



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10803.720005/2013-93  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.570 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2023  
**Recorrente** AQUITAINE VEÍCULOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 2007, 2008

**NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO**

Não pode prosperar a alegação de nulidade do auto de infração quando a autoridade administrativa observa os procedimentos fiscais previstos na legislação tributária.

**GLOSA DE DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. REMUNERAÇÃO DE COLABORADORES. CORRELAÇÃO COM A EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.**

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

**IRRF. BENEFICIÁRIOS. NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. DESPESAS COM BONIFICAÇÕES E PRÊMIOS. CARTÕES DE INCENTIVO. INDEDUTIBILIDADE.**

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, o pagamento de alegadas bonificações, quando não houver, por parte do contribuinte, a identificação dos beneficiários das despesas ou a causa das operações.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. 150%. IMPRESCINDIBILIDADE DA INEQUÍVOCA COMPROVAÇÃO DO DOLO. DETALHAMENTO DAS CONDUTAS PRÁTICAS. NECESSIDADE. AUSÊNCIA NO CASO CONCRETO. REDUÇÃO AO PERCENTUAL DE 75%**

Não comprovado, pelo trabalho fiscal, que a infração praticada pelo contribuinte foi pautada em dolo, com intuito fraudulento, é necessária a redução da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas de ofício ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 150%, perfazendo um crédito tributário de R\$ 6.126.678,17.

No Anexo I (fls. 105/107) que integra o Termo de Verificação Fiscal ("TVF") estão listadas as notas fiscais contabilizadas como despesas, datas, valor da comissão, valor do cartão, data do pagamento, a base de cálculo reajustada para fins de apuração do IRRF.

Os pagamentos foram realizados como contra prestação por supostos serviços prestados pela Expertise Comunicação total LTDA, cujo contrato de prestação de serviços, contudo, não foi apresentado em um primeiro momento. Ainda segundo consta do TVF:

Nas notas fiscais a CONTRATADA, Expertise Comunicação Total S/C Ltda., fez identificar como "NÃO TRIBUTADOS ISS" e "TRIBUTADOS", importâncias, como descrito no campo "DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS E DESPESAS", correspondentes, respectivamente, a "Expert Card/Exchange Card Campanha de incentivo" e "Comissão agência..." e "Cobrança ref. Ao Processamento dos cartões", impondo-se concluir que estas importâncias destinavam-se, respectivamente, a remuneração pelos serviços que deveriam ser prestados pela CONTRATADA, para aquisição de cartões carregados com valores a serem entregues a beneficiários indicados pela CONTRATANTE e ao custo dos cartões.

Com os documentos apresentados o contribuinte fez comprovar o pagamento do valor total das notas fiscais a Expertise Comunicação Total S/C Ltda.

Enquanto isto, o montante das notas fiscais, pagos na forma do parágrafo anterior, foi levado a resultado do exercício com o registro contábil em contas de despesas, como serviços de terceiros A A e propaganda e promoção, sem identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados "Expert Card/Exchange Card".

Por isto, improvada a efetiva prestação dos serviços pela CONTRATADA, a causa dos pagamentos e a identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos mencionados cartões, elementos suficientes a demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora da CONTRATANTE, nos termos do Artigo 299 e §§ do RIR/99-Decreto n.º 3.000/99, impõe-se a glosa destes valores na apuração do lucro real e da base *de cálculo da CSLL, nas importâncias relacionados no demonstrativo denominado Anexo I.*

*De outro lado, não identificados, nos registros contábeis, os beneficiários e, documentalmente, a efetiva prestação dos serviços e a causa, ficam os valores dos pagamentos efetuados por meio de cartões, devidamente reajustados, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte na forma do Artigo 674 e §§ do RIR/99- Decreto n.º 3000/99, nas datas e importâncias relacionadas no mencionado Anexo I.*

*Com o procedimento contábil adotado, o contribuinte fez ocultar a causa e os beneficiários destes pagamentos, caracterizando, assim, a hipótese de incidência da multa prevista no inciso II do Artigo 957 do Decreto n.º 3.000/99-RIR.*

O contribuinte apresentou então impugnação na qual alegou em síntese que o auto seria nulo, posto que lavrado em desacordo com a legislação e as provas apresentadas. Também defendeu-se quanto ao mérito, no que foi bem resumido pelo acórdão recorrido (fls. 1355/1357 do *e-processo*):

#### 1 - DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ

A impugnante, inicialmente, esclareceu que a exigência decorreu da GLOSA TOTAL das despesas operacionais (contas contábeis: 6089 - Propaganda e promoção;

e 1094 - Serviços de Terceiros AA), consistente na tributação dos valores pagos a título de "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING DE RELACIONAMENTO; INCENTIVO;

FIDELIZAÇÃO E GERENCIAMENTO DE PREMIAÇÃO MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DE CARTÃO ELETRÔNICO DENOMINADO EXCLUSIVE CARP" que doravante denominar-se-á de "INCENTIVOS", decorrente da prestação de serviços de assessoria de marketing na gestão da distribuição dos INCENTIVOS, regularmente distribuídos pelo contribuinte aos seus empregados, decorrente do alcance de metas de vendas e da eficiência empresarial.

Alegou que de direito e de fato não houve pagamento de despesas indevidas ou desnecessárias, porque todas as despesas foram efetivamente pagas em função do atingimento das metas traçadas pelo departamento de vendas, cujos valores pagos, por meio de transferências bancárias, encontram-se conceito de INCENTIVOS, no montante de R\$ 2.930.812,00, cujo valor serviu de base de cálculo dos impostos e contribuições exigidos.

Afirmou que o INCENTIVO é uma forma indireta de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e, portanto, é totalmente dedutível do IRPJ, por força do art. 359 do RIR/99, e que de rigor, a legislação tributária não cogita a tributação de IRPJ, IRRF e CSLL sobre as despesas operacionais de INCENTIVOS, posto que sejam despesas operacionais absolutamente corretas e necessárias.

Alegou que os Auditores-Fiscais glosaram as despesas sem a devida fundamentação fática e legal, sem motivação, ao arrepio da legislação vigente (art. 299, §§ 1º e 3º do RIR/99) e que os lançamentos fiscais levados a efeito, são por si só, inexplicáveis, uma vez que o próprio INCENTIVO já indica a presunção automática de uma gratificação ou participação nos resultados da empresa, não importando a nomenclatura da conta contábil, nos exatos termos do artigo 299, § 3º do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000/99.

Afirmou que a empresa Expertise não passa de uma mera prestadora de serviços de marketing de relacionamento, incentivo, fidelização e gerenciamento de premiação, através do “carregamento” de cartões cedido aos empregados do contribuinte, cobrando pelo serviço uma comissão de 4,61% pelo serviço prestado.

## 2 - DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRRF

Alegou que a fiscalização nunca solicitou a relação dos beneficiários dos pagamentos e dos carregamentos dos cartões de créditos/débitos da Expertise e, por esse motivo, o Auto Infração de IRRF seria nulo porque não foi dada oportunidade à fonte pagadora de produzir a prova mediante fornecimento da relação dos beneficiários, bem como de comprovar que os beneficiários já haviam incluído esses rendimentos em suas declarações de imposto de renda.

Acrescentou que estaria juntando uma relação dos funcionários beneficiários dos pagamentos, inclusive com CPF e valor creditado, e que a relação dos beneficiários é de salutar importância, porque a teor do artigo 722, § único do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, a responsabilidade da fonte pagadora, no caso de não retenção do IRRF é limitada, porque por se tratar de uma mera antecipação, a fonte pagadora poderia ter comprovado que os beneficiários já incluíram os rendimentos em suas declarações pessoais, portanto, com essa PROVA, (cuja prova não foi oportunizada ao contribuinte), a fonte pagadora dos rendimentos fica desobrigada do recolhimento do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte.

## 3 - DO AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL

Alegou que em relação à CSLL, aplicam-se os mesmos *princípios* aplicáveis ao IRPJ.

## 4 – DA MULTA DE 150%

Alegou que a multa de 150% deve ser cancelada, por falta de prova material e por falta da descrição dos fatos determinantes da conduta típica e antijurídico, tipificadora, do ilícito penal.

Em 15/03/2013 a contribuinte, complementando a impugnação, juntou os documentos de fls. 1203/1303, consistentes nas listas dos beneficiários das notas fiscais contabilizadas como despesas operacionais de “propaganda & promoção” e despesas operacionais de “serviços de terceiros AA”, cujos documentos, segundo a impugnante, visam suprimir uma omissão da Fiscalização que não intimou a contribuinte a apresentar a lista dos beneficiários dos rendimentos auferidos a título de “INCENTIVOS” de venda, tudo com a finalidade de atender o disposto no art. 722 e § único do RIR/99, cuja norma legal desobriga a contribuinte de pagar o IRRF em face

dos beneficiários já terem declarados as rendas e suas respectivas declarações de imposto de renda, tudo com a finalidade de se evitar o “bis-inidem”.

Em um primeiro momento os autos foram baixados em diligência pela própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (“DRJ/RPO”), a qual, por meio da Resolução n.º 2.790/2013 (fls. 1328/1332 do *e-processo*), determinou que a Unidade de Origem se manifestasse sobre o contrato de prestação de serviços e uma relação de beneficiários dos pagamentos, com a indicação do CPF e do valor creditado, apresentados pelo contribuinte.

Como resultado da diligência, foi elaborado o seguinte relatório conclusivo (fls. 1340/1343 do *e-processo*):

Em conformidade com a Resolução n.º 2.790, de 29/11/2013, da 5ª Turma da DRJ/RPO – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, apresentamos as informações através do presente Termo.

Quando da resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal o contribuinte informou “que não foi localizado o contrato de prestação de serviço” agora apresentado.

De acordo com o contrato agora apresentado, o contribuinte pagava à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. valores que afirma serem relativos a incentivos decorrentes do alcance de metas de vendas e da eficiência empresarial de empregados, incumbindo a esta prestadora de serviços, como intermediária dos negócios, disponibilizar os recursos alocados pela interessada aos premiados, quando da utilização dos cartões de marketing. Ou seja, não era a Expertise Comunicação que, sem o conhecimento do contribuinte, escolhia aqueles que seriam merecedores dos incentivos. Ao contrário, o contribuinte era quem deveria indicar à Expertise, previamente, os beneficiários dos créditos a serem concedidos, e esta empresa, cumprindo determinações do contribuinte, firmadas no contrato celebrado, procedia de modo a viabilizar a operação de concessão de cartão magnético com crédito em dinheiro.

As importâncias pagas por Aquitaine à Expertise destinavam-se à aquisição ou à recarga dos cartões de premiação.

Assim, o contribuinte foi a fonte pagadora dos recursos disponibilizados, e como tal tem a obrigação de identificar os beneficiários dos pagamentos das bonificações.

Conforme consta dos autos, o autuado deduziu do resultado apurado como despesa os montantes das notas fiscais pagas à Expertise, a título de “serviços de terceiros A A e propaganda e promoção”. Assim não poderia proceder, já que, em tese, os pagamentos (“incentivos”) seriam feitos a beneficiários, sendo a Expertise apenas uma intermediária, com a obrigação de fornecer os cartões, detentora apenas de um percentual dos valores, como o próprio contribuinte afirmou em sua peça impugnatória:

**“a empresa Expertise não passa de uma mera prestadora de serviços de marketing de relacionamento, incentivo, fidelização e gerenciamento de premiação, através do “carregamento” de cartões cedido aos empregados do contribuinte, cobrando pelo serviço uma comissão ou taxa de 4,61% pelo serviço prestado”.**

Do até aqui exposto, o comportamento do Contribuinte, seja quanto ao método de escrituração pelo montante dos valores pagos à Expertise, o que não permite a identificação individual das pessoas que receberam os valores, seja pela dedução indevida desses valores do resultado apurado, não deixa dúvida de que houve omissão de informações adequadas ao caso, não só dos valores individualizados, como também omissão da natureza desses valores.

Com que objetivo o contribuinte, sabedor da causa dos pagamentos efetuados, limitou-se a contabilizá-los como despesas com “serviços de terceiros e propaganda e promoção” como se o montante pago fosse para a Expertise, se não o de esconder a verdadeira causa e os correspondentes beneficiários?

É serviços de terceiros A A e propaganda e promoção pago à Expertise como registrado na contabilidade, distribuição de incentivos ou participação nos resultados?

Contabilizados como despesas de serviços de terceiros A A e de propaganda e promoção os pagamentos efetuados a Expertise, porque haveria a fiscalização de solicitar ao contribuinte a relação de beneficiários, quando a própria contabilidade do contribuinte não faz nenhuma menção da existência destes, pois se limita a comprovar que o foram realizados à Expertise.

Em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal não foi o contribuinte diligente em demonstrar que os registros contábeis não correspondiam à verdade dos fatos ocorridos.

Com a impugnação alega que se trata de benefícios por atingimento de metas, participação nos resultados, apresentando relação que alega identificar os beneficiários.

Posteriormente, em complemento à impugnação, apresenta outras relações tentando identificar os beneficiários.

No item 2.11 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, abaixo transcrito, foi ao contribuinte solicitado:

**“Em conformidade, ainda, com os preceitos legais estabelecidos nos incisos III e IV do art. 32, no art. 32A e nos parágrafos 1º e 2º do art. 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica o contribuinte intimado a apresentar, no mesmo prazo supra estabelecido, os documentos abaixo relacionados, referentes às competências mencionadas no item 1, contemplando, exclusivamente, as remunerações pagas a segurados da previdência social, oriundas das operações decorrentes do contrato a que se refere o item 2.1:**

**a) Folhas de pagamento; b) Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP; c) Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS; d) Parcelamentos de contribuições previdenciárias e respectivas guias de recolhimentos já realizados.”**

Em resposta, em 24/05/2012, o contribuinte assim se manifestou:

Aquitaine veículos Ltda, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 02.590.237/0001-03, com sede à Avenida Aricanduva nº 5555 Auto Shopping Aricanduva São Paulo – SP declara ter tomado serviço junto a Expertise Comunicação Total Ltda, CNPJ nº 03.069.255/0001-07, nos anos-calendário de 2006 a 2008. Em referência do item 2.1, informamos que não foi localizado o contrato de prestação de serviço.

*Em referência o item 2.11 declaramos de apresentar porque os valores não tem reflexo das notas fiscais sobre folha de pagamento.*

*Edson F. Negruch*  
AQUITAINE VEÍCULOS LTDA

Tratando-se de pagamentos de prêmios a empregados, como quer fazer crer o contribuinte, estes valores deveriam ter transitado pelas folhas de pagamento e incluídos na GFIP. Lembrando ainda que PRL não se confunde com premiação por atingimento de metas, mas sim da participação de empregados no resultado apurado.

Trata-se de “incentivos distribuídos aos funcionários em função do incremento pelo atingimento das metas do departamento de vendas” ou da participação nos resultados?

Os documentos apresentados na impugnação não fazem essa comprovação. A lista de beneficiários apresentada nada comprova. Não foram apresentados documentos que comprovassem quais eram as metas estabelecidas ou quais os empregados que alcançaram tais metas e não se comprovou a aquisição dos cartões.

Não há nos autos comprovação hábil e cabal dos empregados para os quais se afirma que os incentivos foram transferidos. Foram apresentadas apenas planilhas que, embora contenham nomes como beneficiários do rendimento, não são suficientes para comprovar que os pagamentos, que se diz efetuados, são relativos a incentivos. Não consta nas notas fiscais da Expertise o nome dos beneficiários e, nenhum outro documento (não somente planilhas) foi apresentado pelo contribuinte com vistas a identificá-los.

Dessa forma, pairam dúvidas até mesmo acerca dos créditos concedidos, se correspondem de fato a serviço prestado ou a eventual liberalidade do contribuinte. Não foram apresentados documentos que comprovem que a Expertise repassou tais valores (como se alega) aos empregados da autuada. Dessa forma, não restou comprovada a causa dos pagamentos efetuados para a empresa Expertise.

Ainda, a relação de beneficiários apresentada pelo contribuinte não indica a nota fiscal emitida pela Expertise, o número do cartão e data do pagamento, bem como a comprovação do benefício à pessoa jurídica causado pelo beneficiário do pagamento.

Há que ressaltar, ainda, a divergência entre os valores inseridos pelo contribuinte nas planilhas e a DIRF por ele apresentada, assim como em relação aos valores declarados pelas pessoas físicas, onde citamos como exemplo o CPF 269.253.62315 chega-se ao montante de R\$ 62.959,00, enquanto a soma dos valores declarados recebidos pela pessoa física de Aquitaine soma R\$ 36.171,34, invalidando, assim, a alegação do contribuinte de que os valores já foram tributados nas declarações de pessoas físicas dos beneficiários. Fato idêntico ocorre no ano calendário 2007 com os CPFs abaixo listados, a título exemplificativo:

CPF	DIRF de Aquitaine	Rend. Trib. declarado recebido de Aquitaine	Planilha apresentada
273.114.808-09	não consta	8.165,86	20.906,00
004.327.788-88	não consta	9.650,00	29.344,00
921.763.999-00	não consta	12.435,52	37.548,01
277.644.648-99	não consta	8.269,05	27.512,00
014.322.128-00	50.000,00	62.500,00	185.000,00

Não foi apresentado nenhum comprovante de pagamento assinado pelos beneficiários, apenas uma relação elaborada pelo contribuinte cuja existência não foi indicada nos registros da contabilidade.

Cabe reafirmar a constatação feita no auto de infração, que nos registros contábeis do contribuinte, os documentos e as informações prestadas não comprovam sequer a efetiva prestação dos serviços pela Expertise, bem como não identificam os beneficiários e causa dos pagamentos que teriam sido efetuados com os cartões, requisitos indispensáveis a demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299, *caput* e §§ do RIR, de 1999 (Decreto n.º 3.000, de 1999).

Para que as despesas e os pagamentos de qualquer natureza, ainda que efetuados por intermédio de terceiros, produzam os efeitos para fins fiscais há que se observar os requisitos legais. É o que determina o art. 923 do RIR/99, *verbis*:

*Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).*

Portanto, não basta o registro contábil de que houve o pagamento, há de ficar comprovado, além de sua efetividade, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que houve uma contrapartida recebida pelo contribuinte e, em se tratando de pagamentos de bonificações, que os beneficiários contribuíram (de acordo com metas pré estabelecidas) para a formação do resultado operacional da empresa, estabelecendo se, com o pagamento, relação de causa e efeito.

No presente caso, o contribuinte firmou contrato com a empresa Expertise Comunicação Total Ltda. para a prestação de serviços de marketing, comprovou o pagamento das notas fiscais por ela emitidas e os registrou contabilmente como despesas, sem, contudo, comprovar a efetiva prestação dos correspondentes serviços e sem identificar na contabilidade os beneficiários dos supostos pagamentos (que deveriam ser efetuados) por meio de cartões eletrônicos denominados *Exchange Card*.

Ao omitir essas informações tanto em folha de pagamento, relativamente aos empregados, quanto nos registros da sua contabilidade, onde não há qualquer menção da existência de **documento** identificador da causa e beneficiário do pagamento, fez o contribuinte **ocultar características do fato**, apropriando como despesas por serviços prestados por pessoa jurídica, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL, **tendo por objetivo a diminuição dos saldos a pagar do IRPJ e da CSLL**.

Depois do retorno dos autos, a DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2007, 2008 NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO.

Não pode prosperar a alegação de nulidade do auto de infração quando a autoridade administrativa observa os procedimentos fiscais previstos na legislação tributária.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO COMPROVADA.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado na escrituração e/ou cuja operação ou causa não seja comprovada, bem como aqueles relativos a benefícios que deveriam integrar a remuneração dos favorecidos.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE.

É aplicável a multa de ofício agravada de 150% nos casos em que ficou constatado que a conduta do contribuinte esteve associado ao evidente intuito de fraude.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 LUCRO REAL. GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. REMUNERAÇÃO DE COLABORADORES.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

Nos fundamentos do voto do relator (fls. 1359/1366 do *e-processo*):

Da preliminar de nulidade.

[...]

Observa-se que o lançamento atende todos os requisitos legais, não existindo, portanto, qualquer violação ao princípio da legalidade. Consta a fundamentação legal aplicada, inclusive em relação à multa de ofício e aos juros de mora.

Os princípios do contraditório e da ampla defesa estão garantidos aos litigantes, tanto no processo administrativo, quanto no judicial. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da exigência fiscal, na chamada fase contenciosa, não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal, por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

Portanto, não resultou o ato em questão em acarretar cerceamento do direito de defesa do interessado, uma vez que o mesmo foi regularmente intimado, tendo tomado ciência dos termos lavrados durante o procedimento de fiscalização e, ainda, dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal, onde a infração que lhe foi imputada encontra-se descrita e capitulada. Prova inequívoca de que não ocorre o cerceamento do direito de defesa é a de que as exigências foram impugnadas e estão sendo examinadas por essa autoridade julgadora.

Em vista disso, o lançamento do crédito tributário foi efetuado com observância do disposto na legislação fiscal vigente, tendo o sujeito passivo, ao apresentar sua impugnação, instaurado a fase litigiosa do procedimento, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.

Quanto às demais alegações do interessado, esclareça-se que as mesmas serão oportunamente abordadas, visto se tratarem de questão de mérito, não ensejando, deste modo, nulidade formal ou por cerceamento do direito de defesa dos referidos lançamentos.

Assim, tendo o contribuinte ingressado com a impugnação, demonstrando de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal, e não havendo no auto de infração quaisquer imperfeições capazes de viciar a exigência, não procede a arguição de nulidade.

Dessa forma, é de se rejeitar a preliminar de nulidade.

## **DO MÉRITO.**

### **Da glosa de despesas indedutíveis por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços.**

[...]

A fiscalização, ao analisar os documentos apresentados, entendeu que estariam comprovados os pagamentos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda dos valores constantes das notas fiscais apresentadas. Entretanto, **entendeu que não estaria comprovada a efetiva prestação dos serviços pela CONTRATADA, a causa dos pagamentos e a identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados "Expert Card/Exchange Card", ou seja, não teriam sido apresentados elementos suficientes a demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora da CONTRATANTE.**

Diante disso, a autoridade fiscal, com fulcro nos arts. 299 e §§, 300 e 304 do RIR/99- Decreto nº 3.000/99, entre outros, procedeu a glosa destes valores que haviam sido levados a resultado do exercício com o registro contábil em contas de despesas operacionais (contas contábeis: 6089 - **Propaganda e promoção**; e 1094 - **Serviços de Terceiros A A**), cujas importâncias estão relacionadas no Anexo I (fls. 105/107), parte integrante do Termo de Verificação. Foram glosados tantos os valores pagos a Expertise a título de comissão como os valores destinados à aquisição de cartões. Em consequência, foram exigidos o IRPJ e a CSLL decorrentes das referidas glosas.

[...]

A contribuinte, juntamente com a impugnação, apresentou um contrato de prestação de serviços e uma relação de beneficiários dos pagamentos, com a indicação do CPF e do valor creditado e alegou que:

- não foi intimada durante a fiscalização a apresentar a relação de beneficiários dos pagamentos feitos a título de "INCENTIVOS" de vendas;
- os valores pagos foram a título de "prestação de serviços de marketing de relacionamento; incentivo; fidelização e gerenciamento de premiação mediante a utilização de cartão eletrônico denominado exclusive carp";
- todas as despesas foram efetivamente pagas em função do atingimento das metas traçadas pelo departamento de vendas, cujos valores pagos, por meio de transferências

bancárias, encontram-se conceito de INCENTIVOS, no montante de R\$ 2.930.812,00, cujo valor serviu de base de cálculo dos impostos e contribuições exigidos;

- o INCENTIVO é uma forma indireta de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e, portanto, é totalmente dedutível do IRPJ, - a empresa Expertise não passa de uma mera prestadora de serviços de marketing de relacionamento, incentivo, fidelização e gerenciamento de premiação, através do “carregamento” de cartões cedido aos empregados do contribuinte, cobrando pelo serviço uma comissão de 4,61% pelo serviço prestado.

Primeiramente, entendo que não cabe qualquer crítica ao trabalho fiscal no sentido de desqualificá-lo, pois agiu a fiscalização em conformidade com a legislação de regência.

O fato de os pagamentos estarem consignados em notas fiscais emitidas pela empresa EXPERTISE e haver o pagamento dos valores então ali consignados, não é condição suficiente para a dedutibilidade das despesas. Não basta que a despesa seja paga ou incorrida, ela deve ser necessária à atividade da empresa, além de, evidentemente, adequadamente comprovada.

Deste modo, trata-se de questão de prova.

No caso, não tendo a empresa sequer apresentado, durante a fiscalização, o contrato de prestação de serviços firmado com a EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, nem identificado na escrituração quais os reais beneficiários dos pagamentos, nem feito prova da efetividade dos serviços prestados, não há como ter certeza da necessidade dos dispêndios à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora. Caberia a contribuinte a obrigação de identificar os beneficiários dos pagamentos das bonificações e não o fez. Portanto, correto o procedimento fiscal.

Na fase impugnatória, a contribuinte apresentou o contrato de prestação de serviços firmado com a EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA e uma relação de beneficiários dos pagamentos, com a indicação do CPF e do valor creditado.

Segundo consta do Contrato o seu objeto é a “*prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização de cartão eletrônico denominado Exclusive Card*”. Consta que a Contratante tem a obrigação de creditar à Contratada o valor do prêmio, acrescido do preço dos serviços, e fornecer a relação dos nomes e qualificação dos premiados, enquanto a Contratada tem como obrigação disponibilizar os créditos nos cartões e emitir a nota fiscal de prestação de serviços no valor total, correspondente ao total da premiação, acrescidos do preço dos serviços prestados.

Como afirmou a impugnante, a empresa Expertise não passa de uma mera prestadora de serviços de marketing de relacionamento, etc. Ora, sendo a Expertise apenas uma intermediária, com a obrigação de fornecer os cartões aos beneficiários indicados pela impugnante, os valores que deveriam constar nas notas fiscais de prestação de serviços deveriam ser somente aqueles correspondentes aos serviços prestados. Os valores supostamente pagos a beneficiários deveriam ser objeto de recibos e deveriam constar da escrituração. Assim, houve erro na escrituração a medida que não é possível identificar os reais beneficiários.

A relação de supostos beneficiários apresentada na fase impugnatória, desacompanhada da devida escrituração que pudesse identificar os beneficiários, não é suficiente para permitir a dedutibilidade dos valores consignados nas notas fiscais indicadas no Anexo 1. Isto porque, não há a identificação necessária na escrituração da fiscalizada dos funcionários/colaboradores contemplados com as verbas da premiação em espécie. E, se tratando de prêmios a empregados como foi alegado, tais valores deveriam ter transitado pelas folhas de pagamentos e incluídos na GFIP. Não foi apresentada qualquer

documento que evidenciasse a meta estipulada e quais as pessoas que teriam alcançado a meta fixada. Não há sequer a certeza de que as pessoas listadas são as beneficiadas, já que não foi apresentado qualquer recibo de pagamento assinado por essas pessoas; nem há a certeza de que tais pessoas eram de fato empregados da impugnante ou que os pagamentos se referem a incentivos como foi alegado. Nas notas fiscais não constam os nomes dos beneficiários, nem há uma co-relação entre eles, nem há comprovação da compra dos cartões.

Como bem destacou a autoridade fiscal, pairam dúvidas até mesmo acerca dos créditos concedidos, se correspondem de fato a serviço prestado ou a eventual liberalidade da contribuinte. Não foram apresentados documentos que comprovem que a Expertise repassou tais valores (como se alega) aos empregados da atuada.

A verdade é que a documentação apresentada não é suficiente para comprovar a efetividade da operação. A contribuinte não identificou, **na escrituração**, com o mínimo de precisão os beneficiários (CPF, vínculo), quanto e quais prêmios cada um recebeu.

Não se sabe quais foram os critérios e controles que resultaram na premiação, etc. Diante disso, não há a comprovação do benefício à pessoa jurídica pelo beneficiário do pagamento.

Repito, não basta o registro contábil de que houve o pagamento, há de ficar comprovado, além de sua efetividade, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que houve uma contrapartida recebida pelo contribuinte e, em se tratando de pagamentos de bonificações, que os beneficiários contribuíram (de acordo com metas pré-estabelecidas) para a formação do resultado operacional da empresa, estabelecendo-se, com o pagamento, relação de causa e efeito. Nesse aspecto, não há qualquer evidência nos autos.

De forma que reputo correta a glosa de tais despesas.

#### **Do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou pagamentos sem causa.**

Exigiu-se o Imposto sobre a Renda na Fonte na forma do Artigo 674 e §§ do RIR/99 - Decreto nº 3000/99, em razão de não terem sido identificados, nos registros contábeis, os beneficiários, bem assim pela falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços e a causa.

Os valores levados à tributação são os correspondentes aos valores dos cartões que deveriam ser utilizados a título de pagamentos de prêmios a beneficiários que não foram identificados e cuja causa não foi comprovada.

A presente exigência encontra-se fundamentada nos arts. 674 e 675 do RIR/99, cuja base legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 [...]

[...]

O dispositivo legal supracitado engloba duas ordens de comportamento, quais sejam, o pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou sua causa. Em ambos está patente que a lei confere ao sujeito passivo o ônus da prova dos registros de sua escrituração contábil e fiscal, uma vez que é a este que se solicita à identificação do beneficiário ou a comprovação da operação ou da sua causa. Sob estes parâmetros, portanto, deverá se dar a análise do presente caso.

Portanto, trata-se, novamente, de questão de prova.

Conforme já analisado, os documentos apresentados pela contribuinte não foram suficientes para comprovar os beneficiários pelos pagamentos, nem a causa. Não foi apresentado nenhum comprovante de pagamento assinado pelos beneficiários, apenas uma relação elaborada pela contribuinte que nada prova e cuja existência não foi indicada nos registros da contabilidade. Não há qualquer menção na contabilidade da existência de documento identificador da causa e do beneficiário dos pagamentos que teriam sido efetuados com os cartões.

Também, ao contrário do que foi alegado, não há prova de que os valores já foram tributados nas declarações de pessoas físicas dos beneficiários.

Destarte, deve ser mantido o lançamento de ofício.

#### **Da multa qualificada.**

Resta analisar a aplicação da multa qualificada de 150%, aplicada com base no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996, e art. 71, inciso II, da Lei n.º 4.502/1964.

Conforme visto, foi demonstrado nos autos que a interessada efetuou diversos pagamentos para terceiros, sem a correspondente e necessária apresentação da documentação hábil e idônea para a indispensável identificação do beneficiário e da causa, ou seja, a contribuinte fez ocultar a causa e os beneficiários destes pagamentos.

A conduta indica uma ação dolosa, posto que consciente e voluntária, com o conseqüente não recolhimento do IRRF devido, caracterizando, assim, a hipótese de incidência da multa qualificada, prevista no inciso II do Artigo 957 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99).

Assim, entendo correta a aplicação da multa qualificada

[grifos constam do original]

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual reitera todos os seus argumentos de defesa. Não são apresentados elementos adicionais de prova.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

### **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 09/12/2014 (fls. 1394 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 08/01/2015 (fls. 1410 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

### Preliminar de nulidade

O contribuinte reitera em seu recurso voluntário o pedido para que o lançamento seja declarado nulo, pois conforme alega, *não foi oportunizada à Recorrente a possibilidade de produção de provas nos momentos oportunos, quais sejam: a apresentação da relação dos beneficiários ainda quando do início do procedimento fiscal e documento consistente em provar que os beneficiários incluíram os rendimentos auferidos em suas declarações pessoais de modo que a Recorrente ficaria desobrigada ao recolhimento do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte (artigo 722 do RIR/99) (fls. 1399 do e-processo).*

Assim como já decidido pela DRJ/RPO, não houve no caso qualquer nulidade.

A respeito da aludida “possibilidade de produção de provas nos momentos oportunos”, cumpre destacar que o contribuinte participou ativamente do processo de fiscalização, do qual ele teve ciência do termo de início em 11/04/2021, somente se encerrando em fevereiro de 2013 com a conseqüente lavratura do auto de infração. É importante mencionar ainda que o contribuinte chegou até mesmo a solicitar prorrogação de prazo para apresentação da documentação solicitada e, especificamente a respeito do contrato de prestação de serviço, informou que não teria nem mesmo o localizado, veja-se (fls. 138 do e-processo):

Aquitaine veículos Ltda, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 02.590.237/0001-03, com sede à Avenida Aricanduva nº 5555 Auto Shopping Aricanduva São Paulo – SP declara ter tomado serviço junto a Expertise Comunicação Total Ltda, CNPJ nº 03.069.255/0001-07, nos anos-calendário de 2006 a 2008. Em referência do item 2.1, informamos que não foi localizado o contrato de prestação de serviço.

Ressalte-se que, ainda assim, diante da apresentação da documentação e dos novos esclarecimentos feitos na impugnação, a instância *a quo* determinou que fosse realizada uma diligência para que a Unidade de Origem pudesse se manifestar acerca de tais fatos. Ou seja, não apenas no curso do procedimento de fiscalização (fase de produção probatória para fins da constituição da obrigação jurídica tributária), mas também no processo administrativo (fase de revisão do ato de lançamento), o contribuinte teve a oportunidade de se defender de tudo o quanto fora alegado, razão pela qual não há que se falar no caso em preterição ou cerceamento a direito de defesa.

**Mérito: glosa despesas indedutíveis por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços e cobrança de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou pagamentos sem causa**

Em razão da não comprovação da efetiva prestação dos serviços pela pessoa jurídica Expertise Comunicação Total S/C Ltda., foram relacionadas uma série de notas fiscais contabilizadas como despesas, cujos valores, todavia, foram glosados da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, posto a fiscalização não ter as considerado despesas operacionais, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do artigo 299 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos.

Com relação aos montantes glosados e a consequente cobrança de IRPJ e CSLL, os valores constantes das notas fiscais foram segregados em duas infrações:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS  
PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS - CAUSA NÃO COMPROVADA

Valores pagos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda, apurados com base em notas fiscais e registros contábeis, conforme Termo de Verificação e Anexo I, contratualmente destinados à aquisição de cartões que deveriam ser utilizados a pagamentos de prêmios a beneficiários que deveriam ser indicados pelo contribuinte, sem comprovação da causa dos pagamentos e sem identificação dos beneficiários. Valores contabilizados como serviços de terceiros A A e propaganda e promoção.

0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS  
DESPESAS INDEDUTÍVEIS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS

Valores pagos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda, sem comprovação da efetiva prestação dos serviços, apurados com base em notas fiscais de prestação de serviços, conforme Termo de Verificação e Anexo I que fazem parte integrante do presente Auto de Infração.

Para a infração 01 foram considerados os valores constantes dos cartões para o pagamento de prêmios aos beneficiários e imputada multa de 150%, ao passo que para a infração 02 foram considerados os valores pagos à Expertise a título de comissão pelo seu serviço, cuja multa foi lavrada no percentual de 75%, conforme consta do anexo 01 d auto contendo a relação das notas fiscais (fls. 105 do *e-processo*):

ANEXO I							
NOTAS FISCAIS CONTABILIZADAS COMO DESPESAS							
Nota Fiscal	Data da N.F.	Valores da Nota Fiscal			Data de Pagamento	BC Reajustada IRRF	Conta
		Comissão	Cartão	Custo Cartões			
107.380	11/12/2006	0,00	0,00	48,00	02/01/2007	0,00	
108.767	28/12/2006	1.751,08	37.984,34	39.735,42	05/01/2007	58.437,45	
108.768	28/12/2006	971,79	21.080,10	22.051,89	16/01/2007	32.430,92	
109.266	05/01/2007	803,75	17.434,86	18.238,61	05/01/2007	26.822,86	

01 01

A fiscalização também identificou que o contribuinte teria ocultado a causa e os beneficiários dos pagamentos, de modo que os valores dos pagamentos efetuados por meio de cartões foram reajustados para a cobrança do imposto exclusivamente na fonte no percentual de 35%, nos termos do artigo 674 do Decreto n.º 3.000/1999, vigente à época dos fatos, no que resultou na seguinte infração:

0001 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - APURAÇÃO REFLEXA  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS /  
PAGAMENTOS SEM CAUSA

Valores pagos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda, apurados com base em notas fiscais e registros contábeis, conforme Termo de Verificação e Anexo I, contratualmente destinados à aquisição de cartões que deveriam ser utilizados a pagamentos de prêmios a beneficiários que deveriam ser indicados pelo contribuinte, sem comprovação da causa dos pagamentos e sem identificação dos beneficiários. Valores contabilizados como serviços de terceiros A A e propaganda e promoção.

Para a infração referente ao IRRF, o rendimento foi considerado líquido, de modo que foi feito o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recaiu o imposto, consoante previsão do artigo 674, §3º, do Decreto n.º 3.000/1999 no que resultou a seguinte base:

ANEXO I							
NOTAS FISCAIS CONTABILIZADAS COMO DESPESAS							
Nota Fiscal	Data da N.F.	Valores da Nota Fiscal			Data de Pagamento	BC Reajustada IRRF	Conta
		Comissão	Cartão	Custo Cartões			
107.380	11/12/2006	0,00	0,00	48,00	48,00	02/01/2007	0,00
108.767	28/12/2006	1.751,08	37.984,34		39.735,42	05/01/2007	58.437,45
108.768	28/12/2006	971,79	21.080,10		22.051,89	16/01/2007	32.430,92
109.266	05/01/2007	803,75	17.434,86		18.238,61	05/01/2007	26.822,86

Conforme apurado em fiscalização, para os anos calendário 2007 e 2008, o contribuinte teria feito pagamentos à empresa Expertise Comunicação Total Ltda., em razão de um contrato celebrado para prestação de serviços de desenvolvimento e gerenciamento de campanhas de incentivo com a utilização de cartões carregados com valores a serem distribuídos aos colaboradores do contribuinte como premiação.


Vejamos, então, o que dispõe o aludido contrato de prestação de serviços, apresentado apenas em sede de impugnação, ressalte-se (fls. 1101 do *e-processo*):

## CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E OUTRAS AVENÇAS

N.º 2094

QUADRO RESUMO
<b>01 - CONTRATANTE</b> AQUITAINE VEÍCULOS LTDA, empresa situada na cidade de São Paulo - SP, na Av. Aricanduva, 5.555, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 02.590.237/0001-03, com inscrição estadual 115.131.082.115.
<b>02 - OBJETO DO CONTRATO</b> Prestação de serviços de <i>marketing</i> de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado <i>Exclusive Card</i> .
<b>03 - PREÇO DOS SERVIÇOS</b> 04.61%(zero quatro ponto seis um por cento) do valor total da premiação distribuída.
<b>04 - FORMA DE PAGAMENTO</b> A vista, contra a emissão da nota fiscal de prestação de serviços.
<b>05 - LOCAL E DATA</b> São Paulo, 5 de dezembro de 2003
<b>06 - GERENTE</b> MARCO GION

A cláusula primeira do contrato trata especificamente do objeto da prestação de serviço (fls. 1101/1102 do *e-processo*):

- a) a implantação e condução do programa de gerenciamento de premiação, segundo critérios definidos pela **CONTRATANTE**;
- b) a disponibilização do uso do cartão *Exclusive Card* para pagamento e recebimento da premiação, com créditos pré-definidos a serem fornecidos pela **CONTRATANTE** para os 
- indicados como recebedores dos prêmios, a título de incentivo profissional e como meio de publicidade interna da **CONTRATANTE**.

Perceba que o pagamento dos prêmios pela contratada (Expertise) depende impreterivelmente da existência de “critérios definidos pela contratante” (contribuinte), o que, aliás, soa até mesmo óbvio, já que os prêmios são pagos aos funcionários desta última, sendo a Expertise apenas uma intermediária, cuja obrigação era apenas fornecer os cartões. Sucede que tais critérios não foram apresentados nos autos.

A grande questão, contudo, é que *comportamento do Contribuinte, seja quanto ao método de escrituração pelo montante dos valores pagos à Expertise, o que não permite a identificação individual das pessoas que receberam os valores, seja pela dedução indevida desses valores do resultado apurado, não deixa dúvida de que houve omissão de informações adequadas ao caso, não só dos valores individualizados, como também omissão da natureza desses valores* (fls. 1341 do *e-processo*).

Veja, o contribuinte deduziu do seu resultado valores pagos a título de prestação de serviços para a Expertise, os quais, na verdade, seriam referentes a pagamentos de prêmios para seus funcionários, para os quais não foi comprovada a causa do pagamento e nem tampouco identificados os beneficiários.

Em seu recurso voluntário o contribuinte reitera a ideia de que os cartões eram destinados ao pagamento de prêmios aos seus funcionários, no que denominou de marketing de incentivo, e que, em suas palavras, *envolve promessa discricionária e firme de pagamento futuro pela empresa instituidora da campanha àquele que atingir, de forma concreta, conforme o desempenho e colocação entre todos os participantes, a meta estabelecida. Trata-se, portanto, de remuneração incerta e eventual a participante determinável que pode ou não ser funcionário ligado diretamente à empresa* (fls. 1402 do e-processo).

Afirma ainda o contribuinte que *os pressupostos da promessa de recompensa, além dos exigidos para quaisquer atos jurídicos são: a) publicidade; b) designação do objeto da promessa; e c) indicação da recompensa ou gratificação* (fls. 1403 do e-processo). E conclui que todos eles teriam sido atendidos no presente caso em questão. Ainda segundo advoga, *a efetiva prestação dos serviços pode ser comprovada pelos pagamentos efetuados pela Recorrente à Expertise, além da prova do crédito em cartões a serem repassados às pessoas indicadas* (fls. 1404 do e-processo).

Nada obstante o aduzido em defesa, o contribuinte não logrou êxito em demonstrar no caso o que a Receita Federal já havia levantado desde o termo de início de procedimento fiscal e consolidado no termo de verificação fiscal, a respeito da efetiva prestação dos serviços pela Expertise, a causa dos pagamentos e a identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões de incentivos.

E como fundamento das nossas razões, nos valem tanto do que fora consignado pela Unidade de Origem no cumprimento da diligência, como o que constou do acórdão recorrido, a respeito do qual não foram apresentados elementos suficientes a sua reforma.

Segundo consta do termo de informação fiscal (fls. 1342/1343 do e-processo):

Tratando-se de pagamentos de prêmios a empregados, como quer fazer crer o contribuinte, estes valores deveriam ter transitado pelas folhas de pagamento e incluídos

na GFIP. Lembrando ainda que PRL não se confunde com premiação por atingimento de metas, mas sim da participação de empregados no resultado apurado.

Trata-se de “incentivos distribuídos aos funcionários em função do incremento pelo atingimento das metas do departamento de vendas” ou da participação nos resultados?

Os documentos apresentados na impugnação não fazem essa comprovação. A lista de beneficiários apresentada nada comprova. Não foram apresentados documentos que comprovassem quais eram as metas estabelecidas ou quais os empregados que alcançaram tais metas e não se comprovou a aquisição dos cartões.

Não há nos autos comprovação hábil e cabal dos empregados para os quais se afirma que os incentivos foram transferidos. Foram apresentadas apenas planilhas que, embora contenham nomes como beneficiários do rendimento, não são suficientes para comprovar que os pagamentos, que se diz efetuados, são relativos a incentivos. Não consta nas notas fiscais da Expertise o nome dos beneficiários e, nenhum outro documento (não somente planilhas) foi apresentado pelo contribuinte com vistas a identificá-los.

Dessa forma, pairam dúvidas até mesmo acerca dos créditos concedidos, se correspondem de fato a serviço prestado ou a eventual liberalidade do contribuinte. Não foram apresentados documentos que comprovem que a Expertise repassou tais valores (como se alega) aos empregados da atuada. Dessa forma, não restou comprovada a causa dos pagamentos efetuados para a empresa Expertise.

Ainda, a relação de beneficiários apresentada pelo contribuinte não indica a nota fiscal emitida pela Expertise, o número do cartão e data do pagamento, bem como a comprovação do benefício à pessoa jurídica causado pelo beneficiário do pagamento.

Há que ressaltar, ainda, a divergência entre os valores inseridos pelo contribuinte nas planilhas e a DIRF por ele apresentada, assim como em relação aos valores declarados pelas pessoas físicas, onde citamos como exemplo o CPF 269.253.62315 chega-se ao montante de R\$ 62.959,00, enquanto a soma dos valores declarados recebidos pela pessoa física de Aquitaine soma R\$ 36.171,34, invalidando, assim, a alegação do contribuinte de que os valores já foram tributados nas declarações de pessoas física dos beneficiários. Fato idêntico ocorre no ano calendário 2007 com os CPFs abaixo listados, a título exemplificativo:

<b>CPF</b>	<b>DIRF de Aquitaine</b>	<b>Rend. Trib. declarado recebido de Aquitaine</b>	<b>Planilha apresentada</b>
273.114.808-09	não consta	<b>8.165,86</b>	<b>20.906,00</b>
004.327.788-88	não consta	<b>9.650,00</b>	<b>29.344,00</b>
921.763.999-00	não consta	<b>12.435,52</b>	<b>37.548,01</b>
277.644.648-99	não consta	<b>8.269,05</b>	<b>27.512,00</b>
014.322.128-00	50.000,00	<b>62.500,00</b>	<b>185.000,00</b>

Não foi apresentado nenhum comprovante de pagamento assinado pelos beneficiários, apenas uma relação elaborada pelo contribuinte cuja existência não foi indicada nos registros da contabilidade.

Cabe reafirmar a constatação feita no auto de infração, que nos registros contábeis do contribuinte, os documentos e as informações prestadas não comprovam sequer a efetiva prestação dos serviços pela Expertise, bem como não identificam os beneficiários e causa dos pagamentos que teriam sido efetuados com os cartões, requisitos indispensáveis a demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade da

empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299, *caput* e §§ do RIR, de 1999 (Decreto n.º 3.000, de 1999).

Para que as despesas e os pagamentos de qualquer natureza, ainda que efetuados por intermédio de terceiros, produzam os efeitos para fins fiscais há que se observar os requisitos legais. É o que determina o art. 923 do RIR/99, verbis:

*Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).*

Portanto, não basta o registro contábil de que houve o pagamento, há de ficar comprovado, além de sua efetividade, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que houve uma contrapartida recebida pelo contribuinte e, em se tratando de pagamentos de bonificações, que os beneficiários contribuíram (de acordo com metas pré estabelecidas) para a formação do resultado operacional da empresa, estabelecendo se, com o pagamento, relação de causa e efeito.

No presente caso, o contribuinte firmou contrato com a empresa Expertise Comunicação Total Ltda. para a prestação de serviços de marketing, comprovou o pagamento das notas fiscais por ela emitidas e os registrou contabilmente como despesas, sem, contudo, comprovar a efetiva prestação dos correspondentes serviços e sem identificar na contabilidade os beneficiários dos supostos pagamentos (que deveriam ser efetuados) por meio de cartões eletrônicos denominados *Exchange Card*.

Ao omitir essas informações tanto em folha de pagamento, relativamente aos empregados, quanto nos registros da sua contabilidade, onde não há qualquer menção da existência de **documento** identificador da causa e beneficiário do pagamento, fez o contribuinte **ocultar características do fato**, apropriando como despesas por serviços prestados por pessoa jurídica, reduzindo o lucro real e a base de cálculo da CSLL, **tendo por objetivo a diminuição dos saldos a pagar do IRPJ e da CSLL**.

Já dos fundamentos do acórdão da DRJ/RPO consta o seguinte ( fls. 1363/1366 do e-processo):

No caso, não tendo a empresa sequer apresentado, durante a fiscalização, o contrato de prestação de serviços firmado com a EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, nem identificado na escrituração quais os reais beneficiários dos pagamentos, nem feito prova da efetividade dos serviços prestados, não há como ter certeza da necessidade dos dispêndios à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora. Caberia a contribuinte a obrigação de identificar os beneficiários dos pagamentos das bonificações e não o fez. Portanto, correto o procedimento fiscal.

Na fase impugnatória, a contribuinte apresentou o contrato de prestação de serviços firmado com a EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA e uma relação de beneficiários dos pagamentos, com a indicação do CPF e do valor creditado.

Segundo consta do Contrato o seu objeto é a “*prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização de cartão eletrônico denominado Exclusive Card*”. Consta que a Contratante tem a obrigação de creditar à Contratada o valor do prêmio, acrescido do preço dos serviços, e fornecer a relação dos nomes e qualificação dos premiados, enquanto a Contratada tem como obrigação disponibilizar os créditos nos cartões e emitir a nota fiscal de prestação de serviços no valor total, correspondente ao total da premiação , acrescidos do preço dos serviços prestados.

Como afirmou a impugnante, a empresa Expertise não passa de uma mera prestadora de serviços de marketing de relacionamento, etc. Ora, sendo a Expertise apenas uma intermediária, com a obrigação de fornecer os cartões aos beneficiários indicados pela impugnante, os valores que deveriam constar nas notas fiscais de prestação de serviços deveriam ser somente aqueles correspondentes aos serviços prestados. Os valores supostamente pagos a beneficiários deveriam ser objeto de recibos e deveriam constar da escrituração. Assim, houve erro na escrituração a medida que não é possível identificar os reais beneficiários.

A relação de supostos beneficiários apresentada na fase impugnatória, desacompanhada da devida escrituração que pudesse identificar os beneficiários, não é suficiente para permitir a dedutibilidade dos valores consignados nas notas fiscais indicadas no Anexo 1. Isto porque, não há a identificação necessária na escrituração da fiscalizada dos funcionários/colaboradores contemplados com as verbas da premiação em espécie. E, se tratando de prêmios a empregados como foi alegado, tais valores deveriam ter transitado pelas folhas de pagamentos e incluídos na GFIP. Não foi apresentada qualquer documento que evidenciasse a meta estipulada e quais as pessoas que teriam alcançado a meta fixada. Não há sequer a certeza de que as pessoas listadas são as beneficiadas, já que não foi apresentado qualquer recibo de pagamento assinado por essas pessoas; nem há a certeza de que tais pessoas eram de fato empregados da impugnante ou que os pagamentos se referem a incentivos como foi alegado. Nas notas fiscais não constam os nomes dos beneficiários, nem há uma co-relação entre eles, nem há comprovação da compra dos cartões.

Como bem destacou a autoridade fiscal, pairam dúvidas até mesmo acerca dos créditos concedidos, se correspondem de fato a serviço prestado ou a eventual liberalidade da contribuinte. Não foram apresentados documentos que comprovem que a Expertise repassou tais valores (como se alega) aos empregados da atuada.

A verdade é que a documentação apresentada não é suficiente para comprovar a efetividade da operação. A contribuinte não identificou, **na escrituração**, com o mínimo de precisão os beneficiários (CPF, vínculo), quanto e quais prêmios cada um recebeu.

Não se sabe quais foram os critérios e controles que resultaram na premiação, etc. Diante disso, não há a comprovação do benefício à pessoa jurídica pelo beneficiário do pagamento.

Repito, não basta o registro contábil de que houve o pagamento, há de ficar comprovado, além de sua efetividade, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que houve uma contrapartida recebida pelo contribuinte e, em se tratando de pagamentos de bonificações, que os beneficiários contribuíram (de acordo com metas pré-estabelecidas) para a formação do resultado operacional da empresa, estabelecendo-se, com o pagamento, relação de causa e efeito. Nesse aspecto, não há qualquer evidência nos autos.

De forma que reputo correta a glosa de tais despesas.

**Do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou pagamentos sem causa.**

Exigiu-se o Imposto sobre a Renda na Fonte na forma do Artigo 674 e §§ do RIR/99 - Decreto nº 3000/99, em razão de não terem sido identificados, nos registros contábeis, os beneficiários, bem assim pela falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços e a causa.

Os valores levados à tributação são os correspondentes aos valores dos cartões que deveriam ser utilizados a título de pagamentos de prêmios a beneficiários que não foram identificados e cuja causa não foi comprovada.

A presente exigência encontra-se fundamentada nos arts. 674 e 675 do RIR/99, cuja base legal é o art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 [...]

[...]

O dispositivo legal supracitado engloba duas ordens de comportamento, quais sejam, o pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou sua causa. Em ambos está patente que a lei confere ao sujeito passivo o ônus da prova dos registros de sua escrituração contábil e fiscal, uma vez que é a este que se solicita à identificação do beneficiário ou a comprovação da operação ou da sua causa. Sob estes parâmetros, portanto, deverá se dar a análise do presente caso.

Portanto, trata-se, novamente, de questão de prova.

Conforme já analisado, os documentos apresentados pela contribuinte não foram suficientes para comprovar os beneficiários pelos pagamentos, nem a causa. Não foi apresentado nenhum comprovante de pagamento assinado pelos beneficiários, apenas uma relação elaborada pela contribuinte que nada prova e cuja existência não foi indicada nos registros da contabilidade. Não há qualquer menção na contabilidade da existência de documento identificador da causa e do beneficiário dos pagamentos que teriam sido efetuados com os cartões.

Também, ao contrário do que foi alegado, não há prova de que os valores já foram tributados nas declarações de pessoas físicas dos beneficiários.

Assim, por falta de prova, não há como se reformar a decisão da DRJ/RPO.

### **Multa qualificada de 150%**

Vejamos o que consta do termo de verificação fiscal a respeito da qualificação da multa de 150% (fls. 103 do *e-processo*):

Com o procedimento contábil adotado, o contribuinte fez ocultar a causa e os beneficiários destes pagamentos, caracterizando, assim, a hipótese de incidência da multa prevista no inciso II do Artigo 957 do Decreto nº 3.000/99-RIR.

Caracterizando o exposto, em tese, crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137/90 e em cumprimento ao disposto no art. 1º, inciso I do Decreto nº 2.730/98 e art. 1º da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria RFB nº 3.182/2011, será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

Como se percebe, a fiscalização relacionou a conduta do contribuinte em ocultar a causa e os beneficiários dos pagamentos com a previsão do artigo 957, II, do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos, cuja redação estipulava a multa de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, cuja definição se encontra no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

A DRJ/RPO manteve a qualificação da multa com base em tal conduta. Em suas próprias palavras (fls. 1366 do *e-processo*):

A conduta indica uma ação dolosa, posto que consciente e voluntária, com o conseqüente não recolhimento do IRRF devido, caracterizando, assim, a hipótese de incidência da multa qualificada, prevista no inciso II do Artigo 957 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99).

Com efeito, embora o contribuinte tenha consciente e voluntariamente efetuado uma série de pagamentos para a Expertise, eles teriam como causa o pagamento de prêmios e como beneficiários os seus funcionários. E muito embora não se tenha comprovado nos autos nem a causa e nem os beneficiários de tais pagamentos, não existem elementos de prova hábeis e suficientes a nos convencer cabalmente de que tal conduta tenha sido praticada de maneira dolosa com um evidente intuito de fraude.

Para fins de qualificação da pena, o dolo deveria ter sido inequivocamente demonstrado e comprovado pela autoridade fiscal. De fato, a conduta do contribuinte acarretou na redução da base de cálculo dos tributos devidos, todavia, é assente e pacífico que o simples inadimplemento tributário não autoriza por si só a qualificação da multa. Mais que isso, também é entendimento sumulado neste Conselho que a simples omissão de receitas não implica por si só na qualificação da multa. Quer dizer, o que distingue o simples inadimplemento e a simples omissão de receitas de uma conduta dolosa é exatamente o aspecto probatório, quer dizer, tudo aquilo que é apurado e indicado pelo relatório de fiscalização.

*In casu*, não nos parece que o relatório contenha elementos probatórios suficientes para que se conclua inequivocamente que o contribuinte agiu de maneira dolosa com evidente intuito de fraudar o fisco, de modo que não seria o caso de aplicação da multa de 150%.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte tão somente para reduzir a multa ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

Fl. 24 do Acórdão n.º 1301-006.570 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10803.720005/2013-93