



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720005/2013-93
ACÓRDÃO	9101-007.403 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AQUITANE VEÍCULOS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS INTERMEDIADOS POR OPERADORAS DE CARTÕES DE INCENTIVO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à qualificação da penalidade em face da identificação dos beneficiários e da falta de oferecimento dos rendimentos à tributação, apuração ausente no recorrido, no qual as despesas foram glosadas por falta de comprovação da necessidade e a exigência do IRRF se deu por falta de identificação dos beneficiários e da causa dos pagamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-006.570, na sessão de 19 de setembro de 2023, que deu provimento parcial a recurso voluntário para *reduzir as multas de ofício ao percentual 75%*.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados e sem causa, apurados nos anos-calendário 2007 e 2008 a partir da constatação de pagamentos por prestação de serviços de Expertise Comunicação Total S/A expressos em notas fiscais sem detalhamento e não evidenciados em contrato. A multa de ofício aplicada sobre todos os tributos lançados foi qualificada porque *com o procedimento contábil adotado, o contribuinte fez ocultar a causa e os beneficiários destes pagamentos*.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a exigência, depois de converter o julgamento da impugnação em diligência para apreciação do contrato e da relação de beneficiários com ela apresentados, esclarecendo a autoridade fiscal que os elementos apresentados eram insuficientes para identificar os beneficiários e a causa dos pagamentos (e-fls. 1352/1366). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a qualificação da penalidade (e-fls. 1427/1450).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 26/10/2023 (e-fl. 1451) e em 22/11/2023 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1452/1464 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1467/1471, do qual se extrai:

9. Da contraposição dos fatos e fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos confrontados, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso interpretativo, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Qualificação da multa de ofício aplicada na hipótese de utilização de cartões de incentivo sem retenção do IRRF”

[...]

10. Afirma-se, em síntese, que (e-fls. 1.461):

Diversamente do entendimento do Colegiado a quo, as ementas transcritas evidenciam que os pagamentos feitos por intermédio do cartão de incentivo, com a utilização de empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseira manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação que deveria incidir sobre tais pagamentos. De fato, configurado o dolo na manobra perpetrada, os colegiados prolores dos acórdãos paradigmas mantiveram as multas qualificadas, por entenderem que tal conduta configura dolo na ocultação do conhecimento da ocorrência do fato gerador (art. 71 da Lei nº 4.502/64).

11. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *“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”*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 2102-00.318 e 2102-01.800) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *“ficou demonstrada à saciedade a grosseira manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64)”*.

13. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

14. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. *(destaques do original)*

A PGFN demonstra a divergência jurisprudencial nos seguintes termos:

Na hipótese, a acusação fiscal concluiu que a empresa Expertise, contratada da empresa autuada, 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.

A conduta da autuada em efetuar diversos pagamentos para terceiros, sem a correspondente e necessária apresentação da documentação hábil e idônea para a indispensável identificação do beneficiário e da causa, utilizando-se da empresa Expertise, indica ação dolosa em ocultar o fato gerador do tributo, posto que consciente e voluntária, caracterizando, assim, a hipótese de incidência da multa qualificada.

Analisando o feito, o colegiado a quo entendeu por bem desqualificar a multa de ofício, nos termos dos seguintes trechos do r. voto condutor do julgado:

“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):

[...]

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%.” (destaques acrescentados)

Entretanto, apresenta-se sem qualquer mácula a qualificação da multa ofício no presente lançamento, considerando-se a acusação fiscal de dolo nas operações realizadas pelo contribuinte, nos exatos termos do inciso II do Artigo 957 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Nesse sentido, analisando caso concreto similar, já decidiu pela manutenção da qualificação da multa de ofício a colenda Segunda Turma da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF, no âmbito do Acórdão nº 2102-00.318, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária.

Por oportuno, transcreve-se a integralidade da ementa do aludido acórdão paradigma, *in verbis*:

[...]

Para que fique melhor explicitada a divergência jurisprudencial arguida, vale a colação de pequeno trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

Acórdão nº 2102-00.318

“Relatório

[...]

Ao contribuinte foram imputadas das seguintes infrações:

1. falta de recolhimento do IRRF sobre remuneração indireta – beneficiário identificado ("O contribuinte não efetuou os recolhimentos do Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre a remuneração indireta pagas por intermédio da empresa Incentive House, a funcionários com cargo de

gerente e diretor. A despeito da causa declinada, "prêmio p/ Atingimento Metas ", e da forma de pagamento sistematizada, as importâncias pagas; configuram remuneração indireta nos termos do artigo 74 da Lei nº 8.383/91" - fl. 168), nos anos-calendário 2002 a' 2005, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%, agregada ao imposto respectivo;

2. falta de recolhimento do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, no ano-calendário 2004, conduta essa apenada com multa de ofício de 150%, agregada ao imposto respectivo (art. 61 da Lei nº 8.981/95);

3. falta ou ausência de recolhimento de IRRF sobre pagamentos a funcionários e prestadores de serviços pessoas físicas sem vínculo empregatício, nos anos-calendário 2002 a 2005, conduta essa apenada com multa isolada de ofício, já que detectada após o prazo de entrega das declarações de ajuste anual das pessoas físicas ("A despeito da causa declinada, "Premio p/ Atingimento de metas ", e da forma de pagamento sistematizada, as importâncias pagas configuram remunerações decorrentes de vínculo empregatício, e como tdl constituem base imponível do imposto de renda na fonte, em consonância com o disposto no artigo 624, do RIR/99. Nesse contexto, também foram realizados pagamentos que configuram remunerações por quaisquer outros serviços prestados, sem vínculo empregatício, e também constituem fatos imponíveis do imposto de renda na fonte, precisamente da hipótese contemplada no artigo 628 do RIR/99" - fls. 171 e 172).'[...]

Voto

[...]

Ora, não há qualquer dúvida que os rendimentos pagos por intermédio da empresa Incentive House são contraprestações a trabalho ofertado ao recorrente, quando tais trabalhadores excediam as metas estipuladas pelo recorrente" Este, como acima transcrito, reconhece que os pagamentos eram devidos sempre que as pessoas físicas cumprissem as metas estabelecidas pela empresa, objetivando o crescimento e maior reconhecimento dessa no mercado (há, registre-se, fundada dúvida se os pagamentos se referiam mesmo a algum incentivo, já que as mesmas pessoas recebiam, mês após mês, o mesmo valor, a sugerir que os pagamentos poderiam ser simplesmente parte dos pagamentos ordinários feitos pela empresa a seus empregados e diretores, sem a competente retenção do IRRF e recolhimento previdenciário - como exemplo, vide as planilhas de fls. 123-131), Sem qualquer esforço hermenêutica, vê-se que se trata de uma simples remuneração variável (ou "pagamento por fora"), paga através de um terceiro interveniente, estando no campo da incidência do imposto de renda, lembrando que a tributação do IRPF independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição

jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer foi a qualquer título (art 3º, S 4º, da Lei nº 7.713/88).

Os pagamentos feitos por intermédio do cartão flexcard, com a utilização de uma empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseria manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação de tais, pagamentos, pois estes não constam das DIRF da real fonte pagadora, in casu, a Matrix Internet S/A, ou das DIRFs da Incentive House, ou sequer das declarações de ajuste anual dos beneficiários dos rendimentos. Eis o modus operandi dos pagamentos: no fiscalizado, houve a contabilização pelos valores globais pagos à Incentive House; já esta funcionava como meio de pagamento, fugindo de qualquer responsabilidade tributária, pois apenas vendia os cartões flexcar'd; e os beneficiários dos pagamentos, por milagre, também não ofertavam quaisquer dos valores à tributação.

Iniludivelmente, tratou-se de uma operação para pagar valores a empregados, gerentes e terceiros sem incidência do imposto de renda (e sem recolhimento, diga-se de passagem, das contribuições previdenciárias), visando ocultar o conhecimento do fato gerador do imposto de renda da autoridade tributária.

Por tudo, não remanesce qualquer dúvida quanto à legitimidade passiva do recorrente para figurar no lançamento, já que foi o responsável pelos pagamentos a seus empregados e terceiros e deveria ter feito as retenções determinadas pela legislação tributária. **Ainda, deve-se evidenciar que houve a qualificação da multa de ofício por parte da autoridade fiscalizadora, no que andou bem, pois ficou demonstrada à saciedade a grosseira manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64)''** (destaques acrescidos)

O acórdão paradigma acima transcrito foi claro, em caso análogo ao presente, em manter a qualificadora da multa de ofício no lançamento, uma vez constatada a conduta dolosa do contribuinte.

No mesmo sentido, observe-se o Acórdão nº **2102-01.800**, proferido pela 2ª Turma da 1ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que da mesma forma, entendeu pela necessidade de qualificação da multa de ofício em caso análogo ao presente. Veja-se:

“Número do Processo 10920.006683/2007-65

Contribuinte DATASUL S/A

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 09/02/2012

Relator(a) ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI

Nº Acórdão 2102-01.800

Tributo / Matéria

Decisão

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Rubens Maurício Carvalho e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos. Fez sustentação oral a advogada do Contribuinte, Dra. Camila Gonçalves de Oliveira, OAB-DF nº 15.791.

Ementa(s)

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF Ano-calendário: 2004 IRRF. FALTA DE RETENÇÃO SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS FÍSICAS. MULTA E JUROS ISOLADOS.

Quanto efetuado após o término do prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, está correto o lançamento em face da fonte pagadora, pessoa jurídica para exigência de multa e juros de forma isolada, em razão da falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados às pessoas físicas que eram seus empregados.

PAGAMENTO DE PRÊMIOS A EMPREGADOS ATRAVÉS DE EMPRESA CONTRATADA ESPECIALMENTE PARA ESTE FIM (INCENTIVE HOUSE). PREVISÃO LEGAL PARA A EXIGÊNCIA DO IRRF.

Deve ser exigido o pagamento do imposto sobre a renda incidente sobre valores pagos a título de prêmio, calculado através de programa instituído pela empregadora para estimular seus empregados ainda que tal pagamento seja efetivado através de uma empresa especialmente contratada para este fim, a qual efetuava os pagamentos por conta e ordem da contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EMPRESA DE MARKETING DE INCENTIVO. MANOBRA PARA OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SONEGAÇÃO. HIGIDEZ DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA LANÇADA.

Os pagamentos feitos por intermédio do cartão de incentivo, com a utilização de empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseira manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação que deveria incidir sobre tais pagamentos. Hígida a qualificação da multa de ofício, já que se demonstrou à sociedade a

manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64).

Recurso negado.” (destaques acrescidos)

Observe-se o seguinte trecho do referido acórdão paradigma:

“Relatório

Em face da empresa Datasul S/A foi lavrado o Auto de Infração de fls. 864-870, para exigência de multa e juros isolados, este calculados até 29.04.2005 (data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual das pessoas físicas, relativos ao ano-calendário de 2004). O que motivou o lançamento foi a falta de retenção e recolhimento de Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos pagos a pessoas físicas através de uma empresa contratada para este fim (INCENTIVE HOUSE).

Entendeu a autoridade autuante que a conduta da empresa contribuinte teve a intenção de ocultar, omitir o fato gerador do imposto de renda, evitando o seu recolhimento, razão pela qual aplicou ao lançamento a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

[...]

Voto Vencedor

Com a devida vênia a nobre relatora, a quem tenho elevado respeito por seus ponderados posicionamentos jurídicos em votos prolatados no âmbito desta Turma de julgamento, **ouso discordar da desqualificação da multa de ofício, como proposto no voto vencido, já que considero a conduta perpetrada pelo contribuinte DATASUL S/A de extrema gravidade.**

Sobre essa matéria, especificamente no tocante à remuneração paga a empregados através do sistema de cartão de incentivo, oferecido pela mesma empresa Incentive House S/A, tive oportunidade de lançar as seguintes considerações no Acórdão nº 210200.318, sessão de 23/09/2009, desta mesma Turma julgadora, verbis:

[...]

Sem maiores considerações do que aquelas acima transcritas, por suficientes, **entendo que a multa de ofício qualificada deve ser mantida, entendimento esse que também confessei no Acórdão nº 210200.465, sessão de 02 de fevereiro de 2010,** no qual fui designado para redigir o voto vencedor, que restou assim ementado (excerto):

[...].” (destaques crescidos)

Diversamente do entendimento do Colegiado a quo, as ementas transcritas evidenciam que os pagamentos feitos por intermédio do cartão de incentivo, com

a utilização de empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseira manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação que deveria incidir sobre tais pagamentos. De fato, configurado o dolo na manobra perpetrada, os colegiados prolatores dos acórdãos paradigmas mantiveram as multas qualificadas, por entenderem que tal conduta configura dolo na ocultação do conhecimento da ocorrência do fato gerador (art. 71 da Lei nº 4.502/64).

Em todos os casos os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes. Enquanto a Turma a quo entendeu não estar caracterizado o motivo que justificou a qualificação da multa de ofício, os acórdãos paradigmas são firmes em considerar que ficou demonstrada a grosseira manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64).

Há clara divergência interpretativa acerca da aplicação e alcance do artigo 44, § 1º da Lei 9.430/97, bem como dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. *(destaques do original)*

No mérito, transcreve o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, e aduz:

No presente feito, diante dos fatos até então apresentados, percebe-se que os atos praticados pelo contribuinte, que redundaram no pagamento “por fora” de remuneração a trabalhadores, intermédio da empresa Expertise, importaram na redução significativa do imposto devido.

Iniludivelmente, tratou-se de uma operação para pagar valores a empregados sem incidência do imposto de renda (e sem recolhimento, diga-se de passagem, das contribuições previdenciárias), visando ocultar o conhecimento do fato gerador do imposto de renda da autoridade tributária.

Dessa maneira, efetivamente houve a prática de sonegação por parte do recorrente que, por meio de atos praticados ao longo de várias competências, retirou de sua folha de pagamento e, portanto, do âmbito de incidência tributário vultosos valores. A fraude também está caracterizada, pois a forma dada ao negócio teve, ainda, o objetivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Por essas razões, aplicável a majoração prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido na parte objeto de insurgência.

Em razão da inaptidão por omissão de declarações, a Contribuinte foi cientificada por edital afixado em 07/03/2024 (e-fl. 1479), e não apresentou contrarrazões. O crédito tributário mantido no acórdão recorrido foi transferido para cobrança em outros autos (e-fls. 1485/1490).

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O exame de admissibilidade compreendeu haver divergência jurisprudencial entre os casos comparados porque:

12. Enquanto **a decisão recorrida** entendeu que, *“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”*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 2102-00.318 e 2102-01.800) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *“ficou demonstrada à saciedade a grosseira manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64)”*.

Imperioso, assim, confirmar se os diferentes do Colegiado do CARF se debruçaram sobre conjuntos probatórios semelhantes, e deles extraíram conclusões distintas acerca da suficiência da prova para demonstração do intuito fraudulento necessário à qualificação da penalidade.

O voto condutor do acórdão recorrido expressa que:

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%. (destacou-se)

O relatório fiscal, por sua vez, finaliza apontando que *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*. Embora o voto condutor do acórdão recorrido tenha reproduzido, apenas, esta parte final da acusação, há relato também das investigações promovidas, ao longo das quais não foi apresentado o contrato firmado com Expertise Comunicação Total Ltda, mas apenas notas fiscais cujas informações impunham *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*. Houve prova, apenas, do pagamento das notas fiscais e a constatação do registro contábil de seus valores como despesa, a partir do que a autoridade fiscal conclui, antes de afirmar o cabimento da qualificação da penalidade:

Por isto, **incomprovada 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 nº 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 nº 3000/99, nas datas e importâncias relacionadas no mencionado Anexo I. *(destacou-se)*

A multa qualificada, portanto, foi aplicada sobre os tributos não recolhidos sobre o lucro da Contribuinte, minorados com a escrituração de dispêndios acerca dos quais não se provou a necessidade, e sobre o IRRF exigido na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95, porque não identificados os beneficiários e a causa dos pagamentos.

Os paradigmas nº 2102-00.318 e 2102-001.800 estão conduzidos pelo entendimento expresso pelo Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

A primeira manifestação, no Acórdão nº 2102-00.318, se deu em face de investigação fiscal provocada por notícia do Ministério Público Federal *acerca de pagamentos a funcionários e empresas de seu relacionamento comercial, com possível sonegação de tributos, uma vez que os valores pagos não integravam a folha de salários*. Diante de exigências de falta de

recolhimento do IRRF sobre remuneração indireta de 2002 a 2005, de falta de recolhimento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados apenas em 2004, e de multa isolada por falta de retenção de IRRF sobre pagamentos a beneficiários identificados entre 2002 e 2005, afirmou-se na decisão do paradigma nº 2102-00.318 que:

Os pagamentos feitos por intermédio do cartão flexcard, com a utilização de uma empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseria manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação de tais, pagamentos, pois estes não constariam das DIRF da real fonte pagadora, *in casu*, a Matrix Internet S/A, ou das DIRFs da Incentive House, ou sequer das declarações de ajuste anual dos beneficiários dos rendimentos Eis o *modus operandi* dos pagamentos: no fiscalizado, houve a contabilização pelos valores globais pagos à Incentive House; já esta funcionava como meio de pagamento, fugindo de qualquer responsabilidade tributária, pois apenas vendia os cartões flexcard; e **os beneficiários dos pagamentos, por milagre, também não ofertavam quaisquer dos valores à tributação**. Iniludivelmente, tratou-se de uma operação para pagar valores a empregados, gerentes e terceiros sem incidência do imposto de renda (e sem recolhimento, diga-se de passagem, das contribuições previdenciárias), visando ocultar o conhecimento do fato gerador do imposto de renda da autoridade tributária. (*destacou-se*)

Observa-se que tal decisão replica a acusação fiscal assim transcrita no relatório do paradigma nº 2102-00.380:

Na empresa ora sob investigação restou configurada a prática em comento, consoante corroboram os documentos presentes neste processo. Na forma desses assentos, nos anos de 2002 a 2005, realizou, sistematicamente, pagamentos a diversos beneficiários, a título de prêmios, por intermédio da empresa Incentivo House S A. Tais operações têm por lastro notas fiscais emitidas pela empresa que intermediou os pagamentos, documentos que consignam, sob a descrição "Programa de estímulo ao aumento de produtividade", os encargos de responsabilidade do cliente, ou seja, que estão sendo apenas intermediados pelo emitente, e ainda sob a descrição "Prestação de Serviços ", a comissão cobrada pela intermediação. Na contabilidade o valor total das notas foi registrado, sob a rubrica de Incentive House e Premiações.

Assim, os fatos escriturados não se conformam com as operações efetivamente realizadas, permanecendo ocultos os fatos verdadeiros e os reais beneficiários dos pagamentos.

(...)

Essas manifestações [ausência de retenção de IRRF em operações como a do caso em debate, bem como a criação de dificuldade para identificação da verdadeira fonte pagadora pela autoridades fiscalizadoras, em decorrência da existência de intermediários, *in casu*, as empresas de marketing] desnudam o verdadeiro propósito da prática implementada, o de dificultar a caracterização e

comprovação da verdadeira fonte pagadora. Tais circunstâncias se observam na empresa ora sob procedimento, que optou por não recolher o imposto de renda na fonte – IRF. **É consabido, e seguramente sabe a contribuinte em questão, que o pagamento de rendimentos dessa natureza subsume-se às normas do IRF; donde se depreende que as operações, na forma em que foram sistematizadas; tiveram o único condão de iludir a administração tributária.** Tanto isso é verdade que **os rendimentos permaneceram completamente à margem dos controles do fisco, como das declarações do imposto de renda na fonte - DIRF, declarações de renda dos beneficiários pessoas físicas, bem como dos assentos das pessoas jurídicas.** Assim, a prática perpetrada teve por finalidade primordial ocultar a verdadeira operação, não resistindo, todavia, a exame um pouco mais acurado. Pretender atribuir aos pagamentos realizados à natureza de rendimento não suscetível ao gravame do imposto de renda na fonte, a despeito de todas as formalidades adotadas, ofende a inteligência dos agentes da administração tributária, sendo capaz de ludibriar apenas os mais incautos. *(destacou-se)*

O suporte acusatório do paradigma nº 2102-00.318 é substancialmente distinto do presente. Não se tratou, ali, de glosa de despesas com reflexo em exigência de IRRF, mas sim de lançamento das consequências da falta de retenção do imposto de renda ao longo dos 4 (quatro) anos fiscalizados, sendo que em apenas um deles subsistiram beneficiários não identificados a ensejar a exigência na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95. Ou seja, foi apurado que, de fato, a maior parte dos valores pagos aos beneficiários sob as notas fiscais globais emitidas por Incentive House S/A, sujeitavam-se à incidência de imposto de renda, e o fato de que *os beneficiários dos pagamentos, por milagre, também não ofertavam quaisquer dos valores à tributação*, é uma das circunstâncias invocadas pelo voto condutor do paradigma para afirmar a intenção de *ocultar o conhecimento do fato gerador do imposto de renda da autoridade tributária*.

O paradigma nº 2102-001.800, de forma semelhante, refere apenas exigência de multa e juros isolados por falta de retenção de imposto de renda em pagamentos efetuados a pessoas físicas identificadas, e o outro Colegiado do CARF concordou com a acusação fiscal de que *a conduta da empresa, de promover tais pagamentos intermediados por Incentive House S/A, teve a intenção de ocultar, omitir o fato gerador do imposto de renda, evitando o seu recolhimento.* Compreendendo que o caso também referia *remuneração paga a empregados através do sistema de cartão de incentivo*, o redator do voto vencedor deste paradigma invoca os mesmos termos da condução do primeiro paradigma para validar a qualificação da penalidade.

No presente caso, o voto condutor do acórdão recorrido concluiu que o relatório fiscal não continha *elementos probatórios suficientes para que se conclua inequivocamente que o contribuinte agiu de maneira dolosa com evidente intuito de fraudar o fisco*. E, ausente apuração, pela autoridade fiscal nestes autos, de que os pagamentos beneficiaram pessoas físicas ou jurídicas que deixaram de oferecê-los à tributação, conclui-se que há distinção relevante entre as premissas fáticas de decisão dos acórdãos comparados.

Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa