



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.720030/2012-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-003.728 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrente PAREXGROUP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARGAMASSAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (arts. 131 e 332 do C. P. C. e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972). Preliminar rejeitada.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Súmula CARF nº 114: O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA: ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS - INAPLICABILIDADE - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares e a arguição de decadência; no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para tão somente afastar a qualificação da multa de ofício; vencido o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva que dava provimento integral ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão n. 1648.452 3ª Turma da DRJ/SP1, que, por maioria de por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O Auto de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF lavrado contra a pessoa jurídica PAREXGROUP INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ARGAMASSAS LTDA, que sob intimação, apresentou o Contrato número 3285 e declarou que tomou serviços da EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, cujo objeto social é a:

“Prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado Exchange Card”

Não comprovada a efetiva prestação dos serviços pela Contratada, a causa dos pagamentos e a identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados, elementos que são essenciais para demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade e manutenção da fonte produtora, procedeu-se à glosa das referidas importâncias da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, nos termos do art. 299, do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99.

Em razão de os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL, apurados nos anos calendário 2006, 2007 e 2008 terem sido superiores aos correspondentes montantes glosados, foram lavrados Autos de Infração de Ajuste de Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme fls. 13/29 e 30/56.

A não identificação dos beneficiários nos registros contábeis e, documentalmente, da efetiva prestação de serviços e da causa dos pagamentos realizados por meio de cartões eletrônicos, implicou o lançamento do IRRF exclusivo na fonte sobre os citados pagamentos, devidamente reajustados, conforme prescrito pelo art. 674, do RIR/99.

Por conta do procedimento contábil adotado, que ocultou a causa e os beneficiários dos pagamentos, aplicou-se multa agravada de 150%, com fundamento no artigo 957, do RIR/99.

Conforme sintetizado no Relatório DRJ a impugnação apresentada pela Recorrente, em síntese, alega que:

2.1. trata-se de Autos de Infração que veiculam exigências do IRPJ, da CSLL e do IRRF, para o período compreendido entre janeiro de 2006 a junho de 2008, e cotejam as infrações Pagamentos a Beneficiários não Identificados – Causa não Comprovada e Despesas Indedutíveis – Falta da Efetiva Prestação dos Serviços;

2.2. entendeu-se que os valores repassados pela Impugnante à empresa Expertise Comunicação S/C Ltda., para fins de pagamento de gratificações e bônus aos seus funcionários teria sido realizado de maneira irregular, ensejando as referidas infrações 2.3. a glosa das deduções realizadas pela Impugnante não resultou em valores de IRPJ e CSLL a recolher, mas apenas e tão somente reduziu o saldo do prejuízo para os exercícios posteriores;

2.4. os lançamentos são improcedentes, não apenas porque não houve qualquer omissão quanto à identificação dos beneficiários dos pagamentos, como também

porque tais despesas (pagamentos de gratificações) são perfeitamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro real;

2.5. os créditos de IRRF relativos ao período anterior a setembro de 2007 estão decaídos, uma vez que decorridos mais de cinco anos entre o recolhimento do imposto e a intimação do auto de infração.

2.6. o IRRF exclusivo na Fonte, cobrado por disposição do artigo 674 do RIR/99, possui exercícios mensais, o que enseja a aplicação do artigo 173, I, do CTN para todos os exercícios anteriores a agosto de 2007, já que decorridos mais de cinco anos entre o primeiro dia do exercício seguinte e a intimação do lançamento;

2.7. tendo os supostos pagamentos a beneficiários não identificados ocorridos no período entre janeiro de 2006 a agosto de 2007, bem como diante da inexistência de qualquer recolhimento de IRRF sobre tais valores (o que ensejaria a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN), há que se considerar que o prazo decadencial para lavratura do Auto de Infração e a respectiva intimação do Impugnante teve seu início em 01.02.2006;

2.8. para que não se operasse a decadência, a Fiscalização teria de lavrar o Auto de Infração e proceder à notificação da Impugnante até 1º de fevereiro de 2011 e não, em 18/09/2012, como ocorreu;

2.9. portanto, o crédito tributário, relativo ao período de janeiro de 2006 a agosto de 2007, está extinto por força da decadência, nos termos dos artigos 156, V e 173, I, do CTN;

2.10. os lançamentos decorreram da utilização dos serviços prestados pela empresa Expertise Comunicação S/C Ltda., sendo que competia a esta organizar e realizar o pagamento de gratificações e premiações aos funcionários da Impugnante, realizado por meio de crédito no cartão de benefícios denominado Exchange Card;

2.11. conforme disposto no contrato cabia à Impugnante indicar os beneficiários e o valor de cada prêmio a ser creditado no respectivo cartão;

2.12. o valor da premiação era pago à Contratada, juntamente com o valor relativo ao preço do serviço, a qual, em contrapartida, emitia nota fiscal de prestação de serviço;

2.13. o serviço prestado pela Contratada nada mais era do que a administração de pagamento de prêmios e gratificações aos colaboradores da Impugnante, mediante a indicação, por esta, dos beneficiários e respectivos valores de gratificação;

2.14. tal prática, largamente utilizada pelas empresas em geral, simplifica o controle da empresa e facilita o recebimento dos prêmios e gratificações por parte do funcionário, e não descaracteriza a dedutibilidade dessas despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

2.15. dentro sistemática do lucro real, a regra geral (art. 299 do RIR/99) é a de que todas as despesas incorridas são dedutíveis para efeitos de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo aquelas para as quais a legislação estabeleça a indedutibilidade;

2.16. são dedutíveis todas as despesas que contribuam, mesmo que indiretamente, para que a empresa realize negócios, aufera receitas e, portanto, lucro, tais como as referentes a aluguel de escritório, despesas com contador, energia elétrica, salários e encargos, assessorias visando à expansão de mercado de atuação etc.;

2.17. as despesas glosadas pela Fiscalização dizem respeito aos valores pagos à Contratada para que esta realizasse o pagamento de gratificações e prêmios aos beneficiários indicados pela Impugnante;

2.18. a própria Fiscalização admite que os pagamentos realizados para os beneficiários supostamente não identificados o foram por força do contrato;

2.19. acaso os valores pagos à Contratada possuíssem natureza diversa do pagamento de gratificações e prêmios por indicação da Impugnante, não haveria razão para a suposta infração de não identificação de beneficiários de pagamentos;

2.20. a remuneração regular ou extraordinária, como é o caso de gratificações e prêmios, é considerada como despesa necessária da pessoa jurídica e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, nos termos do parágrafo 3º, do artigo 299 do RIR/99, sendo irrelevante se a natureza do pagamento é de salário, bônus, gratificação etc.;

2.21. para fins de dedutibilidade, o importante é saber se o valor pago refere-se a uma contraprestação pelo trabalho de um funcionário em favor da Impugnante para que esta possa desempenhar suas atividades (transcreve o art. 34 da IN SRF nº 93/97);

2.22. no que tange à dedutibilidade da despesa relativa ao pagamento das comissões à Contratada (as notas fiscais contém a indicação dos valores destinados aos pagamentos das gratificações e prêmios aos funcionários e também a comissão da prestadora de serviço) pela prestação do serviço de administração dos cartões magnéticos, mostra-se óbvia a necessidade, usualidade e normalidade da despesa, tornando-a também dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

2.23. os pagamentos foram devidamente comprovados pelo próprio TVF e a sua necessidade, normalidade e usualidade decorrem do fato de serem relacionadas à remuneração dos funcionários da Impugnante.

2.24. nem se diga que tal despesa seria desnecessária por conta da possibilidade de se fazer o pagamento de forma direta, ou seja, sem a utilização do cartão de benefícios, na medida em que tal juízo de conveniência e oportunidade cabe unicamente à Impugnante, que é a responsável pelas estratégias gerenciais e organizacionais visando atingir sua finalidade social;

2.25. quanto ao IRRF, a exigência à alíquota de 35%, nos termos do art. 674 do RIR/99, é ilegal, pois tais pagamentos são plenamente identificáveis;

2.26. da forma como os pagamentos eram realizados, torna-se praticamente impossível conclusão outra que não a de que os pagamentos foram realizados a beneficiários identificados, ainda que por intermédio de prestador de serviços;

2.27. por força do contrato, cada pagamento realizado em favor da Contratada Ltda. teve a indicação do beneficiário e valor a ser pago a título de gratificação, tornando insubsistente a alegação de ausência de identificação dos beneficiários dos pagamentos;

2.28. os pagamentos de gratificações eram solicitados à Contratada, mediante a emissão de comprovantes, com a indicação de nome e CPF dos beneficiários, assim como do valor da gratificação a ser paga a cada um deles e, com base nessa solicitação, a Contratada emitia nota fiscal contra a Impugnante, com o valor das gratificações a serem pagas e de sua comissão pela prestação de serviço de agência.

2.29. para cada nota fiscal emitida, cerca de 3,5% do valor total correspondia à Contratada pela prestação do serviço de agência, enquanto cerca de 96,5% correspondia ao montante das gratificações e prêmios pagos em favor dos

beneficiários indicados pela Impugnante por meio dos mencionados comprovantes (a título de exemplo traz cópia da nota fiscal e do correspondente comprovante);

2.30. cada solicitação de pagamento de gratificação aos funcionários (comprovante) possui a respectiva nota fiscal emitida pela Expertise Comunicação S/C Ltda., tornando identificáveis os pagamentos aos beneficiários;

2.31. estando plenamente identificados os beneficiários de cada pagamento de gratificação e prêmios realizados, resta descaracterizada a previsão legal de incidência do IRRF retido exclusivamente na fonte, conforme disposto no artigo 61, da Lei n.º 8.981/95;

2.32. conforme se verifica da redação do referido artigo, basta a identificação do beneficiário do rendimento (ou, no caso, da gratificação) para que reste ilidida a previsão de incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte e isto se dá porque a ausência de identificação prejudica a ação fiscal na cobrança do imposto sobre a renda decorrente do acréscimo patrimonial das pessoas que perceberam a gratificação;

2.33. com a identificação do beneficiário de cada gratificação, torna-se possível a ação fiscal tendente à exigência do Imposto sobre a Renda de tais pessoas, afastando a incidência da tributação exclusivamente na fonte, que é hipótese de exceção aplicável apenas quando restar impossibilitada a identificação da pessoa que percebe o rendimento;

2.34. ainda que assim não o fosse, os valores lançados a título de Imposto de Renda Retido exclusivamente na Fonte IRRF deveriam ser compensados com o prejuízo fiscal da Impugnante, na medida em que o fato de ser tributação exclusiva na fonte retira sua natureza de tributo recolhido por responsabilidade;

2.35. a retenção do IR funciona como antecipação do tributo, o qual será definitivamente apurado no final do exercício e terá seu valor "compensado" com as retenções efetuadas pelas fontes pagadoras;

2.36. inexistindo aproveitamento desse imposto pelo contribuinte (não identificado), o valor devido pode e deve ser aproveitado pela fonte pagadora, o que, no caso da Impugnante, significa o aproveitamento do prejuízo fiscal antes de qualquer exigência do IRRF;

2.37. na remota hipótese de manutenção dessas supostas infrações, ainda assim o lançamento deverá ser reformado uma vez que foi aplicada multa de 150% do valor do imposto devido, nos termos do art. 957, II, do RIR/99;

2.38. no caso dos autos não houve intenção de fraude;

2.39. a Impugnante utilizou-se de um produto criado pelo mercado para fins de pagamento de benefícios aos seus funcionários, por meio da terceirização da atividade de gerenciamento e administração dos pagamentos de gratificações e premiações a seus funcionários;

2.40. o custo da contratação do serviço é mais benéfico do que o da contratação de diversos funcionários para realizar os pagamentos por meios próprios;

2.41. a contratação desse serviço jamais poderá ser interpretada como fraudulenta, uma vez que a dedução de tais valores é legalmente autorizada e todos os beneficiários se encontram devidamente identificados na documentação anexada à presente impugnação;

2.42. não fosse assim, a Impugnante não teria fornecido toda a documentação solicitada pela Fiscalização, em especial os comprovantes de pagamentos realizados à

Contratada, já que nesse caso tais comprovantes seriam prova documental de prestações de serviço inexistentes;

2.43. a imputação de fraude carece de comprovação, como denota o TVF;

2.44. a própria Fiscalização aponta no TVF a causa dos pagamentos (transcreve trecho do TVF);

2.45 o contrato quando dispõe que os pagamentos eram destinados a premiar os funcionários indicados pela Impugnante torna presente a causa dos mesmos;

2.46. faz-se necessária, portanto, a redução da multa aplicada para o patamar de 75%, na medida em que inexistente comprovação de intuito fraudulento nas operações de prestação de serviço de administração de benefícios contidas na autuação;

2.47. a impugnação encontra-se instruída com todas as notas fiscais emitidas pela Contratada e os correspondentes comprovantes, cabendo frisar que todos os pagamentos comprovados por meio das notas fiscais possuem a correta identificação dos beneficiários, a qual é realizada em cada comprovante.

2.48. faz-se também a juntada dos livros fiscais e contábeis, onde estão demonstrados a existência do prejuízo fiscal e os registros contábeis das operações realizadas;

2.49. caso se entenda pela necessidade de outros documentos, requer-se seja expedida intimação para a entrega da documentação que se fizer necessária para a identificação dos beneficiários;

3. Do exposto, requer seja reconhecida a decadência suscitada e, uma vez ultrapassada tal preliminar, a insubsistência do lançamento na medida em que (i) os valores pagos a título de gratificações e prêmios aos funcionários da Impugnante são plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como (ii) resta documentalmente provada a identificação de todos os beneficiários dos pagamentos de gratificações realizados, afastando, assim, a aplicação da tributação exclusiva na fonte determinada pelo artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99;

3.1. Subsidiariamente, requer a redução da multa aplicada para o patamar de 75%, uma vez que inexistente prova dolo ou fraude hábil a justificar a aplicação de multa qualificada de 150%;

3.2. Requer ainda provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial, caso se entenda pela insuficiência do que foi demonstrado, a realização de prova pericial contábil a fim de que se verifique a efetiva identificação de todos os beneficiários das gratificações pagas por meio das notas fiscais e dos comprovantes de pagamento de gratificações aos funcionários da Impugnante.

Apreciados os argumentos da impugnação, ela foi considerada improcedente, por maioria de votos, mantendo o crédito tributário exigido, tendo o julgador Marcelo Munhoz Teixeira votado, especificamente quanto à questão da decadência do Imposto de Renda na Fonte, relativo ao ano calendário 2006, que os respectivos créditos tributários constituídos encontravam-se extintos pela decadência no momento do lançamento e nos demais temas e anos calendário, votou de acordo com o Relator.

O resultado do julgamento restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano calendário:

2006, 2007, 2008

IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE EXCLUSIVAMENTE NA FONTE. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA COMPROVADA.

Todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou que não tenha sua causa ou operação comprovadas sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na Fonte.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO .

A ausência de pagamento antecipado, a existência de fraude ou simulação e a incompatibilidade da tributação do Imposto de Renda incidente exclusivamente na Fonte com o dever do contribuinte de antecipar o pagamento impõem a regra decadencial que prescreve o prazo de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) quando se constata que o sujeito passivo praticou conduta dolosa tipificada pela legislação tributária como fraude ou simulação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2006, 2007, 2008

IRPJ. AJUSTE NO LUCRO REAL. GLOSA DE DESPESA INDEDUTÍVEL

Tem-se por indedutível a despesa quando não demonstrada a sua usualidade, normalidade e necessidade para atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário:

2006, 2007, 2008

CSLL. AJUSTE NA BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESA INDEDUTÍVEL.

Tem-se por indedutível a despesa quando não demonstrada a sua usualidade normalidade e necessidade para atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário:

2006, 2007, 2008

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS. INDEFERIMENTO.

A Impugnante deve demonstrar as razões que justifiquem o pedido de produção de prova pericial.

Deve-se indeferir o pedido de prova pericial, quando os documentos a serem analisados poderiam ter sido juntados na impugnação.

Considera-se prescindível a prova pericial quando os fatos a serem demonstrados não requeiram conhecimentos técnicos específicos que vão além daqueles exigidos para o desempenho da função de auditoria fiscal.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às situações previstas nas normas que regem o contencioso administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, apresentou Recurso Voluntário, reiterando os argumentos da impugnação, com destaque para que fosse acolhida a preliminar de decadência, com a exclusão dos lançamentos do IRRF e as multas equivalentes relativas ao ano calendário de 2006, pois decorridos mais de cinco anos entre o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado e a data da efetiva intimação da Recorrente quando ao presente AIIM, nos termos do art. 173, I, do CTN. Ainda em sede de preliminar, que fosse deferida perícia contábil para comprovar a possibilidade de individualização dos pagamentos realizados.

No mérito, caso ultrapassadas as preliminares, reclama a insubsistência do auto de infração, na medida em que os valores pagos a título de gratificações e prêmios aos funcionários da Recorrente, são plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como (ii) restou documentalmente provada a identificação de todos os beneficiários dos pagamentos de gratificações realizados, afastando, assim, a aplicação da tributação exclusiva na fonte determinada pelo artigo 674 do RIR/99 e, caso assim não fosse entendido, deveria ter sido deferida a prova pericial requerida, para comprovação cabal da individualização dos pagamentos realizados, ou subsidiariamente, a redução da multa qualificada para 75%.

É o breve relatório.

Voto

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

O Recurso de Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isto dele conheço.

Preliminares.

Decadência.

Aduz a Recorrente que necessário reconhecer a ocorrência da decadência com a exclusão dos lançamentos do IRRF e as multas equivalentes relativas ao ano calendário de 2006,

pois decorridos mais de cinco anos entre o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado e a data da sua efetiva intimação quanto ao presente AIIM, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Para fundamentar seu argumento, a Recorrente se baseia no entendimento de que o prazo decadencial de cinco anos teria se iniciado em 01.02.2006, de modo que a fiscalização teria o dever de não apenas lavrar o auto de infração, como também proceder à notificação da Recorrente até 01/02/2011, contudo, tendo em vista que ela foi notificada somente em 18/09/2012, a decadência restaria confirmada.

Contudo, como já enfrentado pelo acórdão recorrido, equivoca-se a Recorrente no seu raciocínio, uma vez que:

4.38. Considerando que a Impugnante optou pelo Lucro Real anual, os créditos relativos ao ano-calendário 2006 (o mais antigo dos autos), poderiam ser constituídos em 2007. Dessa forma, o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento relativo ao ano de 2006 iniciou-se em 01/01/2008 e teve seu término em 31/12/2012.

4.39. Conclui-se, portanto, que, em razão de o Auto de Infração ter sido cientificado ao sujeito passivo, em 28/05/2012, não há que se falar em extinção pela decadência de nenhum dos créditos constituídos.

4.40. Nesse sentido, decidiu o CARF (Acórdão nº 130200463, da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de janeiro de 2011)

Além disso, de modo a consolidar o entendimento, tem-se a Súm. Carf n. 114, segundo a qual:

Súmula CARF nº 114:

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-00.622, de 23/11/2011; 1402-00.320, de 11/11/2010; 2202-01.975, de 15/08/2012; 9101-00.773, de 14/12/2010; 1103-000.904, de 06/08/2013; 1301-001.544, de 03/06/2014; 1302-001.857, de 04/05/2016; 2202-002.561, de 18/02/2014; 2202-002.804, de 10/09/2014; 2301-004.531, de 08/03/2016.

Desta forma, entendo correto o entendimento acima transcrito, no que diz respeito a impossibilidade de se reconhecer a decadência da forma pretendida pela Recorrente e o mantenho, por seus próprios fundamentos.

Produção de prova pericial.

Ainda em sede de preliminar, a Recorrente reclama a necessidade de produção de prova pericial, no sentido de demonstrar a identificação dos beneficiários dos pagamentos realizados, a fim de elidir a acusação fiscal.

No que diz respeito a esse pedido, a decisão de piso assim se manifestou:

4.44. A Impugnante requer o reconhecimento do direito à apresentação de todos os meios de prova admitidos em direito e, caso se entenda pela insuficiência das provas que instrui a impugnação, requer a realização de prova pericial contábil a fim de que se verifique a efetiva identificação de todos os beneficiários.

4.45. De fato, conforme foi observado no decorrer do voto, a Impugnante não trouxe provas com força para demonstrar que o lançamento é improcedente, seja porque não as têm, seja porque entendeu pela conveniência de não trazê-las, tampouco demonstra a necessidade da realização de prova pericial.

4.46. Também não se vislumbra, nos autos, motivos que justifiquem a determinação de diligência para o esclarecimento das questões controvertidas. A Impugnante deixa transparecer na peça impugnatória que compreendeu muito bem o lançamento e o alcance das normas que o fundamentam, de modo que poderia, caso estivesse com a razão, trazer todas as provas que julgasse necessárias para a solução da lide.

4.47. No que tange especificamente à prova pericial, cabe ressaltar que ela só se justifica quando os exames a serem feitos requeiram conhecimentos técnicos que estejam fora daqueles que normalmente são exigidos para o desempenho da função de auditoria fiscal, ou então quando há outra causa que, pela sua natureza, torne indispensável a sua realização, não sendo, contudo, o caso dos autos.

Ainda que tal pedido de produção de prova pericial contábil tenha sido reiterado em de Recurso Voluntário, para comprovar a possibilidade de individualização dos pagamentos realizados, verifica-se no conteúdo da própria autuação que não teria sido essa a sua motivação determinante, como será explorado a diante, razão pela qual, no que diz respeito ao indeferimento da produção de prova pericial, também entendo correto o acórdão DRJ, quando decidiu por dispensar a sua realização conforme fundamentos acima transcritos.

Mérito.

Conforme relatado, no mérito a Recorrente reclama a insubsistência do auto de infração, na medida em que os valores pagos a título de gratificações e prêmios aos funcionários da Recorrente, são plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como (ii) restou documentalmente provada a identificação de todos os beneficiários dos pagamentos de gratificações realizados, afastando, assim, a aplicação da tributação exclusiva na fonte determinada pelo artigo 674 do RIR/99 e, caso assim não fosse entendido, deveria ter sido deferida a prova pericial requerida, para comprovação cabal da individualização dos pagamentos realizados, ou subsidiariamente, a redução da multa qualificada para 75%.

Conforme se verifica, a acusação fiscal constante da autuação é no sentido de que os valores pagos à Expertize Comunicação Total S/C Ltda, apurados com base em notas fiscais e

registros contábeis, conforme TVF 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 despesas com comissões sobre vendas e outros serviços contratados.

Conforme os fatos descritos no TVF considerados na razão de decidir da instância “a quo”:

4.1. A ação fiscal teve como escopo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias em face de pagamentos realizados a beneficiários por intermédio da empresa contratada EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA.

4.2. Os pagamentos eram realizados por meio da carga e recarga de cartões eletrônicos, administrados pela Contratada, sendo que cabia à Impugnante indicar os beneficiários, bem como os valores a serem pagos a cada um deles.

4.3. Conforme notas fiscais emitidas contra a Impugnante, os valores pagos à Contratada compreendiam o montante a ser repassado aos beneficiários e o valor destinado à Contratada, a título de comissão pela administração dos cartões.

4.4. Como tais operações envolvem não apenas o IRPJ e a CSLL, mas também as contribuições previdenciárias, a Fiscalização intimou o Contribuinte, por meio de um único documento, “Termo de Início do Procedimento Fiscal” (fls. 36/38), a apresentar os livros, documentos e informações necessárias para a verificação da regularidade fiscal atinente às citadas espécies tributárias.

4.5. Na documentação que apresentou, a Impugnante não trouxe informações que individualizassem os beneficiários e os valores por eles recebidos, tendo ainda alegado, à fl. 97, que não atendeu ao item 2.11 *por não ter considerado os serviços prestados* pela EXPERTISE como remuneração.

4.6. Observe-se que, no item 2.11, a Impugnante foi expressamente intimada a trazer as folhas de pagamento e as GFIP Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, contemplando, **exclusivamente**, as remunerações pagas aos segurados da previdência social (pessoas físicas que prestam serviços com ou sem vínculo empregatício), oriundas das operações decorrentes do contrato firmado com a EXPERTISE.

4.7. Frise-se que ao examinar os livros e documentos contábeis, a Fiscalização constatou que o montante das Notas Fiscais foram levados a resultado do exercício com o registro contábil em conta de despesas, como comissões sobre vendas e outros serviços contratados, sem identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados “Exchange Card”.

4.8. Em se tratando de pagamento a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, a legislação tributária impõe o lançamento de ofício do Imposto de Renda exclusivo na Fonte, à alíquota de 35%, sobre o valor reajustado, nos termos do art. 674, do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, **exclusivamente na fonte**, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular,

contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado **líquido**, cabendo o **reajustamento do** respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 3º)

(destaques não constam do original)

4.9. Como se vê, pelo fato de a Impugnante não ter trazido, no curso do procedimento fiscal, documentos ou informações que identificassem ou permitissem à Fiscalização identificar os beneficiários dos pagamentos e o valor recebido por cada um deles, não há qualquer reparo a ser feito ao lançamento que teve por fundamento a incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte.

4.10. Desnecessário observar que a Impugnante, ao proceder da forma como procedeu, deixa de adicionar o valor dos pagamentos às remunerações do beneficiário, não faz a retenção do IRRF, tampouco o seu recolhimento, e, ainda, não informa tais rendimentos no Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto de Renda Retido na Fonte, que, por dever legal, tem de fornecer ao beneficiário.

4.11. Dessa forma, entende este Relator que a individualização, *a posteriori*, dos beneficiários, ainda que o seja em sede de contencioso administrativo, não tem o condão, por si só, de afastar os créditos em comento, a não ser que a Impugnante comprovasse o efetivo recolhimento do IRRF, na qualidade de responsável tributário, ou então que o beneficiário tenha computado a vantagem recebida como rendimento tributável em sua declaração de ajuste do IRPF. Caberiam ainda outras excludentes, como seria o caso em que ficasse comprovado que o pagamento foi feito a título de indenização de despesas efetivadas pela pessoa física em função do contrato.

4.12. Interpretar de forma diferente seria o mesmo que retirar a força da norma de incidência do imposto exclusivamente na fonte.

4.13. Ocorre que a Impugnante não traz aos autos elementos que possam afastar tal tributação.

4.14. De qualquer forma, ainda que se entenda que a identificação dos beneficiários e das quantias pagas a cada um deles, bem como a comprovação da causa dos pagamentos, feitas após o lançamento, seriam, por si só, suficientes para extinguir os créditos constituídos do Imposto de Renda incidente exclusivamente na Fonte, a Impugnante não comprova o conjunto desses elementos, conforme pode ser observado na exposição, a seguir, cujo objetivo principal é a análise da glosa dessas despesas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

4.15. Considerando os livros e documentos que já haviam sido analisados pela Fiscalização, a Impugnante restringiu-se a trazer como novos elementos apenas cópias simples de “comprovantes” (fls. 1738/1904), que, segundo ela, tinham a finalidade de informar à Contratada os beneficiários e a quantia que deveria ser creditada em seus cartões.

4.16. Não traz nenhum documento com força probante para atestar que aquelas pessoas físicas foram, de fato, as receptoras dos valores indicados nos citados comprovantes e sequer elabora demonstrativo que aponte os beneficiários e vincule, aos mesmos, os dados que constam em outros documentos (comprovantes, notas fiscais, etc.)

4.17. Também não revela a relação jurídica que manteve com os beneficiários. Tal como ocorreu, no curso do procedimento fiscal, não traz as folhas de pagamentos, onde deveriam constar, de forma discriminada, toda e qualquer importância paga a empregados e autônomos, seja a título de remuneração ou não, bem como não informa quais as pessoas que teriam prestado serviços como empregados, quais prestaram como autônomos e quais exerciam cargos de diretor ou gerente.

4.18. Como exemplos, podem ser citados, à fl. 1.807, documento onde se faz alusão a 8 (oito) pagamentos, a título de bônus, a gerentes, sem identifica-los, e, às fls. 1.755 e 1.769, documentos que, aparentemente, têm por objeto pagamentos de prêmio a beneficiários que prestam serviços em outra empresa (TELHANORTE).

4.19. Por outro lado, a Impugnante alega que os valores creditados nos cartões são gratificações, porém, não diz, nem comprova, se decorrem de lei ou de ajustes que já estavam previstos quando dos efetivos pagamentos, bem como não explica nem comprova a abrangência delas com relação a seus colaboradores (empregados, sócios, diretores gerentes, autônomos).

4.20. Observe-se que o parágrafo 3º, do artigo 299, do RIR/99, invocado pela Impugnante e acima transcrito, deve ser interpretado em conjunto com as demais disposições que o artigo encerra, cabendo lembrar que as gratificações, para serem dedutíveis, devem estar previstas em lei ou previamente ajustadas no contrato de trabalho. Assim, desde que atendidas todas as condições prescritas no referido artigo, bem como no ordenamento jurídico, as gratificações são dedutíveis *seja qual for a designação que tiverem*.

4.21. Frise-se ainda que, de acordo com os registros contábeis, alegações e documentos trazidos aos autos pela Impugnante, ora os pagamentos são tidos como comissões de vendas, ora como gratificações, ora como bônus, ora como prêmios. Ela também não traz documentos que indiquem os critérios de premiação ou de pagamento de comissões, tampouco mostra os resultados alcançados por cada beneficiário.

4.22. Importante ressaltar que essas informações são importantes para demonstrar a origem dos valores creditados nos cartões de cada beneficiário, e, portanto, essenciais para a averiguação da dedutibilidade dessas despesas na apuração do lucro real.

4.23. As regras que autorizam a dedução estabelecem limites e condições e, de modo geral, exigem que as despesas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não podendo enquadrar-se, como tal, pagamentos realizados por mera liberalidade. Abaixo, transcrevem-se os dispositivos do RIR/99 que são mais relevantes para o caso em questão:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º **São necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela **atividade da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas **são as usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto **neste artigo** aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a **designação** que tiverem.

Art. 302. Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 5º):

I no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II no caso de outros rendimentos ou pagamentos, **a origem e a efetividade da operação ou transação.**

§ 1º Incluem-se entre os pagamentos de que trata este artigo as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens ao exterior, equiparando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 7º).

§ 2º No caso de empresa individual, a autoridade lançadora poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas, se ele não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 4º).

Art. 303. **Não serão dedutíveis**, como custos ou despesas operacionais, as **gratificações** ou participações no resultado, atribuídas **aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica** (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto Lei n.º 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Art. 304. **Não são dedutíveis** as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do **rendimento** (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 2º).

(destaques não constam do original)

Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto Lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):

I as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, **não correspondam** à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto Lei n.º 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

4.24. Outro ponto que merece destaque é que a Impugnante detinha total autonomia para determinar os beneficiários e as quantias a eles destinadas, cabendo à Contratada apenas viabilizar a carga e recarga dos cartões, ou seja, o contrato, da forma como foi realizado, não garante, por si só, que os pagamentos decorreram efetivamente de campanha de premiação e, muito menos demonstra os critérios utilizados, a abrangência com relação à totalidade daqueles que, potencialmente, estariam aptos a participar da campanha, os resultados alcançados pelos premiados etc. A cláusula 10 do contrato (fls. 125/129) dispõe que:

10.É de exclusiva responsabilidade da **CONTRATANTE** a definição dos critérios de premiação e do valor dos prêmios a serem distribuídos, não respondendo, a **CONTRATADA**, por nenhum desvio de finalidade do presente contrato.

4.25. Tal disposição contratual não deixa dúvidas de que a Impugnante poderia, dentro do limite do montante pago a Contratada, designar qualquer pessoa e qualquer valor a ser pago a ela, sem que a Contratada tivesse conhecimento ou controle das causas que motivaram aquela indicação.

4.26. Como se vê, caberia à Impugnante não apenas informar com clareza o beneficiário do pagamento, o que não foi feito, mas comprovar que de fato foi ele quem recebeu o valor noticiado à Contratada, e, ainda, demonstrar que as demais circunstâncias comentadas ao longo desse voto estão presentes, sem o que não há como confirmar a necessidade da despesa para a atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora e, conseqüentemente, a sua dedutibilidade na apuração do lucro real.

4.27. Ficam, portanto, mantidos os ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL.4.1. A ação fiscal teve como escopo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias em face de pagamentos realizados a beneficiários por intermédio da empresa contratada EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA.

4.2. Os pagamentos eram realizados por meio da carga e recarga de cartões eletrônicos, administrados pela Contratada, sendo que cabia à Impugnante indicar os beneficiários, bem como os valores a serem pagos a cada um deles.

4.3. Conforme notas fiscais emitidas contra a Impugnante, os valores pagos à Contratada compreendiam o montante a ser repassado aos beneficiários e o valor destinado à Contratada, a título de comissão pela administração dos cartões.

4.4. Como tais operações envolvem não apenas o IRPJ e a CSLL, mas também as contribuições previdenciárias, a Fiscalização intimou o Contribuinte, por meio de um único documento, “Termo de Início do Procedimento Fiscal” (fls. 36/38), a apresentar os livros, documentos e informações necessárias para a verificação da regularidade fiscal atinente às citadas espécies tributárias.

4.5. Na documentação que apresentou, a Impugnante não trouxe informações que individualizassem os beneficiários e os valores por eles recebidos, tendo ainda alegado, à fl. 97, que não atendeu ao item 2.11 *por não ter considerado os serviços prestados* pela EXPERTISE como remuneração.

4.6. Observe-se que, no item 2.11, a Impugnante foi expressamente intimada a trazer as folhas de pagamento e as GFIP Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, contemplando, **exclusivamente**, as remunerações pagas aos segurados da previdência social (pessoas físicas que prestam serviços com ou sem vínculo empregatício), oriundas das operações decorrentes do contrato firmado com a EXPERTISE.

4.7. Frise-se que ao examinar os livros e documentos contábeis, a Fiscalização constatou que o montante das Notas Fiscais foram levados a resultado do exercício com o registro contábil em conta de despesas, como comissões sobre vendas e outros serviços contratados, sem identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados “Exchange Card”.

4.8. Em se tratando de pagamento a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, a legislação tributária impõe o lançamento de ofício do Imposto de Renda exclusivo na Fonte, à alíquota de 35%, sobre o valor reajustado, nos termos do art. 674, do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, **exclusivamente na fonte**, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a

beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado **líquido**, cabendo o **reajustamento do** respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 3º) (destaques não constam do original)

4.9. Como se vê, pelo fato de a Impugnante não ter trazido, no curso do procedimento fiscal, documentos ou informações que identificassem ou permitissem à Fiscalização identificar os beneficiários dos pagamentos e o valor recebido por cada um deles, não há qualquer reparo a ser feito ao lançamento que teve por fundamento a incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte.

4.10. Desnecessário observar que a Impugnante, ao proceder da forma como procedeu, deixa de adicionar o valor dos pagamentos às remunerações do beneficiário, não faz a retenção do IRRF, tampouco o seu recolhimento, e, ainda, não informa tais rendimentos no Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto de Renda Retido na Fonte, que, por dever legal, tem de fornecer ao beneficiário.

4.11. Dessa forma, entende este Relator que a individualização, *a posteriori*, dos beneficiários, ainda que o seja em sede de contencioso administrativo, não tem o condão, por si só, de afastar os créditos em comento, a não ser que a Impugnante comprovasse o efetivo recolhimento do IRRF, na qualidade de responsável tributário, ou então que o beneficiário tenha computado a vantagem recebida como rendimento tributável em sua declaração de ajuste do IRPF. Caberiam ainda outras excludentes, como seria o caso em que ficasse comprovado que o pagamento foi feito a título de indenização de despesas efetivadas pela pessoa física em função do contrato.

4.12. Interpretar de forma diferente seria o mesmo que retirar a força da norma de incidência do imposto exclusivamente na fonte.

4.13. Ocorre que a Impugnante não traz aos autos elementos que possam afastar tal tributação.

4.14. De qualquer forma, ainda que se entenda que a identificação dos beneficiários e das quantias pagas a cada um deles, bem como a comprovação da causa dos pagamentos, feitas após o lançamento, seriam, por si só, suficientes para extinguir os créditos constituídos do Imposto de Renda incidente exclusivamente na Fonte, a Impugnante não comprova o conjunto desses elementos, conforme pode ser observado na exposição, a seguir, cujo objetivo principal é a análise da glosa dessas despesas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

4.15. Considerando os livros e documentos que já haviam sido analisados pela Fiscalização, a Impugnante restringiu-se a trazer como novos elementos apenas cópias simples de “comprovantes” (fls. 1738/1904), que, segundo ela, tinham a finalidade de informar à Contratada os beneficiários e a quantia que deveria ser creditada em seus cartões.

4.16. Não traz nenhum documento com força probante para atestar que aquelas pessoas físicas foram, de fato, as receptoras dos valores indicados nos citados comprovantes e sequer elabora demonstrativo que aponte os beneficiários e vincule,

aos mesmos, os dados que constam em outros documentos (comprovantes, notas fiscais, etc.)

4.17. Também não revela a relação jurídica que manteve com os beneficiários. Tal como ocorreu, no curso do procedimento fiscal, não traz as folhas de pagamentos, onde deveriam constar, de forma discriminada, toda e qualquer importância paga a empregados e autônomos, seja a título de remuneração ou não, bem como não informa quais as pessoas que teriam prestado serviços como empregados, quais prestaram como autônomos e quais exerciam cargos de diretor ou gerente.

4.18. Como exemplos, podem ser citados, à fl. 1.807, documento onde se faz alusão a 8 (oito) pagamentos, a título de bônus, a gerentes, sem identifica-los, e, às fls. 1.755 e 1.769, documentos que, aparentemente, têm por objeto pagamentos de prêmio a beneficiários que prestam serviços em outra empresa (TELHANORTE).

4.19. Por outro lado, a Impugnante alega que os valores creditados nos cartões são gratificações, porém, não diz, nem comprova, se decorrem de lei ou de ajustes que já estavam previstos quando dos efetivos pagamentos, bem como não explica nem comprova a abrangência delas com relação a seus colaboradores (empregados, sócios, diretores gerentes, autônomos).

4.20. Observe-se que o parágrafo 3º, do artigo 299, do RIR/99, invocado pela Impugnante e acima transcrito, deve ser interpretado em conjunto com as demais disposições que o artigo encerra, cabendo lembrar que as gratificações, para serem dedutíveis, devem estar previstas em lei ou previamente ajustadas no contrato de trabalho. Assim, desde que atendidas todas as condições prescritas no referido artigo, bem como no ordenamento jurídico, as gratificações são dedutíveis *seja qual for a designação que tiverem*.

4.21. Frise-se ainda que, de acordo com os registros contábeis, alegações e documentos trazidos aos autos pela Impugnante, ora os pagamentos são tidos como comissões de vendas, ora como gratificações, ora como bônus, ora como prêmios. Ela também não traz documentos que indiquem os critérios de premiação ou de pagamento de comissões, tampouco mostra os resultados alcançados por cada beneficiário.

4.22. Importante ressaltar que essas informações são importantes para demonstrar a origem dos valores creditados nos cartões de cada beneficiário, e, portanto, essenciais para a averiguação da dedutibilidade dessas despesas na apuração do lucro real.

4.23. As regras que autorizam a dedução estabelecem limites e condições e, de modo geral, exigem que as despesas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não podendo enquadrar-se, como tal, pagamentos realizados por mera liberalidade. Abaixo, transcrevem-se os dispositivos do RIR/99 que são mais relevantes para o caso em questão:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º **São necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela **atividade da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas **são as usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto **neste artigo** aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a **designação** que tiverem.

Art. 302. Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 5º):

I no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II no caso de outros rendimentos ou pagamentos, **a origem e a efetividade da operação** ou transação.

§ 1º Incluem-se entre os pagamentos de que trata este artigo as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens ao exterior, equiparando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 7º).

§ 2º No caso de empresa individual, a autoridade lançadora poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas, se ele não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 4º).

Art. 303. **Não serão dedutíveis**, como custos ou despesas operacionais, as **gratificações** ou participações no resultado, atribuídas **aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Art. 304. **Não são dedutíveis** as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do **rendimento** (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

(destaques não constam do original)

Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):

I as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, **não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços** (Decreto Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

4.24. Outro ponto que merece destaque é que a Impugnante detinha total autonomia para determinar os beneficiários e as quantias a eles destinadas, cabendo à Contratada apenas viabilizar a carga e recarga dos cartões, ou seja, o contrato, da forma como foi realizado, não garante, por si só, que os pagamentos decorreram efetivamente de campanha de premiação e, muito menos demonstra os critérios utilizados, a abrangência com relação à totalidade daqueles que, potencialmente, estariam aptos a participar da campanha, os resultados alcançados pelos premiados etc. A cláusula 10 do contrato (fls. 125/129) dispõe que:

10. É de exclusiva responsabilidade da **CONTRATANTE** a definição dos critérios de premiação e do valor dos prêmios a serem distribuídos, não respondendo, a **CONTRATADA**, por nenhum desvio de finalidade do presente contrato

4.25. Tal disposição contratual não deixa dúvidas de que a Impugnante poderia, dentro do limite do montante pago a Contratada, designar qualquer pessoa e qualquer valor a ser pago a ela, sem que a Contratada tivesse conhecimento ou controle das causas que motivaram aquela indicação.

4.26. Como se vê, caberia à Impugnante não apenas informar com clareza o beneficiário do pagamento, o que não foi feito, mas comprovar que de fato foi ele quem recebeu o valor noticiado à Contratada, e, ainda, demonstrar que as demais circunstâncias comentadas ao longo desse voto estão presentes, sem o que não há como confirmar a necessidade da despesa para a atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora e, conseqüentemente, a sua dedutibilidade na apuração do lucro real.

4.27. Ficam, portanto, mantidos os ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL.4.1. A ação fiscal teve como escopo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias em face de pagamentos realizados a beneficiários por intermédio da empresa contratada EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA.

4.2. Os pagamentos eram realizados por meio da carga e recarga de cartões eletrônicos, administrados pela Contratada, sendo que cabia à Impugnante indicar os beneficiários, bem como os valores a serem pagos a cada um deles.

4.3. Conforme notas fiscais emitidas contra a Impugnante, os valores pagos à Contratada compreendiam o montante a ser repassado aos beneficiários e o valor destinado à Contratada, a título de comissão pela administração dos cartões.

4.4. Como tais operações envolvem não apenas o IRPJ e a CSLL, mas também as contribuições previdenciárias, a Fiscalização intimou o Contribuinte, por meio de um único documento, “Termo de Início do Procedimento Fiscal” (fls. 36/38), a apresentar os livros, documentos e informações necessárias para a verificação da regularidade fiscal atinente às citadas espécies tributárias.

4.5. Na documentação que apresentou, a Impugnante não trouxe informações que individualizassem os beneficiários e os valores por eles recebidos, tendo ainda alegado, à fl. 97, que não atendeu ao item 2.11 *por não ter considerado os serviços prestados* pela EXPERTISE como remuneração.

4.6. Observe-se que, no item 2.11, a Impugnante foi expressamente intimada a trazer as folhas de pagamento e as GFIP Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, contemplando, **exclusivamente**, as remunerações pagas aos segurados da previdência social (pessoas físicas que prestam serviços com ou sem vínculo empregatício), oriundas das operações decorrentes do contrato firmado com a EXPERTISE.

4.7. Frise-se que ao examinar os livros e documentos contábeis, a Fiscalização constatou que o montante das Notas Fiscais foram levados a resultado do exercício com o registro contábil em conta de despesas, como comissões sobre vendas e outros serviços contratados, sem identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados “Exchange Card”.

4.8. Em se tratando de pagamento a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, a legislação tributária impõe o lançamento de ofício do Imposto de Renda exclusivo na Fonte, à alíquota de 35%, sobre o valor reajustado, nos termos do art. 674, do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99:

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, **exclusivamente na fonte**, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a **beneficiário não identificado**, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 2º).

§ 3º O rendimento será considerado **líquido**, cabendo o **reajustamento do** respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 61, § 3º)

(destaques não constam do original)

4.9. Como se vê, pelo fato de a Impugnante não ter trazido, no curso do procedimento fiscal, documentos ou informações que identificassem ou permitissem à Fiscalização identificar os beneficiários dos pagamentos e o valor recebido por cada um deles, não há qualquer reparo a ser feito ao lançamento que teve por fundamento a incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte.

4.10. Desnecessário observar que a Impugnante, ao proceder da forma como procedeu, deixa de adicionar o valor dos pagamentos às remunerações do beneficiário, não faz a retenção do IRRF, tampouco o seu recolhimento, e, ainda, não informa tais rendimentos no Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto de Renda Retido na Fonte, que, por dever legal, tem de fornecer ao beneficiário.

4.11. Dessa forma, entende este Relator que a individualização, *a posteriori*, dos beneficiários, ainda que o seja em sede de contencioso administrativo, não tem o condão, por si só, de afastar os créditos em comento, a não ser que a Impugnante comprovasse o efetivo recolhimento do IRRF, na qualidade de responsável tributário, ou então que o beneficiário tenha computado a vantagem recebida como rendimento tributável em sua declaração de ajuste do IRPF. Caberiam ainda outras excludentes, como seria o caso em que ficasse comprovado que o pagamento foi feito a título de indenização de despesas efetivadas pela pessoa física em função do contrato.

4.12. Interpretar de forma diferente seria o mesmo que retirar a força da norma de incidência do imposto exclusivamente na fonte.

4.13. Ocorre que a Impugnante não traz aos autos elementos que possam afastar tal tributação.

4.14. De qualquer forma, ainda que se entenda que a identificação dos beneficiários e das quantias pagas a cada um deles, bem como a comprovação da causa dos pagamentos, feitas após o lançamento, seriam, por si só, suficientes para extinguir os créditos constituídos do Imposto de Renda incidente exclusivamente na Fonte, a Impugnante não comprova o conjunto desses elementos, conforme pode ser observado na exposição, a seguir, cujo objetivo principal é a análise da glosa dessas despesas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

4.15. Considerando os livros e documentos que já haviam sido analisados pela Fiscalização, a Impugnante restringiu-se a trazer como novos elementos apenas cópias simples de “comprovantes” (fls. 1738/1904), que, segundo ela, tinham a finalidade de informar à Contratada os beneficiários e a quantia que deveria ser creditada em seus cartões.

4.16. Não traz nenhum documento com força probante para atestar que aquelas pessoas físicas foram, de fato, as receptoras dos valores indicados nos citados comprovantes e sequer elabora demonstrativo que aponte os beneficiários e vincule, aos mesmos, os dados que constam em outros documentos (comprovantes, notas fiscais, etc.)

4.17. Também não revela a relação jurídica que manteve com os beneficiários. Tal como ocorreu, no curso do procedimento fiscal, não traz as folhas de pagamentos, onde deveriam constar, de forma discriminada, toda e qualquer importância paga a empregados e autônomos, seja a título de remuneração ou não, bem como não informa quais as pessoas que teriam prestado serviços como empregados, quais prestaram como autônomos e quais exerciam cargos de diretor ou gerente.

4.18. Como exemplos, podem ser citados, à fl. 1.807, documento onde se faz alusão a 8 (oito) pagamentos, a título de bônus, a gerentes, sem identificá-los, e, às fls. 1.755 e 1.769, documentos que, aparentemente, têm por objeto pagamentos de prêmio a beneficiários que prestam serviços em outra empresa (TELHANORTE).

4.19. Por outro lado, a Impugnante alega que os valores creditados nos cartões são gratificações, porém, não diz, nem comprova, se decorrem de lei ou de ajustes que já estavam previstos quando dos efetivos pagamentos, bem como não explica nem comprova a abrangência delas com relação a seus colaboradores (empregados, sócios, diretores gerentes, autônomos).

4.20. Observe-se que o parágrafo 3º, do artigo 299, do RIR/99, invocado pela Impugnante e acima transcrito, deve ser interpretado em conjunto com as demais disposições que o artigo encerra, cabendo lembrar que as gratificações, para serem dedutíveis, devem estar previstas em lei ou previamente ajustadas no contrato de trabalho. Assim, desde que atendidas todas as condições prescritas no referido artigo, bem como no ordenamento jurídico, as gratificações são dedutíveis *seja qual for a designação que tiverem*.

4.21. Frise-se ainda que, de acordo com os registros contábeis, alegações e documentos trazidos aos autos pela Impugnante, ora os pagamentos são tidos como comissões de vendas, ora como gratificações, ora como bônus, ora como prêmios. Ela também não traz documentos que indiquem os critérios de premiação ou de pagamento de comissões, tampouco mostra os resultados alcançados por cada beneficiário.

4.22. Importante ressaltar que essas informações são importantes para demonstrar a origem dos valores creditados nos cartões de cada beneficiário, e, portanto, essenciais para a averiguação da dedutibilidade dessas despesas na apuração do lucro real.

4.23. As regras que autorizam a dedução estabelecem limites e condições e, de modo geral, exigem que as despesas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não podendo enquadrar-se, como tal, pagamentos realizados por mera liberalidade. Abaixo, transcrevem-se os dispositivos do RIR/99 que são mais relevantes para o caso em questão:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º **São necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela **atividade da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas **são as usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto **neste artigo** aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a **designação** que tiverem.

Art. 302. Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 5º):

I no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II no caso de outros rendimentos ou pagamentos, **a origem e a efetividade da operação ou transação.**

§ 1º Incluem-se entre os pagamentos de que trata este artigo as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens ao exterior, equiparando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 7º).

§ 2º No caso de empresa individual, a autoridade lançadora poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas, se ele não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 4º).

Art. 303. **Não serão dedutíveis**, como custos ou despesas operacionais, as **gratificações** ou participações no resultado, atribuídas **aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Art. 304. **Não são dedutíveis** as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do **rendimento** (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

(destaques não constam do original)

Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):

I as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, **não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços** (Decreto Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

4.24. Outro ponto que merece destaque é que a Impugnante detinha total autonomia para determinar os beneficiários e as quantias a eles destinadas, cabendo à Contratada apenas viabilizar a carga e recarga dos cartões, ou seja, o contrato, da forma como foi realizado, não garante, por si só, que os pagamentos decorreram efetivamente de campanha de premiação e, muito menos demonstra os critérios utilizados, a abrangência com relação à totalidade daqueles que, potencialmente, estariam aptos a participar da campanha, os resultados alcançados pelos premiados etc. A cláusula 10 do contrato (fls. 125/129) dispõe que:

10.É de exclusiva responsabilidade da **CONTRATANTE** a definição dos critérios de premiação e do valor dos prêmios a serem distribuídos, não respondendo, a **CONTRATADA**, por nenhum desvio de finalidade do presente contrato

4.25. Tal disposição contratual não deixa dúvidas de que a Impugnante poderia, dentro do limite do montante pago a Contratada, designar qualquer pessoa e qualquer valor a ser pago a ela, sem que a Contratada tivesse conhecimento ou controle das causas que motivaram aquela indicação.

4.26. Como se vê, caberia à Impugnante não apenas informar com clareza o beneficiário do pagamento, o que não foi feito, mas comprovar que de fato foi ele quem recebeu o valor noticiado à Contratada, e, ainda, demonstrar que as demais circunstâncias comentadas ao longo desse voto estão presentes, sem o que não há como confirmar a necessidade da despesa para a atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora e, conseqüentemente, a sua dedutibilidade na apuração do lucro real.

4.27. Ficam, portanto, mantidos os ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Assim, conforme razões já suficientemente exploradas pela decisão recorrida, não é possível reconhecer o pleito da Recorrente, no sentido de que bastaria a identificação do beneficiário do rendimento para que restasse elidida a previsão de incidência do imposto de renda exclusivamente retido na fonte, já que a ausência da identificação prejudica a ação fiscal na cobrança do imposto sobre a renda decorrente do acréscimo patrimonial das pessoas que receberam a gratificação e que uma vez estando os beneficiários identificados, o fisco poderia alcança-los, elidindo a responsabilidade da fonte pagadora, ou ainda permitir-lhe as deduções pretendidas.

Lembrando que não basta arrolar nomes e CPFs de eventuais beneficiários de pagamento praticados pela Recorrente, a ela cabia demonstrar também a causa desses pagamentos, o que não o fez, tendo ate durante o procedimento de fiscalização negado que eles poderiam, de qualquer maneira, serem confundidos com remuneração, ainda que indireta.

Por outro lado, também não é possível identifica-los como gratificação ou premiação, até porque, pra tanto era necessário que a recorrente fizesse prova de quais eras as condições para isso ocorrer.

Razão pela, qual também neste ponto, adoto e mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Multa qualificada.

Confirmado o pagamento sem causa, fato que ensejou a autuação, deve ser mantida a exigência do imposto tal como formalizada, inclusive quanto à alíquota, que tem expressa previsão na norma acima transcrita.

Quanto à qualificação da multa de ofício, todavia, a falta do registro contábil dos pagamentos não a justifica. Esse fato caracteriza a própria infração, ensejadora da multa de ofício no percentual de 75%. O evidente intuito de fraude se configura pela ação deliberada do contribuinte no sentido de dissimular os fatos com o objetivo de escondê-lo ao conhecimento do

Fisco. E isso não se verifica neste caso, até porque houveram contratos amparados pela emissão de notas fiscais, embora, não de modo suficiente a se identificar de modo suficiente a causa do pagamento, e os seus beneficiários.

Este Conselho já consolidou em súmula o entendimento de que a mera omissão não justifica a qualificação da multa de ofício, conforme sum. Carf. n. 14: *“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”*.

Neste sentido:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS - INAPLICABILIDADE - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC n.º 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

Acórdão CARF n. 104-23.608

PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61, § 2º da Lei nº 8.981, de 1995. LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA - Se não estiver demonstrado nos autos que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, não cabe a aplicação da multa qualificada, de 150%. Preliminar rejeitada. Recurso de ofício negado. Recurso voluntário parcialmente provido. Acórdão Carf 104-21.678

Feitas essas considerações, afasto a qualificação da multa.

Ante o exposto, após afastar as preliminares, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso, apenas no que diz respeito ao afastamento da qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o patamar de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.