



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10803.720042/2012-11
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2201-002.366 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de abril de 2014
Matéria IRRF
Recorrentes MB OSTEOS COM E IMP DE MATERIAL MEDICO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007, 2008, 2009

IRRF. AUTO DE INFRAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA INTERPOSTA. PAGAMENTOS DE RESPONSABILIDADE DA CONTRIBUINTE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

Incabível a alegação de ilegitimidade passiva, quando restar comprovado nos autos o uso de empresa interposta, para efetuar pagamentos de responsabilidade da própria contribuinte.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando os relatórios integrantes da autuação oferecem ao contribuinte as informações relevantes para sua defesa. Resta confirmado que não ocorreu cerceamento de defesa quando o contribuinte apresenta peça de defesa, na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, impõe-se a observância das decisões proferidas pelo STJ sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil. No Recurso Especial nº 973.733/SC restou pacificado que a aplicação do prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, está condicionada à realização do pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Na falta de pagamento ou antecipação do IRRF, deve-se aplicar o inciso I do art. 173 do CTN, contando-se o *dies a quo* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA.

Para a caracterização da multa qualificada, há que estar presente a figura do **dolo específico caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir**

dados, informações ou procedimentos que resultam na diminuição ou retardamento da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva, vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia (Relatora), Odmir Fernandes (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad; por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares; no mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, vencidos os Conselheiros Nathalia Mesquita Ceia (Relatora), Odmir Fernandes (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad, que deram provimento integral ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao Recurso Voluntário o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah. Fez sustentação oral pelo contribuinte a Dra. Lígia Regini da Silveira, OAB/SP 174.328.

Assinado Digitalmente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

Assinado Digitalmente

NATHÁLIA MESQUITA CEIA - Relatora.

Assinado Digitalmente

EDUARDO TADEU FARAH - Redator designado.

EDITADO EM: 18/07/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), EDUARDO TADEU FARAH, GUSTAVO LIAN HADDAD, FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, NATHALIA MESQUITA CEIA, ODMIR FERNANDES (suplente convocado). Presente aos julgamentos o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA.

Relatório

Por meio Auto de Infração de fls. 03 a 12, lavrado em 19/09/2012, exige-se do contribuinte MB OSTEOS COM E IMP DE MATERIAL MEDICO LTDA, o montante de R\$ 6.510.781,10 a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), R\$ 3.600.780,38 de juros de mora e R\$ 9.766.171,81 de multa de ofício qualificada, totalizando R\$ 19.877.733,29 (atualizados até a data da autuação) referente aos exercícios de 2007, 2008 e 2009.

O lançamento decorreu de pagamentos efetuados pelo Contribuinte sem causa a beneficiário não identificado.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 13 a 16), o Contribuinte é signatário de um contrato de prestação de serviços de *marketing*, relacionamento, incentivo técnico, vendas e fidelização com a empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda. Dos pagamentos efetuados a essa empresa, restou apurado com base em notas fiscais e registros contábeis, que havia valores destinados à aquisição de cartões para pagamentos de prêmios a beneficiários que eram indicados pelo Contribuinte, não havendo comprovação da causa dos referidos pagamentos, bem como sem identificação dos beneficiários. Tais valores foram contabilizados como despesa decorrente dos serviços prestados pela Expertise Comunicação Total S/C Ltda.

Assim, a fiscalização lançou o IRRF – Beneficiário não-identificado à alíquota de 35% (art. 674 do Decreto nº 3.000/99) sobre os pagamentos efetuados a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. referentes aos cartões para pagamento de prêmios a terceiros não-identificados. Adicionalmente, qualificou a multa de ofício em 150% (art. 957, II do Decreto nº 3.000/99), por entender que o Contribuinte se valeu de registros contábeis para ocultar a causa e os beneficiários dos referidos cartões.

Encontra-se apensado ao presente processo administrativo fiscal, o processo nº 10803.720048/2012-98 referente à representação para fins penais.

O Contribuinte foi cientificado do lançamento em 24/09/2012 (fls. 330) e apresentou Impugnação (fls. 335 a 365) tempestiva em 24/10/2012, alegando, em suma:

Em preliminares:

- A improcedência do auto de infração em face do mesmo ter sido lavrado com base em presunção, sem a efetiva comprovação de que os valores pagos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. não tiveram a mesma como beneficiária e que a causa decorreu dos serviços de *marketing* e adiantamento/reembolso dos valores gastos em campanhas e eventos, desrespeitando o princípio da verdade material.
- A improcedência do auto de infração em razão da precariedade fática e probatória do lançamento que acaba por impedir que o Contribuinte exerça seu direito à ampla defesa. Argumenta que a fiscalização não motivou e comprovou o lançamento, acabando por incumbir o Contribuinte do ônus da prova negativo, qual seja, de comprovar que não efetuou pagamento a beneficiários não identificados.
- Por hipótese de os cartões terem sido pagos a beneficiários não identificados, alega o Contribuinte sua ilegitimidade passiva. Isso porque o Contribuinte efetuava pagamentos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. para que então essa sociedade efetuasse a aplicação nas campanhas de *marketing* (cartões). Logo, argumenta que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. que deve ser alvo do lançamento, pois ao final, foi essa empresa que efetuou o pagamento (fonte de pagamento) e não identificou a causa e os beneficiários. Portanto, o Contribuinte entende ser nulo o lançamento por erro de sujeição passiva.
- Ainda que não considerada a improcedência do lançamento em face dos argumentos acima, o Contribuinte pugna pelo reconhecimento da decadência para o período compreendido entre 10/01/2006 a 13/09/2007. Isso porque, tendo em vista que o Contribuinte efetuou recolhimentos a título de IRRF nesse período, resta aplicável a regra disposta no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, que a contagem do prazo decadencial se inicia quando da ocorrência do fato gerador.

No mérito:

- A beneficiária dos pagamentos efetuados pelo Contribuinte era a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. Essa empresa que efetuava a distribuição dos recursos disponibilizados pelo Contribuinte entre as ações de marketing e os cartões, em face de critérios previamente definidos pelo Contribuinte.
- A improcedência do lançamento, tendo em vista que a fiscalização não comprovou os pagamentos que foram feitos aos beneficiários não-identificados, pois os pagamentos foram feitos pela Expertise Comunicação Total S/C Ltda. e não pelo Contribuinte.
- A improcedência do lançamento, pois a fiscalização argumenta que o pagamento foi a beneficiário não identificado, enquadrado no art. 674 do Decreto nº 3.000/99. Porém, a própria fiscalização conclui que “*com os documentos apresentados, o contribuinte fez comprovar o pagamento do valor total das notas fiscais a Expertise Comunicação Total S/C Ltda.*” Logo, o beneficiário dos pagamentos restou identificado, devendo ser cancelado o lançamento.
- Em tese eventual, no caso de não serem aceitos os argumentos expostos anteriormente, o Contribuinte argumenta o fato de que a fonte pagadora apenas mantém a responsabilidade pelo recolhimento do IRPF até o momento de entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAAs) pelas pessoas físicas beneficiárias. Desta feita, quando do lançamento, as DAAs dos períodos em questão, já haviam sido entregues pelas pessoas físicas beneficiárias do cartão, não mais existindo a responsabilidade do Contribuinte ou da fonte pagadora pelo recolhimento do referido imposto (inteligência do Parecer Normativo nº 01/2002). Acrescenta que não deve ser alegada a não aplicação do referido Parecer Normativo, pois que as pessoas físicas não foram identificadas, pois a ausência de individualização dos beneficiários cabia à fiscalização junto à Expertise Comunicação Total S/C Ltda.
- Desqualificação da multa de ofício, tendo em vista que a autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar o dolo específico na conduta do Contribuinte. A fiscalização argumenta que o Contribuinte se valeu dos registros contábeis para ocultar a causa e o beneficiário dos pagamentos, mas não comprova a manifesta intenção do Contribuinte em fazê-lo.

A 13ª Turma da DRJ/SP1, em 27/03/2013, em decisão de fls. 527 a 552, julgou a Impugnação procedente em parte, com a exclusão dos fatos geradores ocorridos no período 01/01/2006 a 31/12/2006 alcançados pela decadência. A decisão resta resumida em sua ementa. Confira-se.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os relatórios integrantes da autuação oferecem à Impugnante todas as informações relevantes para sua defesa, confirmada por meio de impugnação na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados.

DECADÊNCIA.

Nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, por expressa ressalva legal plasmada no § 4º do art. 150 do CTN, a regra para contagem do prazo decadencial será aquela estabelecida pelo art. 173, inciso I. No caso de lançamento de ofício referente a Imposto de Renda retido exclusivamente na fonte, na forma do prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, considera-se ocorrido o fato gerador no dia do pagamento a beneficiário não identificado. Consequentemente, o prazo decadencial para que a Administração Tributária proceda ao lançamento, considerando a regra do art. 173, inciso I, do CTN, se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu o referido pagamento.

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

FONTE PAGADORA. PREMIAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA INTERPOSTA. "EXCHANGE CARD".

Caracterizado que a autuada pagava, por meio de empresa interposta que realizava a distribuição dos denominados "Exchange Card", valores a beneficiários não identificados, aquela se reveste da condição de fonte pagadora dos rendimentos. A interposição de empresa na relação jurídica como mera intermediária para a realização dos pagamentos não descaracteriza as relações tributárias existentes entre o beneficiário (contribuinte) e a fonte pagadora (responsável tributário).

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. RETENÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA.

Constatado o pagamento a beneficiário não identificado, será apurado o Imposto de Renda incidente exclusivamente na fonte, nos termos do art.61 da Lei nº 8.981/95, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento é da fonte pagadora, não mais se lhe aplicando as disposições referentes ao regime de antecipação previstas no Parecer Normativo CST nº 01/2002.

IRRF. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda retido na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não forem identificados os beneficiários. O rendimento pago é considerado líquido, cabendo o reajustamento da base de cálculo para fins de incidência do imposto.

O Contribuinte foi notificado da decisão por decurso de prazo (processo eletrônico) em 25/04/2013 (fls. 565), tendo apresentado Recurso Voluntário tempestivo em 25/05/2013 (fls. 566) requerendo, em síntese, os mesmos pleitos apresentados na Impugnação.

Em razão da parcela de crédito tributário exonerada, há encaminhamento de recurso necessário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

O Contribuinte apresenta como **preliminares** a serem enfrentadas:

- Ofensa ao Princípio da Verdade Material
- Cerceamento do direito de defesa
- Erro na sujeição passiva
 - Decadência (período de 01/07/2007 a 13/09/2007)

E, quanto ao **mérito** alega:

- Inexistência do dever de retenção do IRRF
- Observância do Parecer Normativo nº 01 de 2002
- Redução da multa de ofício para 75%

Por força de **recurso necessário** é devolvido a esse Colegiado a análise da **preliminar de decadência** em relação ao período de 01/01/2006 a 31/12/2006.

Analisando os fatos trazidos aos autos pela fiscalização e pelo Contribuinte, bem como considerando o disposto no Termo de Verificação Fiscal lavrado pela fiscalização e a peça de defesa apresentada pelo Contribuinte, acabo por concluir que restou caracterizada ilegitimidade passiva.

Desta feita, por se tratar de causa de nulidade do auto de infração (art. 142 do CTN), meu voto, inicialmente, se pautará neste tópico.

Portanto, passo a análise da preliminar de erro de sujeição passiva.

1. **Erro de Sujeição Passiva**

O Contribuinte alega ter ocorrido erro de sujeição passiva, pois os pagamentos foram feitos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. para que então essa sociedade efetuasse a aplicação dos recursos nas campanhas de *marketing* (cartões).

Logo, o Contribuinte argumenta que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. que deve ser alvo do lançamento, pois ao final, foi essa empresa que efetuou o pagamento (fonte pagadora). Assim, o Contribuinte entende ser nulo o lançamento por erro de sujeição passiva com base no art. 142 do CTN.

Conforme se verifica dos autos, há 02 (duas) relações jurídicas distintas no caso sob análise. A primeira trata dos serviços de *marketing*, relacionamento, incentivo técnico, vendas e fidelização prestados pela empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda. ao Contribuinte.

Para execução dos serviços, as partes firmaram contrato de prestação de serviços, onde restou consignado que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. viabilizaria o pagamento e recebimento da premiação, com créditos pré-definidos a serem fornecidos pelo Contribuinte para os indicados como recebedores dos prêmios, a título de incentivo profissional, cultural, técnico e de vendas e como meio de publicidade interna do Contribuinte.

Para tanto, o Contribuinte creditaria à Expertise Comunicação Total S/C Ltda., no prazo de 03 (três) dias úteis de antecedência, o valor relativo aos prêmios e despesas decorrentes da prestação de serviços. E, a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. emitiria a nota fiscal de prestação de serviços no valor correspondente ao total premiação, acrescido do preço dos serviços prestados. **A responsabilidade pela definição dos critérios de premiação e do valor dos prêmios a serem distribuídos é do Contribuinte.**

Assim, o Contribuinte efetua o pagamento à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. para que essa sociedade, então, efetue o pagamento, em linha com os critérios estabelecidos pelo Contribuinte, para os terceiros beneficiários e aqui surge a segunda relação jurídica sob análise, qual seja, o pagamento do prêmio (cartões) pela Expertise Comunicação Total S/C Ltda. os terceiros beneficiários.

Logo, para fins de aferição da responsabilidade tributária de cada parte, é importante que se verifique o papel que cada uma exerce na operação.

Conforme se verifica, o Contribuinte paga à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. pelos serviços prestados (incluído aqui os recursos a serem destinados aos beneficiários do prêmio). Tal procedimento resta comprovado nos autos pelas notas fiscais emitidas e registros contábeis do Contribuinte.

Por sua vez, a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. efetua o pagamento aos beneficiários dos prêmios (cartões), atuando como fonte pagadora desses rendimentos.

Para fins de clareza, o Manual de Imposto de Renda na Fonte (MAFON 2012) define fonte pagadora, conforme a seguir:

Considera-se fonte pagadora a pessoa física ou pessoa jurídica que pagar rendimentos. No caso de PJ, o recolhimento e a informação na Dirf devem ser feitos no nome e CNPJ do estabelecimento matriz.
(<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2012/Mafon2012.pdf>)
(página 121)
(grifos nossos)

Ainda, o MAFON 2012 determina que a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do IRRF – Beneficiário não identificado. Confira-se:

RESPONSABILIDADE/RECOLHIMENTO

Compete à fonte pagadora.

(RIR/1999, art. 717; ADE Cosar nº 20, de 1995)

(<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2012/Mafon2012.pdf>)
(página 64)

Assim, tendo em vista que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. que efetuou o pagamento dos rendimentos (prêmio) aos terceiros beneficiários, resta claro que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. é fonte pagadora e, portanto, sujeito passivo da relação tributária em questão.

Entretanto, é possível o afastamento da sujeição passiva da Expertise Comunicação Total S/C Ltda. em caso de simulação ou fraude. Fato que passo a analisar.

A Expertise Comunicação Total S/C Ltda. atua na presente operação como intermediária do Contribuinte para consecução de objetivos relacionados ao *marketing* e promoção do seu negócio, aí incluídos o pagamento de prêmios a terceiros.

Note-se que a atividade de intermediação não deve ser entendida como ilícita ou fraudulenta. Pelo contrário, a atividade de intermediação é o cerne de contratos tipificados

no Código Civil (CC) como o contrato de corretagem (art. 722 do CC) e contrato de agência (art. 710 do CC).

A atividade de intermediação apenas deve ser considerada ilícita ou fraudulenta quando não encontrar um propósito em si ou quando utilizada para simular conduta com vistas à supressão ou redução no pagamento de tributo.

Para que reste caracterizada a simulação é preciso que haja comprovação pela fiscalização de que o contribuinte se valeu da intermediação de pessoa com vistas a suprimir ou reduzir o pagamento de tributo. Nesse caso, a pessoa é interposta na operação com o único propósito de economia tributária e, portanto, deve ser desconsiderada da operação.

No caso em questão, o Termo de Verificação Fiscal não apresenta menção à desconsideração da Expertise Comunicação Total S/C Ltda. da operação, com vistas a atribuir a responsabilidade tributária ao Contribuinte.

Além de a fiscalização não argumentar a desconsideração da Expertise Comunicação Total S/C Ltda., a fiscalização não buscou comprovar a existência (ou não) da Expertise Comunicação Total S/C Ltda., sua capacidade operacional, seu propósito comercial e o seu objeto do seu Estatuto Social. Também não efetuou diligências com vistas a aferir se a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. efetuou a retenção e recolhimento de eventual IRRF devido quando do pagamento dos prêmios aos terceiros beneficiários.

A Fiscalização não se valeu de diligências com vistas a angariar provas no sentido de provar que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. atuava como uma interposta pessoa. A Fiscalização efetuou o lançamento tributário tomando como base nas notas fiscais emitidas pela Expertise Comunicação Total S/C Ltda., os lançamentos contábeis do Contribuinte e o contrato de prestação de serviços firmado pelas partes.

A Fiscalização presumiu que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. estava sendo utilizada como interposta pessoa, porém não logrou êxito em comprovar tal presunção.

Neste sentido, entendo que não restou comprovada fraude ou simulação na operação em questão. Portanto, Expertise Comunicação Total S/C Ltda. permanece como fonte pagadora dos rendimentos (prêmios) a terceiros beneficiários, devendo ser afastado o Contribuinte do pólo passivo da relação tributária.

Em que pese meu entendimento acerca da ilegitimidade passiva do Contribuinte, o Colegiado decidiu por voto de qualidade, afastar a referida preliminar, sendo nomeado para redigir o voto vencedor o Ilmo. Conselheiro Eduardo Tadeu Farah.

Desta feita, passa-se à análise do objeto do Recurso de Ofício, bem como a análise das demais preliminares e das questões de mérito trazidas pelo Contribuinte.

2. Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício visa devolver ao Colegiado a apreciação da decadência em relação ao período de 01/01/2006 a 31/12/2006 que fora reconhecida pela decisão da DRJ.

Entendo que os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2006 a 31/12/2006 já se encontram fulminados pela decadência.

Isso porque em se considerando o prazo decadencial disposto no art. 173, I do CTN, norma mais restrita no tocante à contagem do prazo decadencial, o prazo para a fiscalização efetuar o lançamento se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu o referido pagamento. Como o fato gerador do imposto de renda a beneficiário não identificado ou sem causa ocorre na data do pagamento e tendo em vista que o Contribuinte foi cientificado da autuação em 24/09/2012 (fls. 330), os fatos geradores (pagamentos) ocorridos no período de 01/01/2006 a 31/12/2006 restam alcançados pela decadência.

Mantenho o entendimento da DRJ e afasto a preliminar, negando provimento ao Recurso de Ofício.

3. Recurso Voluntário

3.1. Preliminares

3.1.1. Ofensa ao Princípio da Verdade Material

O Contribuinte pleiteia a improcedência do auto de infração em face do mesmo ter sido lavrado com base em presunção, sem a efetiva comprovação de que os valores pagos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. não tiveram a mesma como beneficiária e que a causa decorreu dos serviços de marketing e adiantamento/reembolso dos valores gastos em campanhas e eventos, desrespeitando o princípio da verdade material.

Entendo que não se trata de violação ao princípio da verdade material, mas sim de entendimento diverso dos fatos da autoridade fiscal. Quando da lavratura do Auto de Infração, a autoridade entendeu que restou comprovada a sua tese. A matéria acaba por se confundir com o mérito e outras preliminares.

Rejeito essa preliminar.

3.1.2. Cerceamento do direito de defesa

O Contribuinte pleiteia a improcedência do auto de infração em razão da precariedade fática e probatória do lançamento que acaba por impedir que o Contribuinte exerça seu direito à ampla defesa. Argumenta que a fiscalização não motivou e comprovou o lançamento, acabando por incumbir o Contribuinte do ônus da prova negativo, qual seja, de comprovar que não efetivou pagamento a beneficiários não identificados.

Rejeito essa preliminar por entender que o fato de o Contribuinte ter conseguido se defender adequadamente, tanto em sede de Impugnação quanto em sede de Recurso Voluntário supre eventual vício, se existente, quanto às razões fáticas e probatórias do Auto de Infração.

3.1.3. Decadência (período de 01/01/2007 a 13/09/2007)

Ainda que não considerada a improcedência do lançamento em face das preliminares acima, o Contribuinte pugna pelo reconhecimento da decadência para o período compreendido entre 01/01/2007 a 13/09/2007.

Com vistas a analisar o pleito de decadência do Contribuinte, é necessária a análise acerca da manutenção da qualificação da multa de ofício, matéria também trazida pelo Contribuinte em sua peça recursal.

Desta feita, anteciparemos a análise dessa questão de mérito para então adentrarmos no pleito da decadência do período de 01/01/2007 a 13/09/2007.

A autoridade tributária qualificou a multa de ofício por entender que o Contribuinte se valeu de procedimento contábil para ocultar a causa e os beneficiários dos pagamentos.

Em que pese o entendimento da fiscalização, acredito que a multa de ofício deve ser desqualificada por não restar configurada intermediação fraudulenta, mas sim a contratação de serviços de forma ordinária pelo Contribuinte. Ademais, não entendo que o Contribuinte não se valeu de procedimento contábil para ocultar a causa e os beneficiários dos pagamentos, como argumenta a fiscalização, isso porque a própria autoridade fiscal demonstra no Termo de Verificação Fiscal que o Contribuinte registrou os pagamentos efetuados à empresa Expertise corretamente em sua contabilidade.

Desta feita, em restando desqualificada a multa de ofício, entendo que para fins de determinação do prazo decadencial aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), tendo em vista não restar configurada fraude, conluio ou simulação que justifiquem a aplicação da multa qualificada (item meritório, já enfrentado).

Neste sentido, no tocante à preliminar de decadência, o pagamento apto a atrair o § 4º do art. 150 do CTN é apenas aquele que tenha conexão com o fato gerador, consoante os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Nesse passo, a inexistência de pagamento antecipado, impõe-se a aplicação do inciso I do art. 173 do CTN, contando-se o *dies a quo* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme dispõe o Recurso Especial nº 973.733/SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (art. 62-A do Regimento Interno do CARF).

Assim, embora tenha o Colegiado desqualificado a penalidade, como não houve comprovação do pagamento ou antecipação do IRRF, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2007 a 13/09/2007 não se encontram alcançados pela decadência.

3.2. Mérito

3.2.1. Inexistência do dever de retenção do IRRF

O Contribuinte defende a improcedência do lançamento, tendo em vista que a fiscalização não comprovou que os pagamentos foram feitos a beneficiários não-identificados. Isso porque os pagamentos foram feitos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. Complementa que a fiscalização argumenta que o pagamento foi a beneficiário não identificado, enquadrado no art. 674 do Decreto nº 3.000/99.

Porém, a própria fiscalização conclui que “com os documentos apresentados, o contribuinte fez comprovar o pagamento do valor total das notas fiscais a Expertise Comunicação Total S/C Ltda.” Logo, o beneficiário dos pagamentos do Contribuinte restou identificado, devendo ser cancelado o lançamento.

Entendo ser procedente o argumento do Contribuinte. De acordo com os livros contábeis e demais documentação, o pagamento do Contribuinte foi efetuado para a Expertise. Logo, a Expertise é a beneficiária de tais pagamentos. Para que a fiscalização imputasse os pagamentos do Contribuinte a beneficiário não-identificado, deveria ter que desconsiderado a personalidade jurídica da Expertise, fato que não ocorreu.

Logo, entendo que o recurso deve ser provido, por entender que a própria fiscalização comprovou quem foi o beneficiário do pagamento pelos serviços, qual seja, a Expertise, não havendo que se perquirir a tributação com base em beneficiário não identificado ou sem causa.

3.2.2. Observância do Parecer Normativo nº 01 de 2002

O Contribuinte em tese eventual, no caso de não serem aceitos os argumentos expostos anteriormente, argumenta o fato de que a fonte pagadora apenas mantém a responsabilidade pelo recolhimento do IRPF até o momento de entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAAs) pelas pessoas físicas beneficiárias.

Assim, quando do lançamento, as DAAs dos períodos em questão, já haviam sido entregues pelas pessoas físicas beneficiárias do cartão, não mais existindo a responsabilidade do Contribuinte ou da fonte pagadora pelo recolhimento do referido imposto (inteligência do Parecer Normativo nº 01/2002). Acrescenta que não deve ser alegada a não aplicação do referido Parecer Normativo, pois que as pessoas físicas não foram identificadas, pois a ausência de individualização dos beneficiários cabia à fiscalização junto à Expertise Comunicação Total S/C Ltda.

Entendo que o argumento do Contribuinte deve ser acatado. O Contribuinte entende que o beneficiário do seu pagamento é a Expertise. Se a fiscalização entende que há outros beneficiários, deveria diligenciar junto à Expertise para averiguar quem os são e efetuar o lançamento em cada pessoa física, se tais beneficiários fossem pessoas físicas, pois se pessoas jurídicas não caberia nem o lançamento, tendo em vista que tais valores deveriam ser tributados na sua apuração de imposto de renda.

Assinado Digitalmente
Nathália Mesquita Ceia

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah – Redator Designado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/07/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 18/07/20

14 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 18/07/2014 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado

digitalmente em 21/07/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 05/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não obstante o entendimento da ilustre Conselheira Nathália Mesquita Ceia, peço vênia para discordar do acolhimento da preliminar de ilegitimidade passiva.

Antes de se analisar a questão, cumpre registrar que a preliminar se confunde com o mérito e, portanto, com ele será analisada.

De início, verifica-se que a recorrente contratou a empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda. para a implantação e condução do programa de gerenciamento de campanhas de marketing de incentivo visando, essencialmente, viabilizar pagamentos de prêmios a pessoas indicadas pela recorrente. Transcreve-se parte do Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças nº 28511 (fls. 42/44):

QUADRO RESUMO:

02 – OBJETO DO CONTRATO: Prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo técnico e de vendas e fidelização.

(...)

1. Pelo presente instrumento particular, EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA, ..., doravante denominada CONTRATADA, obriga-se a prestar à CONTRATANTE, qualificada no item 01 do quadro-resumo, os serviços especificados no item 02 do mesmo quadro, que compreendem:

(...)

b) a viabilização pagamento e recebimento da premiação, com créditos predefinidos a serem fornecidos pela CONTRATANTE para os indicados como recebedores dos prêmios, a título de incentivo profissional, cultural, técnico e de vendas e como meio de publicidade interna da CONTRATANTE.

(...)

3. São obrigações da CONTRATADA:

a) prestar os serviços descritos na cláusula 1 com técnica adequada;

b) emitir a nota fiscal de prestação de serviços no valor correspondente ao total da premiação, acrescido do preço dos serviços prestados, estabelecido no item 03 do quadro resumo;

(..)

5. São obrigações da CONTRATANTE:

a) creditar à CONTRATADA, no prazo de 03 (três) dias úteis de antecedência, o valor relativo aos prêmios e despesas decorrentes da prestação de serviços pela CONTRATADA;

(...)

7. 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. (grifei)

Da análise do contrato, constata-se que a definição dos critérios de premiação e do valor dos prêmios distribuídos era de exclusiva responsabilidade da recorrente, até porque se o prêmio não fosse distribuído aos beneficiários, a contratada estaria obrigada a restituí-lo à contratante, sob pena de pagamento de multa e juros.

Nesse passo, verifica-se que a empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda., atuou apenas como mera intermediária da contribuinte para consecução de objetivos relacionados ao *marketing* e promoção do seu negócio, ou seja, os pagamentos foram realizados por conta e ordem da própria autuada, MB Osteos Comércio e Importação de Material Médico Ltda, ora recorrente. Assim, o lançamento do IRRF ocorreu em razão da ausência efetiva da causa do pagamento, bem como pela não identificação, nos registros contábeis da contribuinte, dos beneficiários dos valores recebidos.

Não se pode perder de vista que a falta de indicação dos beneficiários pode levar a conclusão de que, dentre os agraciados dos “Exchange Cards”, estariam sócios, diretores e administradores da recorrente. Portanto, não se trata de simples produção de prova negativa, como faz crer a recorrente, mas fundamentalmente, que não houve a efetiva identificação dos reais beneficiários dos valores pagos a título de “Exchange Cards”.

Portanto, a alegação de que não tinha qualquer relação direta e pessoal com o fato gerador do IRRF, na forma do art. 121 do CTN, é um argumento totalmente inconsistente, pois os pagamentos efetuados pela intermediária, só ocorreram por conta e ordem da recorrente.

Sobre a alegação de que na data do lançamento, já haviam sido entregues pelas pessoas físicas beneficiárias do cartão a Declaração de Ajuste, não mais existindo a responsabilidade da contribuinte ou da fonte pagadora pelo recolhimento do imposto, conforme Parecer Normativo nº 01/2002, não lhe socorre, pois a tributação perpetrada pela autoridade fiscal, não foi com base nas situações em que o imposto não retido é exigível da fonte pagadora, na forma Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, mas essencialmente, em razão da não identificação, nos registros contábeis da recorrente, dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio de cartões, bem como da efetiva causa dos citados pagamentos, conforme determina o art. 674 e §§ do RIR/1999 (Decreto nº 3000/1999).

Quanto ao argumento de que o pagamento foi efetuado para a Expertise, logo, é a Expertise beneficiária dos pagamentos e, portanto, para que a fiscalização imputasse os pagamentos a beneficiário não-identificado deveria ter desconsiderado a personalidade jurídica da Expertise, verifica-se que a hipótese ensejadora da exigência fiscal, foi o fato de que o efetivo pagamento não teve seu beneficiário identificado e/ou a operação que ensejou o pagamento não foi efetivamente comprovada. Portanto, não se trata de desconsideração de personalidade jurídica, mas unicamente, de que a Expertise, mera intermediária do pagamento, não é efetivamente a beneficiária dos recursos, fato este comprovado pelo próprio contrato de prestação de serviços, a teor da cláusula 1ª, alínea b, supracitada.

O fato de não haver a identificação de quais foram os reais beneficiários dos recursos pagos pela suplicante, por si só, enseja a aplicação das hipóteses previstas no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Nesse sentido, também não procede a alegação da Conselheira Relatora de que a fonte pagadora é a Expertise Comunicação Total S/C Ltda, em razão dos registros contábeis das notas fiscais, pois, repise-se, a citada empresa funcionou apenas como intermediária, na intenção clara da recorrente em omitir os verdadeiros beneficiários dos recursos.

Da mesma forma, penso que não há como acolher a alegação da Relatora de que seria obrigação da fiscalização diligenciar junto à Expertise para averiguar quem são os beneficiários e efetuar o lançamento em cada pessoa física, pois, repise-se, o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 traz uma presunção legal da existência de rendimentos, cujo fato a ser provado pelo fisco é apenas a ocorrência de efetivo pagamento, em que a causa ou o beneficiário não é identificado. Portanto, a comprovação da licitude da causa e/ou a identificação do real beneficiário é legalmente da contribuinte.

Portanto, correto o entendimento da autoridade lançadora, quando tributou os pagamentos efetuados à empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda., à alíquota de 35%, exclusivamente na fonte, considerando os pagamentos líquidos, ou seja, reajustando a base de cálculo para incidência, conforme determina o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

No que tange à imposição da multa de ofício de 150%, embora entenda pela regularidade da exigência com base no o art. 61 da Lei nº 8.981/1995, contudo, penso que a mesma deve ser afastada. Com efeito, o que se vê dos argumentos despendidos pela autoridade lançadora, nada mais é do que o próprio pressuposto da autuação, ou seja, falta de identificação da causa e/ou dos beneficiários dos pagamentos na contabilidade da empresa.

Além do mais, o lançamento só foi efetuado em razão da análise da escrituração contábil da autuada colocada à disposição do fisco.

Portanto, penso que a ausência de indicação dos beneficiários e/ou causa dos pagamentos foi determinante para a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre Pagamentos sem Causa ou de Operação não Comprovada, conforme arts. 674 e 675 do RIR/1999, mas, a meu ver, entendo que não pode ser indicativo de evidente intuito de fraude.

Incomprovada a fraude ensejadora da multa qualificada, esta não pode subsistir. Dessa forma, deve o percentual da multa de ofício ser reduzido para 75%.

Por fim, deve ser rejeitada a alegação de *bis in idem*, pois, segundo se colhe dos autos, não houve aplicação de dupla penalidade sobre o mesmo fato, mas basicamente, da cobrança do IRRF e da multa de ofício correspondente. No mesmo sentido, é inaplicável à espécie a alegação de confisco, já que a vedação constitucional ao confisco aplica-se tão somente à instituição do tributo, em nada limitando a instituição das sanções de caráter eminentemente repressivo. Ademais, o exame da obediência das leis tributárias aos princípios constitucionais é matéria que não deve ser abordada na esfera administrativa, conforme se infere da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ressalte-se que, em relação às demais preliminares, o Colegiado acompanhou os fundamentos da relatora no sentido de rejeitá-las.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah

Processo nº 10803.720042/2012-11
Acórdão n.º **2201-002.366**

S2-C2T1
Fl. 9

CÓPIA