



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10803.720049/2012-32  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1102-000.298 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 04 de fevereiro de 2015  
**Assunto** IRPJ/CSLL/IRFONTE - glosa de custos e pagamento a beneficiário não identificado  
**Recorrente** ITA PEÇAS PARA VEÍCULOS COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOÃO OTÁVIO OPFERMANN THOMÉ (Presidente), RICARDO MAROZZI GREGÓRIO, MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, JACKSON MITSUI, MARCELO BAETA IPPOLITO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

**CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS.**

A glosa de custos/despesas pela não comprovação só é elidida pela apresentação de prova documental.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

PAGAMENTO SEM CAUSA A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.  
FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRRF.

Não tendo sido comprovada a causa e/ou beneficiário da operação que deu origem aos pagamentos efetuados, correta a ação fiscal ao cobrar o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre a base de cálculo ajustada, conforme determinado pela legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O caso foi assim relatado pela instância *a quo, verbis*:

“Em ação fiscal direta, a empresa, acima qualificada, foi autuada em 29/08/2008, a recolher ou impugnar os créditos tributários no valor de R\$ 8.568.897,54, a título de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ), R\$ 18.910.134,37 de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e R\$ 54.277,39 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incluídos nesses totais multas e juros de mora calculados até 10/2012.

O enquadramento legal para o Auto de Infração do IRPJ está contido nas fls.16, do IRRF, à fl. 46 e da CSLL, à fl.63.

Em 21/05/2012, foi iniciado procedimento fiscal contra a Impugnante, objetivando verificar o registro contábil e a regularidade no cumprimento das obrigações tributárias relacionadas ao IRPJ, em virtude da emissão de notas fiscais de prestação de serviços por EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA., CNPJ 03.069.255/000107, nos anos-calendário de 2006 a 2008. Foram solicitados livros, informações e documentos, para a verificação das obrigações fiscais.

Conforme descrição no Termo de Verificação (fls.68/71), a fiscalização constatou em levantamento documental, relativamente ao período entre 2006 e 2008, as seguintes infrações:

- Incomprovada a efetiva prestação dos serviços (“Prestação de serviços de *marketing* de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação) pela **CONTRATADA (EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA., CNPJ 03.069.255/000107)**, a causa dos pagamentos e a identificação dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões (cartão eletrônico denominado *Exchange Card*), elementos suficientes a demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora da **CONTRATANTE**, nos termos do Artigo 299 e §§ do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99, impôs-se a glosa destes valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- Não identificados, nos registros contábeis, os beneficiários e, documentalmente, a efetiva prestação dos serviços e a causa, ficam os valores dos pagamentos efetuados por meio de cartões, devidamente reajustados, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte na forma do Artigo 674 §§ do RIR/99 - Decreto nº 3000/99;
- Com o procedimento contábil adotado, o contribuinte fez ocultar a causa e os beneficiários destes pagamentos, caracterizando, assim, a hipótese de incidência da multa prevista no inciso II do Artigo 957 do Decreto nº 3.000/99RIR.

A Fiscalização entende que para efeitos da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a dedução de dispêndios a título de custos ou despesas operacionais está condicionada à comprovação da efetividade da prestação dos serviços. Não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso; é indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde a contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

Cientificada do feito em 04/10/2012 (fl.5.892), apresenta, em 31/10/2012, impugnação, de fls. 5.903/5.944, para todos os efeitos, argüindo, em síntese, o seguinte:

- Estariam decaídos todos os fatos geradores de IRRF ocorridos antes do mês de outubro de 2007. Quanto aos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, já estariam alcançados pela decadência aqueles ocorridos em 31/12/2006;
- Devidamente identificados os beneficiários dos pagamentos, como empregados da Impugnante que atingiram as metas impostas para o recebimento de premiações, somente poderia ser exigido, em tese, sobre tais montantes, o Imposto sobre a Renda na Fonte incidente sobre rendimentos do trabalho assalariado, o qual incide como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual dos beneficiários;
- A cobrança de eventual IRRF-antecipação que se pudesse considerar devido, em face da fonte pagadora (a Impugnante), não mais seria possível, em relação aos pagamentos realizados entre 2006 e 2008. Isso porque, de acordo com o Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação nº 01/2002, a responsabilidade da fonte pagadora quanto ao imposto devido, nesta modalidade, é limitada temporalmente;
- Pagamentos de remuneração a empregados somente poderiam se sujeitar à incidência do IRRF retido e recolhido como antecipação do devido na declaração de ajuste anual;
- Contudo, neste caso o principal do imposto teria que ser exigido da Impugnante no próprio ano-calendário dos pagamentos ou até 30/04 do ano-calendário subsequente, pois de acordo com o supracitado Parecer Normativo COSIT 01/2002, *"a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual"*;

• IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA DA GLOSA DAS DESPESAS COM A EXIGÊNCIA DO IRRF EXCLUSIVO NA FONTE À ALÍQUOTA DE 35%: a adequada interpretação do sistema conduz à conclusão de que se o mesmo fato dá ensejo à glosa de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não pode haver cobrança concomitante do IRRF exclusivo à alíquota de 35%, e muito

menos ainda a exigência de multa seja ela de ofício ou qualificada sobre os mesmos montantes;

- A precisa e irrepreensível análise feita pelo CARF não deixa dúvida sobre o absoluto descabimento da exigência do IRRF, exclusivo na fonte, à alíquota de 35%, quando a mesma situação dá ensejo, como deu nos presentes autos, à glosa das respectivas despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e à exigência de multa de ofício ou qualificada;

- Descabido é exigir multa de ofício qualificada sobre o IRRF exclusivo, que já tem natureza punitiva. Por esta razão, deve ser preliminarmente cancelada a exigência do IRRF exclusivo e da respectiva multa de 150%, pois o contexto fático dos autos deu ensejo, também, à glosa das mesmas despesas;

- A contratação da EXPERTISE (isto é, causa dos pagamentos) foi devidamente comprovada nos autos, mediante apresentação do contrato entre as partes. O pagamento, em si, das notas fiscais emitidas por esta empresa, pela Impugnante, também foi realizado e reconhecido pelas autoridades fiscais (efetividade dos pagamentos);

- E é também normal e usual que empresas comerciais premiem seus funcionários que alcançam os resultados esperados, inclusive mediante implementação de campanhas de marketing geridas por terceiros;

- Cabe acrescentar ainda, que tanto os valores das premiações caracterizam despesas operacionais, que o §39 do art. 299 do RIR/99 estabelece, expressamente, que o disposto neste artigo (i.e., que são dedutíveis as despesas operacionais) "*aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual fora a designação que tiverem*";

- Através da documentação apresentada, demonstra-se o mecanismo de premiação dos empregados com a utilização dos cartões Expertise;

- A cada nota fiscal corresponde uma planilha, enviada pela Impugnante à EXPERTISE para informá-la sobre os pagamentos a serem efetuados. E em cada uma dessas planilhas consta (i) a quantidade de funcionários premiados, (ii) o total da premiação, (iii) a taxa (comissão) de 3,20% devida à EXPERTISE, (iv) a taxa de carregamento devida, e (v) o valor da fatura;

AUSÊNCIA DE FRAUDE E AFASTAMENTO DA MULTA DE 150%:  
impossibilitada a defesa da Impugnante, uma vez que não foram identificados os atos entendidos como dolosos que teriam sido praticados, para que pudesse vir a deles se defender ou justificar, tampouco tendo sido individualizado o tipo penal do qual foi acusada;

- Se é que foi imputada à Impugnante a prática de sonegação fiscal, em momento algum foi feita demonstração, pelo agente fiscal, de que sua conduta teria caracterizado ação ou omissão dolosa que buscava impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; ou II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Portanto, se houve, efetivamente, má-

fé ou intenção dolosa por parte da Impugnante, como supõe o Fisco, o ônus de prová-la (e não de presumi-la) pertence-lhe exclusivamente.”

O acórdão recorrido rejeitou a preliminar de decadência do IRPJ, CSLL e IRRF e, no mérito, julgou improcedente a impugnação da Contribuinte, pelas razões sintetizadas na ementa acima transcrita.

Em recurso voluntário, a Contribuinte reproduz razões de impugnação e apresenta outras, alegando-se, em síntese: **(i)** a inexistência de fraude no caso concreto; **(ii)** a decadência parcial do lançamento; **(iii)** a indevida exigência de IRPJ e CSLL face à natureza dos dispêndios, que confirmam a necessidade, normalidade e usualidade das despesas, garantindo-lhe sua dedutibilidade; **(iv)** a indevida exigência do IRRF, ante a comprovação dos beneficiários dos respectivos pagamentos; **(v)** nulidade do auto de infração por erro na capitulação legal; **(vi)** que, diante das informações prestadas ao longo do procedimento fiscal, incumbiria à Fiscalização a identificação dos beneficiários, cuja relação se encontra anexa à impugnação e ao recurso; **(vii)** o IRRF seria devido pelos beneficiários e jamais seria exigível da Contribuinte; **(viii)** que o IRRF cobrado da Recorrente teria caráter punitivo, sendo indevida sua cumulação com multa de ofício; e **(ix)** a qualificação indevida da multa de ofício.

Pois bem.

Conforme se depreende do relato supra, os lançamentos de IRPJ, CSLL e IRFonte objeto deste PA decorrem do fato de que a Contribuinte não teria identificado os beneficiários e o efetivo pagamento (a esses beneficiários) de valores objeto do contrato de prestação de serviços e outras avenças celebrado com a Expertise Comunicação Total S/C Ltda., cujo objeto é a prestação de serviços de *marketing* de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante utilização do cartão eletrônico (que seria entregue aos beneficiários em contrapartida ao cumprimento de metas de trabalho e performance).

Em seu recurso voluntário, a par da relação dos respectivos beneficiários, a Contribuinte traz notícia da lavratura de lançamento para a exigência de contribuições previdenciárias sobre esses mesmos valores, consubstanciado no Processo nº 10803.720037/2012-16, que aguarda novo julgamento na DRJ, eis que o CARF anulou a decisão anteriormente prolatada. Paradoxalmente, a acusação fiscal nesse lançamento previdenciário é o efetivo pagamento de remuneração (indireta) a beneficiários que prestaram serviços à Contribuinte no período respectivo.

O acórdão recorrido deixou de se manifestar sobre a intuitiva “contradição” entre as acusações acima citadas, ante a ausência de informação disponível nesses autos sobre o lançamento previdenciário. Sem adentrar ao exame do mérito do recurso, é seguro afirmar que uma de duas: (a) ou bem os pagamentos em referência foram feitos em contrapartida à prestação de serviços por trabalhadores pessoas físicas (empregados ou não) perfeitamente identificados, o que poderia levar à procedência do lançamento previdenciário mas, em contrapartida, à improcedência dos autos de infração objeto desse PA (já que, nessa hipótese, não haveria que se falar em despesa desnecessária ou pagamento a beneficiário não identificado); (b) ou bem os pagamentos em referência não foram destinados a beneficiários pessoas físicas que prestaram serviços à Contribuinte, o que poderia levar à procedência dos autos de infração sob julgamento, mas certamente implicaria insubsistência do lançamento previdenciário.

Nesse sentido, ante a contradição levada a efeito pela própria RFB e demais elementos constantes dos autos, indispensável a conversão do julgamento em diligência para que seja adotada pela E. Delegacia da Receita Federal da jurisdição da Recorrente as seguintes providências:

- (i) sejam juntados aos autos cópia integral do Processo Administrativo n. PA n. 10803.720037/2012-16, cujo traslado deverá fazer especial destaque aos documentos que serviram de base para a RFB constituir créditos de contribuições previdenciárias;
- (ii) seja intimada a Contribuinte e a Expertise para que estas informem a relação discriminada *de todos os beneficiários aos quais foram entregues os Cartões Exclusive Card* de que trata o contrato de prestação de serviços objeto desse processo administrativo, com **(a)** identificação de nome, CPF e endereço; **(b)** indicação de datas e valores, acompanhada dos respectivos comprovantes de entrega ou qualquer outro elemento de prova que comprove tal entrega e **(c)** indicação do vínculo respectivo do beneficiário com a Contribuinte. Caso os cartões sejam entregues diretamente à Contribuinte para repasse aos beneficiários, intimar a Contribuinte para que forneça os comprovantes de entrega dos cartões aos beneficiários ou qualquer outro documento que lhes faça as vezes;
- (iii) seja verificado e atestado, de forma conclusiva e fundamentada, em diligência perante a Contribuinte, *Expertise* e, a critério da Fiscalização, os beneficiários, **(a)** correção dos dados informados pela Contribuinte na planilha referida no item (ii) e nos demais elementos apresentados no recurso voluntário, contendo os supostos beneficiários do cartão eletrônico; e **(b)** quais beneficiários possuem vínculo de trabalho (com vínculo de emprego ou não) com a Contribuinte, indicando especificamente em relação a cada um deles a natureza do respectivo vínculo, as datas e os valores por eles recebidos por força dos cartões eletrônicos, cotejando as informações com as notas fiscais emitidas pela *Expertise*.
- (iv) para a providência solicitada no item (iii) supra, pede-se sejam verificados também extratos dos cartões e outros documentos bancários que possam comprovar as informações constantes da planilha referida no item (ii) e a efetiva fruição dos valores pelo respectivo beneficiário.

Em relação a todas as verificações efetuadas deverá ser lavrado Relatório de Diligência circunstanciado e dele ser dada ciência ao contribuinte para sobre ele se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, querendo.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho – Relator