



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

Processo n° 10803.720063/2012-36
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-001.544 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS E PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 MOBITEL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

Ementa:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. BASE DE CÁLCULO. DETERMINAÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE.

Nos termos da legislação de regência, a eventual constatação, de ofício, de matéria tributária suplementar, impõe que sejam computados, para fins de determinação das exações devidas, os resultados negativos apurados em períodos anteriores.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Nos casos de pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a beneficiários não identificados, bem como naqueles efetuados ou entregues a terceiros ou sócios em que não for comprovada a operação ou a sua causa, os valores correspondentes se submetem à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. GLOSA DA DESPESA E INCIDÊNCIA NA FONTE. DUPLICIDADE SOBRE O MESMO FATO IMPONÍVEL. INOCORRÊNCIA.

A incidência na fonte decorrente de pagamentos a beneficiário não identificado ou sem causa, combinada com a glosa da despesa correspondente, decorrem de preceptivos legais distintos, não sendo apropriado falar em incidência em duplicidade sobre o mesmo fato gerador.

No caso da glosa da despesa, o contribuinte tem relação direta com a situação

que decreta a sua exigência, enquanto que na incidência na fonte a obrigação deriva de responsabilidade tributária em razão da aplicação da presunção prevista na lei.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO RESULTADO. APROVEITAMENTO DE SALDOS NEGATIVOS. CONDIÇÃO.

Para que se possa admitir o aproveitamento de resultados finais (saldos negativos) nos lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, além da aferição da liquidez e certeza dos créditos envolvidos, é necessário que o contribuinte comprove que a atividade a que alude o *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional encontra-se em curso, isto é, que os saldos apurados não foram objeto de pedido de restituição e que não foram indicados para compensação tributária.

GLOSA DE DESPESAS. IRPJ E CSLL.

Em consonância com o disposto no art. 304 do RIR/99, tratando-se de importâncias pagas a título de prêmio, a dedução dos valores correspondentes, para fins de IRPJ, fica condicionada à identificação dos beneficiários e à comprovação da operação ou da causa que deu origem ao rendimento. Ainda que se possa entender que a norma em referência tem por fundamento de validade o fato de que, ausentes tais elementos (comprovação da operação ou causa e identificação do beneficiário), não é possível aferir as condições estabelecidas pela regra geral de dedutibilidade (necessidade, normalidade e usualidade), inexistente no ordenamento jurídico-tributário comando de igual valor dirigido para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Entretanto, no que diz respeito às condições de dedutibilidade estampadas no art. 299 do RIR/99, que tem como fundamento de validade o art. 47 da Lei nº 4.506/64, a Lei nº 9.249/95 expressamente as recepcionou para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

MULTA QUALIFICADA.

Descabe a exasperação da penalidade na situação em que não foram aportados aos autos elementos capazes de criar a convicção de que os tributos que deixaram de ser recolhidos à Fazenda Pública decorreram de conduta dolosa por parte do fiscalizado.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Presentes indicativos de que o contribuinte apurou o imposto e a contribuição devido, os declarou e efetuou recolhimentos a eles correspondentes, resta aplicáveis as disposições do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, o prazo quinquenal para que a Fazenda Pública constitua os créditos tributários conta-se da data da ocorrência dos fatos geradores respectivos.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA TRIBUTADO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE.

A aplicação do disposto no art. 61 da Lei nº. 8.981/95 (art. 674 do RIR/99) decorre, sempre, de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte,

espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo. A incidência em referência sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento. No caso, a constituição do crédito tributário correspondente só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo a decadência do direito de se promover tal procedimento disciplinada pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Fez sustentação oral o advogado Fernando Rezende Andrade OAB/RJ nº 153.186.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda retido na Fonte (IRRF), relativas aos anos-calendário de 2006 e de 2007, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações: i) pagamentos a beneficiários não identificados – causa não comprovada; e ii) falta de comprovação de despesas com a prestação de serviços.

Relativamente à infração descrita no item “i” acima (pagamentos a beneficiários não identificados – causa não comprovada), a autoridade fiscal, identificando conduta dolosa na sua prática, aplicou multa qualificada de 150%.

Inconformada, a autuada interpôs impugnação, momento em que trouxe os seguintes argumentos:

- que deveria ser afastada a incidência da multa qualificada uma vez que o auto de infração não teria tipificado a sua conduta em nenhum dos institutos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64;

- que em nenhum momento teria ocultado qualquer informação do Fisco, tendo agido com absoluta transparência, como comprovariam o contrato assinado com a Expertise, as notas fiscais emitidas e a escrituração contábil dos pagamentos realizados, devendo assim ser descaracterizado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no presente caso;

- que o prazo decadencial deveria ser contado nos termos do art. 150, § 4º do CTN, reconhecendo-se, assim, a impossibilidade de constituição de crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores a setembro/2007 para o IRRF, e ao ano-calendário de 2006 para o IRPJ e à CSLL;

- que, ainda que se aplicasse o prazo previsto no art. 173, I, do CTN, estariam decaídas as competências relativas ao ano-calendário de 2006 do IRRF;

- que, em relação ao IRRF, seria totalmente descabida a alegação de falta de identificação do beneficiário do rendimento, uma vez que os valores teriam sido transferidos à Expertise, conforme notas fiscais, contrato de prestação de serviços e lançamentos contábeis;

- que, relativamente ao IRPJ e à CSLL, a autuação seria manifestamente nula, pois teria deixado de considerar a existência de prejuízo fiscal nos exercícios, bem assim a existência de saldo negativo de IRPJ e base negativa de CSLL;

- que seria incontroverso que os gastos se enquadrariam no art. 299 do RIR/99;

- que dever-se-ia cancelar a glosa ao menos em relação à CSLL, uma vez que a legislação específica do tributo não impor a observância do art. 299 do RIR como requisito de dedutibilidade.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 16-48.123, de 27 de junho de 2013, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento poderia ter sido realizado.

GLOSA DE DESPESAS. PAGAMENTOS DE PRÊMIOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. CARTÕES MAGNÉTICOS.

Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

GLOSA DE CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da necessidade, normalidade e usualidade dessas despesas em relação às atividades da pessoa jurídica ou à respectiva fonte produtora.

RESULTADOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO NÃO REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Tendo a fiscalização, equivocadamente, deixado de compensar a matéria tributável apurada com os resultados negativos de períodos anteriores, exonera-se parcialmente a exigência.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

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. É cabível o lançamento da multa qualificada no percentual de 150% sobre o tributo quando o contribuinte utiliza artifício para encobrir a ocorrência do fato gerador do tributo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

PAGAMENTO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. TRIBUTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Estão sujeitos à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados e os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não restar comprovada a operação ou a sua causa, nos termos do § 1º do art. 674 do RIR/99. Ao fisco

competete demonstrar a existência de pagamento ou entrega de recursos, e ao contribuinte, provar a efetividade da operação ou a sua causa.

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 3.539/3.578, em que sustenta:

- a inaplicabilidade da multa qualificada de 150% (cerceamento de defesa pela falta de tipificação da conduta dolosa);
- a inexistência de fraude ou sonegação na operação realizada;
- a decadência do IRPJ e da CSLL do ano de 2006, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN;
- a decadência do IRRF das competências janeiro de 2006 a setembro de 2007, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN;
- a decadência do IRRF do ano de 2006, nos termos do art. 173, I, do CTN;
- a inaplicabilidade do art. 674 do RIR/99 (inexistência de pagamento a “usuários” não identificados);
- a impossibilidade de cumular a tributação exclusiva na fonte com a glosa das mesmas despesas;
- a existência de vício material nos autos de infração de IRPJ e CSLL, em virtude da ausência de recomposição das correspondentes bases de cálculo;
- a dedutibilidade das despesas incorridas no curso do contrato com a empresa EXPERTISE;
- a inaplicabilidade das limitações da legislação do IRPJ à dedução de despesas na base de cálculo da CSLL.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 135/139, foram imputadas à contribuinte fiscalizada as seguintes infrações, relativamente aos anos calendário de 2006 e 2007: i) pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa; e ii) apropriação indevida de despesas com prestação de serviços.

Aprecio, pois, os recursos interpostos.

RECURSO DE OFÍCIO

A matéria submetida ao recurso necessário está representada pelo aproveitamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de períodos anteriores, providência que não foi adotada pela autoridade autuante.

Não é merecedor de reparo o decidido em primeira instância, eis que a determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido impõe que sejam considerados os resultados negativos apurados em períodos anteriores.

Nego, pois, provimento ao recurso de ofício impetrado.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Por entender que a ordem em que os argumentos expendidos pela Recorrente foram apresentados não possibilita uma adequada apreciação da lide, direciono a análise em sentido distinto, cuidando, porém, de apreciá-los em sua totalidade.

INAPLICABILIDADE DO ART. 674 DO RIR/99. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO A USUÁRIOS (BENEFICIÁRIOS) NÃO IDENTIFICADOS

Alega a Recorrente que a fundamentação do auto de infração e do acórdão recorrido incorrem em grave contradição, vez que, apesar de confirmarem (a) a existência do contrato de prestação de serviços; (b) a remessa dos valores à EXPERTISE; (c) que os valores deveriam ser repassados aos seus funcionários; (d) que os pagamentos foram contabilizados como despesa; e (e) que foram apresentadas as notas fiscais justificando o pagamento, consideram que houve infração ao art. 674 do RIR/99 por falta de identificação do beneficiário do pagamento. Argumenta que a remessa de valores com base em contratos formais regularmente cumpridos, a emissão de notas fiscais e a existência de assentamentos contábeis de uma operação que envolve partes absolutamente independentes, representam elementos totalmente incompatíveis com a falta de identificação do beneficiário dos pagamentos. Sustenta que, no caso, há comprovação da operação que motivou o pagamento (contrato de prestação de serviços) e o beneficiário das remessas está exaustivamente identificado no contrato, notas fiscais e contabilidade (a EXPERTISE).

Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 135/139 e dos demais documentos reunidos ao processo, extraio os seguintes elementos:

a) a fiscalizada realizou contrato de prestação de serviços com a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, cujo objeto seria o seguinte: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING DE RELACIONAMENTO, INCENTIVO E FIDELIZAÇÃO E GERENCIAMENTO DE PREMIAÇÃO, MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DO CARTÃO ELETRÔNICO DENOMINADO EXCHANGE CARD;

b) de acordo com o contrato acima mencionado, anexado ao presente às fls. 284/289, temos que:

b.1) os serviços contratados compreenderiam: a implantação e condução de programa de gerenciamento de premiação, segundo critérios definidos pela contratante; e a disponibilização do uso do cartão EXCHANGE CARD para pagamento e recebimento da premiação, com créditos predefinidos a serem fornecidos pela contratante e como meio de publicidade interna dela (da contratante);

b.2) o recebimento da premiação poderia se dar mediante saque em moeda corrente nos terminais denominados BANCO 24 HORAS ou mediante aquisição de produtos ou serviços em todo território nacional, por meio do sistema MASTERCARD ELETRONIC;

b.3) independentemente do recebimento de prêmios, o EXCHANGE CARD, como cartão de benefícios, atribui ao portador o direito a descontos promocionais em rede lojas, supermercados, comércio em geral e empresas prestadoras de serviços, devidamente credenciadas;

b.4) à contratada, caberia: fornecer os cartões; disponibilizar os créditos; emitir nota fiscal; e **guardar absoluto sigilo e confidencialidade quanto às informações decorrentes do contrato;**

b.5) à contratante, entre outras obrigações, caberia fornecer os dados necessários para crédito dos prêmios nos respectivos cartões, inclusive valor e data para pagamento; e

b.6) a contratante teria responsabilidade exclusiva sobre os critérios de premiação e do valor dos prêmios a serem distribuídos, não respondendo a contratada por eventual desvio de finalidade.

c) a contribuinte foi intimada a apresentar as seguintes informações e documentos, relativamente ao contrato em referência: documentação contábil (Razão e Diário) relativa aos registros das despesas correspondentes; identificação dos beneficiários dos pagamentos; e comprovação da inclusão dos pagamentos realizados na DIRF e na GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social);

d) após sucessivos pedidos de prorrogação do prazo para atendimento, a contribuinte informou que não possuía informações acerca dos beneficiários e que, diante de tal situação, havia, inclusive, recorrido à EXPERTISE para obtenção dos dados, sem contudo lograr êxito;

e) embora tenha sido orientada a apresentar por escrito a informação acerca da não identificação dos beneficiários dos cartões, a contribuinte nada apresentou;

f) a contribuinte comprovou os pagamentos realizados à EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA.

O art. 674 do RIR/99, que abaixo reproduzo, dispõe sobre o tratamento tributário que deve ser dispensado aos casos em que são efetuados pagamentos a beneficiário não identificado ou em que não restou comprovada a operação ou a sua causa.

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 nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 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 nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

Destaco que, nos termos, inclusive, do fragmento reproduzido na peça recursal, o Termo de Verificação Fiscal assinala que não restaram identificados os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões, **bem como a sua causa**.

No caso vertente, o que se extrai dos autos é que a contribuinte fiscalizada contratou uma empresa para gerenciar premiações (não se sabe se aos seus funcionários, a seus administradores ou aos seus próprios sócios), sendo ela, a fiscalizada, responsável pelo fornecimento de informações relativas aos beneficiários, ao valor do prêmio e à data de pagamento.

Intimada a informar o nome desses supostos beneficiários e a prestar esclarecimentos acerca das providências adotadas em termos tributários, a contribuinte simplesmente afirmou que não podia fazê-lo. Alegou, também, que buscou obter tais informações na empresa contratada, o que, à luz das cláusulas contratuais antes referenciadas, não seria pertinente.

A exemplo do que pretendeu por meio da peça impugnatória, busca a contribuinte invalidar a aplicação da norma estampada no art. 674 do RIR/99 ao argumento de que, no caso, encontra-se devidamente identificado o beneficiário dos pagamentos (a empresa contratada EXPERTISE), bem como a causa que serviu de suporte para a operação (o contrato de prestação de serviços).

Com o devido respeito, não acho sequer razoável imaginar que, diante das circunstâncias retratadas nos autos, a contribuinte tenha entendido que, na presente situação, a comprovação dos beneficiários e da correspondente operação que lhes serviu de fundamento estão representadas pela empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA e pelo

contrato de prestação de serviços, até porque, por ocasião da realização do procedimento fiscal, embora não tenha atendido a determinação da Fiscalização para prestar esclarecimentos por escrito, informou que não tinha como identificar os beneficiários, chegando até mesmo a buscar tal informação junto à prestadora de serviços.

Resta evidente que, diferentemente do que quer crer a Recorrente, não estamos diante de circunstância em que o beneficiário do pagamento é a empresa EXPERTISE, eis que esta, nos termos do contrato juntado ao processo, representou mera intermediária entre a fonte pagadora (a fiscalizada) e os efetivos beneficiários (não identificados). Do contrário, se, como alega a Recorrente, a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA é a efetiva beneficiária dos pagamentos, indaga-se: a que título foram efetuados tais pagamentos?

Obviamente que não se pode admitir que tais pagamentos tenham sido feitos a título de prêmio, eis que o contrato apresentado não dá respaldo para tanto.

A empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA foi beneficiária, tão somente, da comissão prevista em contrato, cabendo destacar que a autoridade fiscal, acertadamente, só fez incidir o imposto de renda retido na fonte sobre os valores que foram destinados aos créditos a serem efetuados no cartões, que, como asseverado no Termo de Verificação Fiscal, foram discriminados nas notas fiscais.

Absolutamente correto, pois, o lançamento do imposto de renda retido na fonte.

IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAR A TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE COM A GLOSA DAS MESMAS DESPESAS

Alega a Recorrente que a incidência na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, cumulada com a glosa das despesas referentes a esses mesmos valores, configura dupla tributação sobre os mesmos fatos geradores.

Embora admita a existência de pronunciamentos deste Colegiado em sentido diverso, alinho-me ao entendimento de que, no caso, descabe falar em duplicidade de tributação sobre idêntico fato gerador.

A razão de tal entendimento encontra total respaldo na legislação tributária, eis que o art. 304 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, reproduzindo o disposto no art. 2º da Lei nº 3.470, de 1958, estabelece:

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.

Note-se, pois, que, no caso, estamos diante de supostos pagamentos de prêmios, que em tudo se assemelha a gratificações ou bonificações, em que, embora reiteradamente intimada, a contribuinte fiscalizada, além de não indicar a operação ou a causa que motivou o desembolso, não individualizou os beneficiários.

A norma em comento visa impedir que o contribuinte reduza a base tributável do imposto por meio de despesas que, ausentes informações acerca da operação ou da sua

causa, bem como sobre os beneficiários dos recursos envolvidos, não seja possível aferir os atributos de necessidade, usualidade e normalidade.

Nota-se, assim, que a referida norma atua diretamente sobre aquele que procurou beneficiar-se do dispêndio, eis que, ao determinar a glosa, impõe a recomposição do resultado fiscal, tornando-o mais oneroso.

No caso da aplicação do disposto no art. 674 do RIR/99, entretanto, a situação é outra.

Com efeito, referido dispositivo, que reproduz a norma trazida pelo art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, trata de incidência de imposto na fonte por presunção, isto é, ausentes a comprovação da operação, da sua causa ou a identificação de beneficiários de pagamentos, a determinação da lei, com base no pressuposto de que os recursos envolvidos seriam passíveis de tributação por parte dos destinatários finais, é a de que a fonte pagadora seja a **responsável** pelo recolhimento do tributo correspondente.

Vê-se, assim, que não estamos diante de duplicidade de exigência sobre um mesmo fato gerador, eis que no imposto decorrente da glosa da despesa a contribuinte tem relação direta com a situação que decreta a sua exigência, enquanto que na incidência na fonte a obrigação deriva de responsabilidade tributária em razão da aplicação da presunção prevista na lei.

VÍCIO MATERIAL NO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL

Alega a Recorrente que a autoridade fiscal, ao realizar o lançamento de ofício relativo às despesas glosadas, deveria ter reduzido as despesas operacionais contabilizadas e reapurado a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Diz que o Fisco simplesmente desconsiderou toda a apuração do IRPJ e da CSLL nos anos submetidos ao procedimento, sendo que nos períodos correspondentes ela apurou pagamento a maior (saldo negativo) desses tributos.

Esclareço, primeiramente, que parte da recomposição requerida pela Recorrente já foi efetuada, eis que a Turma Julgadora de primeiro grau decidiu pelo aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, o que ora está sendo ratificado por meio do improvimento do recurso necessário.

No que diz respeito ao aproveitamento de saldos negativos, seja do IRPJ, seja da CSLL, como é cediço, nos termos da legislação de regência, eles podem ser objeto de restituição ou compensação a partir do mês de janeiro do ano seguinte ao do encerramento do período de apuração.

A possibilidade de restituição ou compensação de saldos negativos insere-se no contexto de apuração dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL, segundo a norma estampada no art. 150 do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação), em que, sem exame prévio da autoridade administrativa, o contribuinte determina e recolhe as exações devidas. Embora o princípio seja de que a tributação deva ser efetuada à medida em que a renda for sendo auferida (sistema de bases correntes), sabe-se que, em função da legislação aplicável, é necessário, via de regra, a realização de ajuste, seja no sentido de complementar o valor efetivamente devido, seja para repetir ou compensar o que foi pago a maior de forma **antecipada**.

Em virtude dessas circunstâncias, especialmente da possibilidade imediata de restituição ou compensação de saldos negativos, nos lançamentos tributários decorrentes de auditoria fiscal parte-se do pressuposto de que os ajustes já foram efetivados pelo contribuinte, isto é, se apurado complemento a pagar, este já foi realizado, se o resultado foi negativo, o valor correspondente já foi restituído ou compensado.

Isto porque a suposição é de que a atividade a que se reporta o art. 150 do Código Tributário Nacional foi integralmente realizada pelo contribuinte, o que só ocorre na circunstância em que os saldos apurados ao final do ano-calendário desaparecem, seja por meio de extinção do crédito tributário correspondente, seja em razão de restituição ou utilização em compensação tributária.

A eventual demora por parte da autoridade administrativa competente na aferição da liquidez e certeza do crédito objeto de restituição ou indicado para fins de compensação tributária, não retira o caráter de “realização” da atividade antes aludida, eis que esta, a realização, diz respeito ao contribuinte, nos exatos termos do disposto no *caput* do já citado art. 150 do CTN.

Outra seria a situação se o procedimento fiscal se realiza em momento em que **resta devidamente comprovado** que o contribuinte não realizou integralmente a atividade prevista lei.

No caso vertente, em que a Recorrente alega ter apurado saldos negativos de IRPJ e de CSLL, essa “não realização integral da atividade” estaria representada pela ausência de destinação dos referidos saldos, seja por meio de restituição, seja em procedimento de compensação tributária.

Noto, contudo, que a Recorrente não aporta ao processo um único documento para comprovar que efetivamente não finalizou a atividade exigida pela lei, isto é, que, embora tenha apurado saldos negativos, nenhuma destinação deu aos valores correspondentes, seja por meio da apresentação de pedidos de restituição, seja através de indicação dos créditos para fins de compensação tributária.

Penso que a comprovação em referência não se revelaria plausível no contexto da ação fiscal que ora se aprecia, visto que estamos diante de procedimento iniciado em maio de 2012 (Termo de Início às fls. 156/158), tendo por objeto os anos calendário de 2006 e 2007, em que não é razoável supor que, passados mais de cinco anos da apuração do resultado, nenhum destino foi dado aos indébitos de IRPJ e de CSLL.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS INCORRIDAS NO CURSO DO CONTRATO COM A EXPERTISE

Afirma a Recorrente que as despesas decorrentes do contrato de prestação de serviços de marketing com a EXPERTISE foram glosadas ao argumento de que não seriam necessárias, nos termos do art. 299 do RIR/99. Nessa linha, renova a argumentação no sentido de que, no caso, foram comprovados os beneficiários dos pagamentos (a EXPERTISE), a causa deles (o contrato de prestação de serviços) e a efetiva prestação dos serviços. Diz que o auto de infração noticia que foram juntadas aos autos “algumas relações de nome e valores”, tendo havido falta de lealdade por parte do agente fiscal, vez que os valores se referem ao nome de funcionários que receberam as premiações. Argumenta que, em decorrência do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal, foi atuada pela falta de recolhimento da contribuição

previdenciária sobre os prêmios distribuídos pela EXPERTISE. Adita que, ao prevalecer a natureza salarial da verba, como pretende o Fisco no auto de infração objeto do processo administrativo 10803.720050/2012-67, impõe-se reconhecer a dedutibilidade da despesa, uma vez que os salários são inequivocamente despesas usuais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do citado art. 299 do RIR/99. Concluindo, sustenta que, ainda que se entenda pela indedutibilidade das despesas, deve-se ao menos cancelar a glosa em relação à parcela referente à corretagem cobrada pela EXPERTISE.

No que diz respeito à alegação de que os beneficiários e a causa dos pagamentos restaram comprovados, os argumentos trazidos pela Recorrente já foram objeto de rejeição, eis que, como já dito, no contexto em que as imputações foram formalizadas, não se pode admitir que os beneficiários dos pagamentos estão representados pela EXPERTISE e que a sua causa foi o CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Relativamente à fundamentação legal, cabe destacar que, em conformidade com a peça de autuação de fls. 03/46, a glosa empreendida pela Fiscalização alcançou as seguintes despesas:

i) valores que, por contrato, seriam destinados à aquisição de cartões para fins de pagamento de prêmios, vez que não foi comprovada a causa e os beneficiários não foram identificados;

ii) valores pagos à empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, haja vista a ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços.

As despesas relativas às aquisições de cartões também não podem ser admitidas, pois, como afirmado anteriormente, o art. 304 do RIR/99 veda o seu aproveitamento na situação em que a causa dos pagamentos não é comprovada ou em que os beneficiários destes não são identificados.

Quanto aos valores pagos à EXPERTISE, penso que existe uma importante e crucial associação com os fatos motivadores da glosa empreendida em relação aos valores destinados à aquisição dos cartões, pois, ausente a comprovação da causa e a identificação dos beneficiários dos pagamentos, não há como se fazer juízo acerca da necessidade do gasto.

É certo que a simples apresentação do contrato de prestação de serviços e a comprovação de que os valores pactuados foram pagos não são capazes de remover a condição explicitada pela lei, isto é, para ser dedutível, a despesa deve ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Observe-se que, no presente caso, a falta de comprovação da causa dos pagamentos e de seus beneficiários representa a ausência de comprovação do próprio objeto do contrato, que, em essência, estava representado pelo gerenciamento da premiação.

Como se pode admitir a dedutibilidade de um gasto na contratação de uma empresa para gerenciar uma premiação se, mesmo por ocasião da apresentação de suas defesas, a contribuinte não indica as pessoas premiadas, os critérios adotados para tal, os valores e as datas de pagamento?

Como já visto, à contribuinte caberia, entre outras obrigações, fornecer os dados necessários para crédito dos prêmios nos respectivos cartões (beneficiários), inclusive valor e data para pagamento. Porém, nada nesse sentido foi carreado ao processo.

A referência feita pela autoridade fiscal à existência de relação de nomes e valores associados a prêmios concedidos em nada socorre a Recorrente, eis que a incidência na fonte e a glosa de despesas só não se justificam na circunstância em que a causa dos pagamentos é devidamente comprovada e os beneficiários são identificados, sendo certo que considera-se identificado o beneficiário na situação em que os valores por ele percebidos são devidamente registrados, contabilmente, a seu favor, o que não é o caso dos autos.

No que diz respeito ao procedimento fiscal levado efeito em relação às contribuições previdenciárias, objeto do processo administrativo nº 10803.720050/2012-67 e cujo Termo de Verificação Fiscal trazido pela Recorrente foi juntado às fls. 3.287/3.295, penso que nenhuma interferência produz nos lançamentos aqui tratados.

Com efeito, no presente processo, um elemento crucial para a formalização das exigências foi o fato de a Recorrente não identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados. Somado a isto, restou a falta de comprovação da causa de tais pagamentos. No caso do lançamento das contribuições previdenciárias, esta falta de identificação dos beneficiários foi reafirmada, conforme fragmento do respectivo Termo de Verificação, abaixo reproduzido.

[...]

Não havendo identificação dos beneficiários do programa de gerenciamento de premiação, mediante o uso do cartão “**Exchange Card**”, assim como dos valores a cada um dos premiados, os salários de contribuição da Previdência Social foram alcançados mediante o critério da **afereção indireta**, respaldado pelo art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 24/07/91 [...]

O lançamento das contribuições previdenciárias por meio da denominada AFERIÇÃO INDIRETA não invalida os lançamentos tributários tratados no presente processo, cabendo à contribuinte discutir o referido critério no âmbito do citado processo nº 10803.720050/2012-67.

O que resta fora de dúvida, pois, é que tanto no presente processo, como no que foram formalizadas as contribuições previdenciárias, ficou evidenciada a falta de identificação dos beneficiários dos pagamentos, o que, nos termos da legislação tributária (arts. 674 e 304 do RIR/99), autoriza o lançamento do imposto de renda na fonte e a glosa da despesa.

No que tange à glosa da despesa, como já visto, a identificação do beneficiário constitui condição de dedutibilidade, sendo irrelevante o fato de a legislação previdenciária autorizar por meio da denominada afereção indireta o tratamento como salário.

INAPLICABILIDADE DAS LIMITAÇÕES DA LEGISLAÇÃO DO IRPJ À DEDUÇÃO DE DESPESAS NA BASE DE CÁLCULO da CSLL

Alega a Recorrente que, ao determinar a manutenção da base de cálculo da CSLL prevista na legislação, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 reconheceu a existência de divergências entre a base de cálculo dela e a do IRPJ. Diz que, nesse contexto, ainda que se entenda que as despesas com os serviços contratados são indedutíveis para fins de IRPJ, deve-

se, ao menos, reconhecer a sua dedutibilidade da base de cálculo da CSLL, haja vista a ausência de legislação específica vedando a dedução de despesas desnecessárias.

No que tange à matéria em questão, penso que ao menos em parte assiste razão à Recorrente.

Os gastos relacionados à aquisição de cartões, como visto, para fins de dedutibilidade, esbarram nas condições estampadas no art. 304 do RIR/99, que impõe que os beneficiários dos pagamentos sejam devidamente identificados nos comprovantes correspondentes e que seja comprovada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento. Ainda que se possa entender que a norma em referência tem por fundamento de validade o fato de que, ausentes tais elementos (comprovação da operação ou causa e identificação do beneficiário), não é possível aferir as condições estabelecidas pela regra geral de dedutibilidade (necessidade, normalidade e usualidade), penso inexistir no ordenamento jurídico-tributário comando de igual valor dirigido para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nesse diapasão, entendo que não existe norma legal capaz de impedir a dedução, para fins de CSLL, dos gastos destinados à aquisição de cartões (infração 0001 do auto de infração de fls. 047/090).

Quanto aos dispêndios relativos às comissões pagas à EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA, penso de forma diversa.

A meu ver, a regra geral de dedutibilidade descrita no art. 299 do RIR/99, que tem como fundamento de validade as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, foi expressamente recepcionada pela legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por meio da Lei nº 9.249/95.

Com efeito, como indicado na peça de autuação, o artigo 2º da Lei nº 9.249/95 estabeleceu:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

O artigo 13 do mesmo diploma, por sua vez, assim dispôs:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

Resta claro, portanto, que, tratando-se de determinação da base de cálculo da CSLL, a partir da vigência da Lei nº 9.249/95, devem ser observadas as condições trazidas pela regra geral de dedutibilidade estampada no art. 299 do RIR/99 (necessidade, normalidade e usualidade).

Sou, pois, pela manutenção da glosa dos valores pagos à EXPERTISE, a título de comissão, eis que, ausentes os elementos justificadores da sua efetivação

(identificação dos beneficiários e comprovação da causa), fica a autoridade fiscal impedida de aferir a sua necessidade.

MULTA QUALIFICADA

Argumenta a Recorrente que, para que se possa aplicar a multa qualificada de 150%, o Fisco deve indicar exatamente qual a tipificação da conduta do contribuinte que fez incidir a sanção pecuniária do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 (art. 957 do RIR/99), de modo que, ausente tal tipificação, fica ele impedido de exercer o seu direito de defesa. Afirma que o agente fiscal aplicou a multa qualificada de 150% sem enquadrar a sua conduta em qualquer dos tipos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Para ela, em razão disso, o auto de infração padece de nulidade, eis que causou cerceamento do direito de defesa. Alega que não é dado à instância revisora incluir argumentos com o intuito de sanar as irregularidades do auto de infração. Sustenta que, no presente caso, não há fraude ou sonegação e nenhum fato foi omitido do Fisco. Adita que nenhuma informação falsa foi registrada na contabilidade ou prestada nas declarações fiscais. Destaca que o fato de os empregados que receberam a premiação não terem sido apontados nas DIRFs ou GFIPs como beneficiários dos valores em hipótese alguma pode caracterizar fraude ou sonegação. Alega que, no caso, houve, no máximo, erro de qualificação jurídica quanto à ocorrência do fato gerador.

Inicialmente, afastou arguição de nulidade do auto de infração suscitada pela Recorrente, eis que, ainda que se pudesse admitir que a autoridade autuante não indicou, de forma expressa, o tipo tributário penal que serviu de fundamento para a exasperação da multa de ofício, não se pode falar em nulidade do lançamento, mas, quando muito, em exclusão da qualificação, o que importaria em redução da penalidade aplicada.

Avançando na apreciação das demais razões trazidas pela Recorrente, reproduzo as seguintes passagens do Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Com os documentos apresentados o contribuinte fez comprovar o pagamento do valor total das notas fiscais a EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA.

Enquanto isto, o montante das notas fiscais, pagos (*sic*) na forma do parágrafo anterior, foram levados a resultado do exercício com o registro contábil em contas de despesas, como Top Prêmios Flex Card, sem identificar na contabilidade os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados “Exchange Card”.

...

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

Caracterizando o exposto, em tese, crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei nº 8.137/90 e em cumprimento ao disposto no art. 1º, inciso I do Decreto nº 2.730/98 e art. 1º da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria RFB nº 3.182/11, será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

Relativamente à qualificação da multa, o voto condutor da decisão exarada em primeira instância assinala:

[...]

Pelas características da operação em razão, ou seja, com o procedimento contábil adotado, o contribuinte fez ocultar a causa dos pagamentos e os beneficiários dos mesmos o que de fato caracterizou a hipótese de incidência da multa qualificada.

[...]

Quanto à alegada boa fé do impugnante, entendo que foi corretamente aplicada a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude, na medida em que quando a empresa optou por proceder aos pagamentos de remunerações a qualquer título a seus funcionários de forma indireta, por intermédio de terceiro (Expertise Comunicação), para que tais valores não integrassem as bases de cálculo das Contribuições Previdenciárias e do Imposto de Renda sobre tais rendimentos, operou com o intuito de fraude.

Procedeu à sonegação, na medida em que tal procedimento de interposição de terceiro para efetuar tais pagamentos aos seus empregados é uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais de contribuinte.

Oportuno registrar que, nem depois de reiteradas intimações, a empresa procedeu à identificação dos beneficiários dos pagamentos e de sua causa.

É também inegável a fraude operada pela empresa contra os cofres públicos, quando pretendeu criar uma aparente situação de regularidade fiscal, mediante contratação de empresa, exclusivamente para proceder a remunerações a seus empregados, sem afetar as bases de cálculo das Contribuições Previdenciárias e do Imposto de Renda, na tentativa de impedir a ocorrência do fato gerador ou a excluir ou modificar suas características essenciais para reduzir o montante do imposto devido.

Relevante destacar que a fraude e a simulação devem necessariamente ser veiculadas em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente.

No caso, a fraude está justamente na escrituração comercial que a contribuinte pretende utilizar como instrumento de defesa. É na escrituração que se materializa a tentativa de ocultação da remuneração dos empregados, mediante a contratação de outra empresa, para simplesmente reduzir os encargos previdenciários e a incidência do imposto de renda.

Assim, está devidamente comprovada a fraude perpetrada pela empresa no pagamento de remunerações a qualquer título a seus empregados, de forma indireta, por intermédio de terceiro (Expertise Comunicação), para que tais valores não integrassem as bases de cálculo das Contribuições Previdenciárias e do Imposto de Renda. A forma adotada pela empresa teria inviabilizado, não fosse o procedimento de ofício, a incidência das Contribuições Previdenciárias e do Imposto de Renda sobre tais remunerações, sendo plenamente procedente a aplicação da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude.

Comparando os pronunciamentos, constato que, embora tenha discorrido mais acerca do fato propulsor da qualificação da penalidade, a decisão de primeiro grau, em essência, pronuncia-se na mesma direção, ou seja, que o elemento representativo da conduta dolosa da fiscalizada está representado pelo procedimento contábil por ela adotado, em que, ao registrar os efeitos econômicos decorrentes do contrato feito com a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL, não indicou a causa e os beneficiários do pagamento.

Embora tenha por irrelevante a indicação precisa do tipo tributário penal na circunstância em que os fatos retratados na peça de acusação permitem aferir, com elevado grau de certeza, a existência de dolo e o enquadramento em qualquer das hipóteses autorizadoras da qualificação da penalidade, penso que, no caso vertente, **considerados os elementos reunidos ao processo pela autoridade fiscal**, a multa de 150% não pode prosperar.

Entendo que, no caso, a autoridade fiscal deveria ter aprofundado as suas investigações, de modo a reunir nos autos elementos capazes de criar a convicção acerca da conduta dolosa da Recorrente.

Nos termos em que foi formalizada a imputação, o dolo, elemento essencial à qualificação pretendida, decorre de mera presunção, o que não se pode admitir.

Perscrutando os autos, identifico, inclusive, indícios que apontam para um possível “ajuste” entre a contratante (a Recorrente) e a contratada (EXPERTISE) com o intuito de evitar, intencional e dolosamente, a incidência tributária, especialmente a de natureza previdenciária.

Com efeito, o Termo de Verificação e Conclusão Fiscal relacionado ao lançamento das contribuições previdenciárias, juntado ao processo às fls. 3.287/3.295, indica que: i) o procedimento fiscal na contribuinte teve origem em investigações desenvolvidas pelo Ministério Público; ii) nas referidas investigações foram identificados fortes indícios da existência de uma organização criminosa, cujo objetivo era causar danos ao erário; iii) a partir de solicitação feita pelo Ministério Público, a Receita Federal passou a participar das investigações (OPERAÇÃO AQUARELA); iv) em virtude de Mandados de Busca e Apreensão expedidos pela 1ª Vara Federal de Brasília, foram recolhidos inúmeros documentos relacionados a possíveis fraudes; v) com base nas investigações e na análise dos documentos apreendidos, foram identificadas empresas cujo objetivo era oferecer serviços relacionados à distribuição de cartões de crédito, sendo que, a partir de estudos desenvolvidos na área de planejamento das atividades fiscais da Receita Federal e das informações obtidas por meio da denominada OPERAÇÃO AQUARELA, decidiu-se pela instauração de procedimento contra a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA; vi) embora a empresa EXPERTISE não tenha sido objeto de investigação no âmbito da OPERAÇÃO AQUARELA, foi verificada, entre outras constatações, a existência de pessoas físicas ligadas diretamente à empresa investigada na referida operação e à EXPERTISE; vii) a constatação de que o *modus operandi* e o contrato de prestação de serviços utilizados pela empresa investigada na OPERAÇÃO AQUARELA eram idênticos aos verificados na EXPERTISE, autorizava a conclusão de que a prática estava gerando ramificações; viii) alguns clientes da EXPERTISE promoveram a retificação das suas declarações e recolheram os tributos devidos; e ix) a ora fiscalizada insere-se no contexto das empresas que realizaram contrato com a EXPERTISE.

Destaco que o Termo de Verificação Fiscal acima referenciado foi trazido pela própria Recorrente, ou seja, ele não representa peça de reforço à qualificação empreendida pela autoridade fiscal.

Não obstante, o Termo de Verificação em questão aponta para existência de elementos que poderiam ter sido carreados aos autos pela autoridade fiscal, de modo a tornar robusta a imputação de prática dolosa da infração.

Contudo, ausentes elementos capazes de transformar os indícios em prova efetiva de que a Recorrente, ao adotar a forma de contabilização dos pagamentos efetuados, pretendeu deliberada e dolosamente impedir a incidência tributária sobre os valores envolvidos, resta, apenas, a presunção de que isso possa ter ocorrido, o que, à luz da legislação de regência, não autoriza a qualificação da penalidade.

Sou, pois, pela redução da multa de ofício de 150% para 75%.

DECADÊNCIA PARCIAL

Alega a Recorrente que em relação ao IRPJ e à CSLL estão decaídos os débitos relativos ao ano-calendário de 2006. Em relação ao Imposto de Renda na Fonte, sustenta que estão decaídos os débitos referentes ao período de janeiro de 2006 a setembro de 2007. Adita que mesmo que adote a regra do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, ainda assim, estará consumada a decadência dos créditos tributários de IRRF referente às competências do ano de 2006.

Penso assistir razão à Recorrente.

Excluída a qualificação da penalidade, aplica-se ao IRPJ e à CSLL, para fins de caducidade, a regra estampada no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, eis que, como registrado no corpo da decisão de primeiro grau, a contribuinte promoveu pagamentos, sendo irrelevante, a meu ver, o fato de a extinção dizer respeito às antecipações obrigatórias.

Assim, na medida em que a Recorrente foi cientificada dos lançamentos tributários em 17 de outubro de 2012 (fls. 2.920), já não era mais possível a constituição de créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2006.

No que tange ao imposto de renda na fonte, embora entenda que a hipótese trazida pelo art. 61 da Lei nº. 8.981/95, reproduzido pelo art. 674 do RIR/99, não se enquadra no disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, penso que os fatos geradores ocorridos no ano de 2006, da mesma forma, já não poderiam ser objeto de lançamento tributário.

As regras estampadas no art. 150 do Código Tributário Nacional estão dirigidas para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Resta evidente que a hipótese de incidência em discussão (pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado) revela-se, sempre, a partir de procedimentos investigatórios levados a efeito pela Administração Tributária, não sendo razoável supor que o contribuinte, espontaneamente, promova pagamentos sem explicitação da causa ou a beneficiários não identificados e, em razão disso, antecipe o pagamento do imposto à alíquota de 35%, reajustando a respectiva base de cálculo.

A incidência preconizada pelo art. 61 da Lei nº. 8.981/95, a meu ver, sustenta-se na presunção (da lei) de que os pagamentos foram utilizados em operação, passível

de tributação, em que, em virtude do desconhecimento do beneficiário ou da sua natureza, desloca-se a responsabilidade pelo recolhimento do tributo correspondente para quem efetuou o pagamento.

Nesse diapasão, resta claro que a constituição do crédito tributário em questão só pode ser efetivada com base no art. 149, I, do Código Tributário Nacional, sendo o disposto no parágrafo 2º do art. 674 do RIR/99 (“*considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância*”) relevante apenas para fins de determinação dos termos iniciais dos encargos legais incidentes.

Na hipótese de aplicação do art. 61 da Lei nº. 8.981/95, repiso, estamos diante de LANÇAMENTO DE OFÍCIO, e, por conta disso, sendo inaplicáveis as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional, a decadência é regida pelo disposto no art. 173 do mesmo diploma.

Não obstante, em convergência com o assinalado na peça recursal, não encontro óbice capaz de impedir que a autoridade fiscal promova o lançamento de ofício do referido do imposto no próprio curso do ano em que os pagamentos foram efetuados, excetuado, obviamente, o que tenha por objeto pagamentos efetuados em 31 de dezembro.

No caso dos autos, os últimos pagamentos efetuados pela Recorrente em 2006 e que foram submetidos ao lançamento de ofício ocorreram em 28 de dezembro do referido ano, logo, todos os fatos geradores ocorridos no citado ano (2006) foram alcançados pela caducidade.

Aplicando-se a regra estampada no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, e admitindo-se que a autoridade fiscal poderia promover o lançamento do imposto de renda na fonte no próprio ano em que os pagamentos foram efetuados, relativamente ao ano de 2006 o prazo fatal para a constituição do crédito se deu em 31 de dezembro de 2011.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para: a) cancelar a CSLL incidente sobre os gastos destinados à aquisição de cartões (infração 0001 do auto de infração de fls. 047/090); b) reduzir a multa qualificada de 150% para 75%; e c) cancelar, em razão de caducidade, as exigências de IRPJ, CSLL e IRRF relativas ao ano de 2006.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

Processo nº 10803.720063/2012-36
Acórdão n.º **1301-001.544**

S1-C3T1
Fl. 3.680

CÓPIA