



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

**Processo n°** 10803.720113/2012-85  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.109 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de outubro de 2017  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF  
**Recorrentes** WORK TELEMARKETING SERVIÇOS LTDA EPP E OUTRO  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

DECADÊNCIA. APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF.

Conforme decidido pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial n° 973.733/SC, que teve o acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), a contagem do prazo decadencial deve ser feita na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos de constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

Restando configurado um dos elementos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I, do artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996 deverá ser duplicado.

PREMIAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA INTERPOSTA. “EXPERT CARD BPN”.

Caracterizado que a autuada pagava, por meio de empresa interposta que realizava a distribuição dos denominados “Expert Card BPN”, valores a beneficiários não identificados e sem causa comprovada, revela-se correta a autuação fundamentada com fulcro no artigo 674 do Decreto n° 3.000/99 (RIR).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Constatada a ocorrência das hipóteses legais, a elaboração de RFFP constitui obrigação funcional do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e

corresponde ao relato da constatação da ocorrência, em tese, de prática que constitua ilícito penal, apurada no curso da auditoria fiscal, não se tratando de formal acusação, o que, aliás, nem mesmo é de sua competência. Constitui mera comunicação dos fatos, das circunstâncias, dos documentos e demais elementos que possam subsidiar a eventual proposição de ação penal, devendo ser oportunamente encaminhada à Autoridade Pública, que, a seu juízo, tomará as providências tendentes à apuração dos fatos ou formalização da acusação penal.

#### JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento. Por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos a relatora e os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os juros sobre a multa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto e Rayd Santana Ferreira.

## Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3/4, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, fatos geradores ocorridos entre 06/01/2006 e 21/05/2008, que apurou o crédito tributário no montante de R\$ 9.860.903,12 (nove milhões oitocentos e sessenta mil, novecentos e três reais e doze centavos), sendo R\$ 3.212,587,49 de imposto, R\$ 1.829.433,96 de juros de mora (calculados até 11/2012) e R\$ 4.818.881,67 de multa proporcional.

Conforme consta da Descrição dos Fatos (fls. 5), “valores pagos à Expertise Comunicação Total S/C Ltda, apurados com base em notas fiscais e registros contábeis, conforme Termo de Verificação e Anexo I, contratualmente destinados à aquisição de cartões que deveriam ser utilizados a pagamentos de prêmios a beneficiários que deveriam ser indicados pelo contribuinte, sem comprovação da causa dos pagamentos e sem identificação dos beneficiários. Valores contabilizados como despesas com prêmios/pin/brindes em 2006, brindes em 2007 e serviços de terceiros pessoa jurídica em 2008.”

No Termo de Verificação (fls. 36/39), a Autoridade Lançadora descreve os fatos relevantes verificados no decorrer da ação fiscal, o procedimento de apuração dos valores pagos a beneficiários não identificados e sem a comprovação da causa, caracterizados como fatos geradores do Imposto de Renda, e a respectiva motivação. Destacam-se as seguintes informações:

(i). O sujeito passivo, após realizada intimação para apresentação de livros, informações e documentos, apresentou contrato social e alteração contratual, contrato de prestação de serviços e notas fiscais de Expertise Comunicação Total Ltda., balanço patrimonial de 2011, extrato de contas do Livro Razão e declaração de que os valores pagos à empresa Expertise não foram considerados como remuneração.

(ii). Discorre que, embora tenha o contribuinte, inicialmente, deixado de apresentar o Livro Razão do ano 2006, bem como os documentos que deram origem aos lançamentos contábeis, tendo em vista o prazo decadencial, após intimação específica para apresentação da contabilização dos pagamentos efetuados à empresa Expertise, foram apresentados à fiscalização o Livro Diário de 2006 e Notas explicativas das Demonstrações Contábeis de 31/12/2007.

(iii). Destaca o teor do contrato número 4854 firmado entre a autuada e a prestadora de serviços Expertise Comunicação Total Ltda., tendo por objeto a “prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado Expert Card BPN”, no qual foi estabelecido que a contratada se obriga a “fornecer os cartões Expert Card BPN aos beneficiários indicados pela contratante”, segundo as informações fornecidas pela própria contratante quanto aos nomes e qualificação dos premiados, bem como quanto ao valor

individual dos prêmios. Referido contrato especifica, ainda, que a definição dos critérios de premiação e do valor dos prêmios a serem distribuídos são de exclusiva responsabilidade da contratante.

(iv). Ressalta que, nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda., encontram-se discriminados os seguintes serviços: (a) “Expert Card BPN/Exchange Card Campanha de incentivo” (cujos valores foram discriminados como “não tributados ISS”) e (b) “Comissão agência...” (cujos valores foram discriminados como “tributados ISS”). A partir das informações constantes das notas fiscais, a Autoridade Fiscal concluiu que estas importâncias destinavam-se, respectivamente, à aquisição de cartões carregados com valores a serem entregues a beneficiários indicados pela contratante e a remuneração pelos serviços prestados pela contratada.

(v). O sujeito passivo comprovou o pagamento do valor total das notas fiscais da empresa contratada (Expertise Comunicação Total S/C Ltda.), levando tais valores ao resultado do exercício com o registro contábil em contas de despesas com prêmios/pin/brindes em 2006, brindes em 2007 e serviços de terceiros pessoa jurídica em 2008, sem identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados “Expert Card BPN/Exchange Card”.

(vi). Por não terem sido identificados nos registros contábeis os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões, bem como por não ter justificado, documentalmente, a efetiva prestação dos serviços e a causa, conclui a Autoridade Fiscal que tais valores, devidamente reajustados, estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte na forma do art. 674, e §§, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), conforme datas e importâncias relacionadas no Anexo I.

(vii). Com o procedimento contábil adotado, o contribuinte fez ocultar a causa e os beneficiários destes pagamentos, caracterizando, segundo a Autoridade Lançadora, hipótese de incidência da multa prevista no inciso II do art. 957 do Decreto nº 3.000/99 (RIR). Caracterizando o exposto, em tese, crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais.

Integra, ainda, o presente processo o Auto de Infração – Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 3/35) contendo a descrição dos fatos e o enquadramento legal; a relação de fatos geradores; o demonstrativo de apuração do tributo, da multa (150%), dos juros de mora e respectiva fundamentação legal.

Cientificada do lançamento em 30/11/2012 (A.R fl. 1.430), a Interessada apresentou impugnação tempestiva (fls. 1.432/1.461), alegando, em síntese:

(i) considerando que a impugnante foi notificada do lançamento tributário em 30/11/2012, sustenta que está extinto o direito da Fazenda em efetuar o lançamento do imposto referente às competências 01/2006 a 12/2006 quer pela aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, quer pela aplicação do prazo previsto no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal. No mesmo sentido, sabendo-se que o imposto de renda, inclusive na fonte, é constituído originariamente por meio do lançamento por homologação, afirma estar também extinto, em face da decadência, o direito da Fazenda em efetuar o lançamento do imposto referente às competências 01/2007 a 11/2007 pela aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN;

(ii) Discorda da sistemática de cálculo adotada pela Fiscalização ao corrigir a base de cálculo do imposto, apurado a partir das Notas Fiscais, sustentando que o valor do

---

imposto devido (35%), a aplicação da taxa SELIC, bem como a aplicação da multa, devem recair sobre o valor original. Apresenta planilhas comparativas dos cálculos que entende corretos e dos cálculos realizados na autuação. Alega que esta correção é indevida vez que, sobre o valor original, já é aplicada a Taxa SELIC, a qual abrange juros e índice de correção monetária. Reforça seus argumentos afirmando que a aplicação da Taxa SELIC acrescida de Correção vem sendo vedada por nossos tribunais. Conclui que os valores exigidos são ilíquidos e incertos, devendo, também por este motivo, ser julgado improcedente o Auto de Infração;

(iii) Sustenta serem distorcidas as conclusões efetivadas pela Fiscalização ao acusar, em tese, a impugnante de prática de crime contra a Ordem Tributária. A utilização de pagamento de prêmios através de Cartão de Crédito era prática que vinha sendo adotada por várias empresas privadas e de economia mista (paraestatais), uma vez que se gratifica o funcionário que atinge as metas estabelecidas através de plano de premiação.

Alega que a Administração Pública vem, de um determinado período para cá, entendendo que os valores creditados, seja a que título for, inclusive através de prêmios, deverá ser considerado na base de cálculo das contribuições previdenciárias e, por reflexo, ao Imposto de Renda Retido na Fonte.

Sustenta que, mesmo se fosse possível concluir que os valores pagos tinham natureza salarial, a responsabilidade da impugnante já estaria extinta em face do disposto no art. 722 do Regulamento do Imposto de Renda. De acordo com este dispositivo legal, a responsabilidade da fonte pagadora se estende até o momento em que surge para o beneficiário a obrigação de fazer o ajuste do imposto de renda, na sua declaração anual. Após esse fato, incabível a constituição do crédito tributário por meio do lançamento de imposto de renda na fonte na pessoa jurídica pagadora dos rendimentos. O lançamento deverá, se for o caso, ser direcionado ao contribuinte beneficiário do rendimento. Cita os itens 12 a 14 do Parecer Normativo SRF nº 1, de 24/09/2002.

(iv) defende ser inaplicável o art. 674 do Regulamento do Imposto de Renda ao caso dos autos, vez que não estão presentes, cumulativamente, as três circunstâncias necessárias para a incidência desse dispositivo legal: ser beneficiário não identificado; ser pagamento sem causa; ser operação não comprovada.

Afirma que pelos documentos colacionados aos autos que os recursos financeiros foram destinados à empresa Expertise Comunicação Total Ltda. para a implantação de campanha de incentivo profissional, fato este reconhecido pela fiscalização, não sendo desconhecido o destinatário dos recursos.

De outra banda, informa que a própria fiscalização alega que os recursos entregues à empresa Expertise tinham como destino os empregados da Impugnante, o que evidencia uma contradição com a afirmação de que os beneficiários não restaram identificados.

Afirma não ter sido intimado a apresentar a relação de beneficiários dos valores repassados à empresa Expertise, o que invalidaria a presunção realizada pela fiscalização. Se entendido que as informações dos autos não eram suficientes para identificar os beneficiários poderia complementar suas diligências mediante análise dos livros de registro de empregados da Impugnante ou, no mínimo, requerer a relação dos beneficiários.

(v) Afirma que entregou todos os documentos solicitados pela fiscalização. No entanto, em momento algum foram solicitados à impugnante cópia da relação dos beneficiários das quantias creditadas. Sustenta que esse procedimento acarretou numa anomalia, um lançamento misto de aferição real e arbitrado, que só ocorreu porque os Senhores Agentes não solicitaram a relação dos beneficiários dos créditos, pois, se o tivessem pedido, seriam prontamente atendidos. Para demonstrar sua boa-fé, a impugnante junta relação de todos os beneficiários e os valores creditados a título de prêmio.

Ressalta que tal discriminação não constava da GFIP e folha de salários por não se tratar de salário, mas sim, de prêmio.

Acrescenta que vantagem alguma teve com o pagamento realizado por meio deste sistema, pois ao não fazer a retenção do Imposto sobre a Renda, não obteve qualquer vantagem ou redução de custos, uma vez que tais valores são abatidos dos beneficiários do crédito e não da impugnante;

(vi) Alega que a apuração dos tributos sobre o valor total das Notas Fiscais, desconsiderando os pagamentos feitos à pessoa jurídica Expertise à título de comissão, constitui mais um fato que caracteriza a total inconsistência dos Autos de Infração.

(vii) Requer, em homenagem ao princípio da Verdade Material e da Moralidade, a reelaboração do presente Auto de Infração, individualizando os valores creditados aos funcionários e, se couber, aplicar a retenção do IR.

(viii) Com o intuito de demonstrar que não tem nada a esconder e que as presunções levantadas pelos Senhores Agentes Fiscais não podem prevalecer, a impugnante anexa a relação da Notas Fiscais conjuntamente com todos os beneficiários dos creditamentos. Destaca que os valores creditados, em sua maioria esmagadora, são isentos da retenção do Imposto sobre a Renda, uma vez que não ultrapassavam a quantia de R\$ 100,00.

(ix) Discorda da acusação de que teria cometido crime contra a Ordem Tributária ou de Sonegação Fiscal. Justifica-se afirmando que em momento algum realizou qualquer tipo de retenção a título de Imposto sobre a Renda, efetuou pagamento de comissão à empresa Expertise (6% sobre as transferências), inexistindo assim qualquer benefício à impugnante. Não havendo vantagem e nem demonstrado qualquer ilícito, descabe a multa penal de 150%, devendo ser aplicada, no máximo, multa moratória de 20%.

Ainda, afirma ser abusiva a aplicação da multa no percentual de 150%, o que torna impraticável qualquer vontade de adimplemento de eventual obrigação por parte do contribuinte, em face de sua confiscatoriedade. A multa penal de 150%, no montante de R\$ 4.818.881,12, supera a quantia de 5 vezes o faturamento mensal da Impugnante à época dos fatos, ferindo os princípios constitucionais do não confisco e da razoabilidade.

(x) Afirma que a acusação, contra o contribuinte, de cometimento de crime contra a ordem tributária, caracterizaram o cometimento, pelos Senhores Agentes Fiscais, em tese, de crime de excesso de exação, capitulado no Código Penal Brasileiro no § 1º do art. 316. Entretanto, se a acusação infundada exacerbar os limites da Administração Pública, deflagrando ação penal contra o contribuinte, estar-se-ia diante de outra espécie de crime, denominado de denúncia caluniosa (art. 339 do Código Penal).

Assim, requer, caso seja levado a cabo o procedimento penal contra a impugnante, que seja, no mesmo procedimento, em face do princípio da imparcialidade, investigada a eventual ocorrência do crime de excesso de exação e denúncia caluniosa, em

tese, praticado pelos Auditores Fiscais subscritores do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal.

Ao final, afirmando não ter realizado nenhum tipo de ilícito requer:

(a) o reconhecimento da prescrição e da decadência do período 01/2006 a 12/2006 e (b) do período 01/2007 a 11/2007; (c) seja reconhecida a ilegalidade da cobrança de juros e da Taxa Selic de forma concomitante; (d) seja reconhecida a inexistência de dolo, fraude ou simulação por parte da impugnante; (e) seja reconhecida a ilegalidade da forma de constituição dos autos de infração, uma vez que não foi solicitada a individualização dos beneficiários dos créditos; (f) seja reconhecida a inaplicabilidade da multa de 150% em face não ter agido a Impugnante de má-fé, bem como por ter caráter confiscatório; (g) seja informado no procedimento penal a ser enviado a ocorrência, em tese, do cometimento, por parte dos Senhores Agentes Fiscais, dos crimes prescritos nos artigos 316 e 339, ambos do Código Penal Brasileiro.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº **16-46.692 da 13ª Turma da DRJ/SP1**, às fls. 2.404/2.429, julgando procedente em parte a impugnação apresentada, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido. Recorde-se:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008*

*INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA JULGAR INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA. EFEITO DE CONFISCO.*

*Não cabe, em sede administrativa, o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade. O julgador da esfera administrativa está obrigado à observância da legislação tributária vigente no País, cabendo, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade.*

*A vedação ao confisco e o respeito à capacidade contributiva determinados pela Constituição Federal são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.*

*REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.*

*A Representação Fiscal para Fins Penais será formalizada pelo Auditor-Fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90), em obediência ao disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730/98.*

*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 prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, considera-se ocorrido o fato gerador no dia do pagamento sem causa ou 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.*

#### **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.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF**

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008*

**FONTE PAGADORA. PREMIAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA INTERPOSTA. "EXPERT CARD BPN".**

*Caracterizado que a autuada pagava, por meio de empresa interposta que realizava a distribuição dos denominados "Expert Card BPN", valores a beneficiários não identificados e sem causa comprovada, 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 OU SEM CAUSA COMPROVADA. RETENÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA.**

*Constatado o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa comprovada, 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 OU SEM CAUSA COMPROVADA. 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 ou sua causa. O rendimento pago é considerado líquido, cabendo o reajustamento da base de cálculo para fins de incidência do imposto.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

Recorreu de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em vista que o valor total do crédito tributário exonerado excede a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de Reais).

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, a Recorrente interpôs **Recurso Voluntário** às fls. 2.453/2.484, resumidamente, com as seguintes argumentações:

(i) Da inexistência de dolo ou má-fé por parte da contribuinte recorrente – defende que em momento algum obteve qualquer tipo de vantagem ao realizar o pagamento dos prêmios aos seus funcionários através da empresa intermediária, muito pelo contrário, pois além de realizar o pagamento dos prêmios em sua integralidade, ou seja, sem reter qualquer valor à título de Imposto sobre a Renda ou qualquer outra rubrica pagou a empresa intermediária a comissão pela campanha dos prêmios;

Inexistindo qualquer vantagem para a Recorrente ou terceiro, a presunção legal e a alegação de cometimento de ilícito é totalmente infundada, seno certo que só por isso, já seria o suficiente para anular-se integralmente o Auto de Infração objeto do presente recurso.

(ii) Decadência do período de 2007 – em face da inexistência de qualquer vantagem e, portanto, qualquer tipo de dolo, deve-se contar o prazo decadencial da ocorrência do fato gerador previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN e não do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter ocorrido o lançamento, nos termos do inciso I, do artigo 173, do mesmo diploma legal. Assim, encontram-se atingidos pela decadência os débitos apurados entre os meses de janeiro a novembro de 2007;

(iii) Da inexistência de qualquer tipo de retenção dos valores pagos, em quase sua totalidade, por estarem isentos do pagamento do imposto sobre a renda – informa que apresentou a lista de todos os funcionários beneficiados pelos prêmios, sendo certo que em quase a sua totalidade, os valores não atingiam o mínimo legal para a retenção do Imposto sobre a Renda, assim, vantagem alguma obteve a Recorrente e nem os terceiros beneficiados pelo pagamento;

Demais disso, a Recorrente reprisa os mesmos argumentos lançados em sua impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

A Recorrente foi cientificada da r. decisão em debate no dia 16/08/2013 conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 2.452, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 12/09/2013, razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

#### 2. Do Recurso de Ofício

Da análise dos autos, verifica-se que a decisão recorrida excluiu os valores incluídos no presente lançamento referentes a pagamentos efetuados no período 01/01/2006 a 31/12/2006, uma vez que considerou que os referidos lançamentos encontravam-se decadentes na data em que a autuada foi cientificada (30/11/2012).

Para tanto, a Turma julgadora primeva concluiu que, “ao contrário do que pretende a impugnante, uma vez constatados pagamentos a beneficiários não identificados (ação tendente a ocultar os fatos geradores do imposto), que remete à aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981/95, não há que se falar em lançamento por homologação, mas sim de lançamento de ofício previsto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao qual se aplica o prazo decadencial determinado pelo art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.”

Considerando o acima exposto, e por tudo o que dos autos consta, não vislumbro reparo a fazer na parte da decisão *a quo*.

Acrescento que, no dia 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil (CPC/1973) e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz*

---

*Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(STJ, 1ª Seção, REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, , julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Portanto, sempre que o contribuinte efetuar o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorrido 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do artigo 150, § 4º, do CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para se constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos moldes do artigo 173, I, do CTN.

Por ter sido sob a sistemática do artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil, a decisão do Colendo Superior Tribunal de Justiça acima deve ser observada por este CARF, nos termos do artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

[...]

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

No caso presente, conforme bem pontuado pela primeira instância administrativa, constam “*indícios da ocorrência de intuito fraudatório cometido pelo contribuinte quando adotou a prática deliberada de efetuar pagamentos de premiação, por meio de cartões intitulados Expert Card BPN, a beneficiários que restaram não identificados no decorrer da ação fiscal, utilizando-se de pessoa jurídica interposta, ocultando, assim, os reais beneficiários dos pagamentos e a ocorrência dos fatos gerados do Imposto de Renda*”, de modo a ensejar a aplicação do contido no artigo 173, I, do CTN, razão pela qual não merece reparo a decisão recorrida.

Por conseguinte, as conclusões do colegiado de primeira instância nesse ponto devem ser confirmadas em grau de revisão recursal. Acolho os próprios fundamentos da decisão de piso como razões de decidir.

### **3. Do Recurso Voluntário**

#### **3.1. Da decadência referente aos meses de janeiro a novembro de 2017**

A Recorrente sustenta que em face da inexistência de qualquer vantagem e, portanto, qualquer tipo de dolo, deve-se contar o prazo decadencial da ocorrência do fato gerador previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN e não do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter ocorrido o lançamento, nos termos do inciso I, do artigo 173, do mesmo diploma legal.

Com essas considerações, entende que encontram-se atingidos pela decadência os débitos apurados entre os meses de janeiro a novembro de 2007.

Entretanto, em que pese o esforço da Recorrente, a matéria em questão encontra-se prejudicada em razão do entendimento firmado quando da análise do Recurso de Ofício acima referido.

Logo, restam inalterados os valores lançados no período 01/01/2007 a 30/11/2007.

#### **3.2. Da multa qualificada**

A Recorrente se opõe a multa qualificada pelo Fisco. Entende que caso dos autos não há qualquer prova demonstrando as alegações fáticas pontuadas pela fiscalização.

A aplicação da multa de ofício tem regulação prevista na Lei 9.430/96, conforme art. 44. O inciso II deste dispositivo, com a redação alterada pela Lei 11.488 de 15/06/2007, transcrito a seguir, assim determina sobre a aplicação da multa de ofício:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).*

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 assim dispõem:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a 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;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa 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 imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Devemos então verificar se os fatos anteriormente narrados, que detalham a conduta da autuada, se encaixa em alguma das definições de evidente intuito de fraude, que estão estampadas nos artigos 71, 72 e 73, acima transcritos. Em caso positivo, de se aplicar a multa qualificada. Ou seja, não cabe aqui avaliar de forma subjetiva se a conduta foi claramente ou evidentemente uma fraude ou não. A avaliação deve ser objetiva, verificando se a conduta se encaixa ou não em algum dos dispositivos citados. E a nova redação do dispositivo deu fim a toda essa discussão.

Numa análise objetiva dos fatos aqui apurados frente aos dispositivos legais em comento, não há como não deixar de enquadrar a conduta acima descrita nas definições

contidas na Lei nº 4.502/64, já transcrita. A sonegação, conforme citado artigo, apresenta as seguintes exigências:

- *Uma ação ou omissão; e*
- *Que esta ação ou omissão seja dolosa; e*
- *Que ela impeça ou retarde o conhecimento pelo Fisco:*
  - *da ocorrência do fato gerador; ou*
  - *da natureza do fato gerador; ou*
  - *das circunstâncias materiais do fato gerador.*

*Já a fraude caracteriza-se por:*

- *Uma ações ou omissão; e*
- *Que esta ação ou omissão seja dolosa; e*
- *Que ela impeça ou retarde a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido; ou*
- *Que ela exclua ou modifique as características essenciais do fato gerador, de forma a reduzir o montante do tributo devido.*

Incorrendo o contribuinte em uma das duas situações acima, de se aplicar a multa qualificada.

No caso em exame, as condutas relatadas no Termo de Verificação Fiscal no tocante à contratação, pela atuada, da empresa Expertise Comunicações S/C Ltda com a finalidade única de intermediar o pagamento de premiação, por meio de cartões denominados “Expert Card BPN”, a beneficiários que a própria atuada deixou de identificar, deixando também de esclarecer suas causas, representam elementos suficientes para se concluir que o contribuinte adotou práticas que subsumem-se ao quanto reclamado pelo art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, respeitadas os respectivos períodos de vigência, combinado com o art. 72 da Lei nº 4.502/64, vez que, com os procedimentos adotados, pretendeu impedir a ocorrência dos fatos geradores.

A propósito, cumpre destacar o trecho da decisão recorrida que enfrentou essa matéria:

*15.3.3. A partir das circunstâncias relatadas pela Autoridade Fiscal, é possível distinguir-se dois atos jurídicos distintos: as prestações de serviço avençadas entre a impugnante e a Expertise (fato aparente) e os pagamentos realizados a beneficiários não identificados (fato encoberto), tendo como resultado a produção de economia tributária ilícita e intencional por intermédio da prática de ato jurídico divergente da realidade dos fatos, com a distorção de seus elementos de modo a evitar a respectiva subsunção à norma tributária. Exsurge do tratado que a razão verdadeira da contratação da prestação de serviços em apreço foi a ocultação ou camuflagem da ocorrência do*

fato jurígeno referente aos pagamentos sem causa realizados pela defendente aos beneficiários que deixou de identificar.

15.3.4. Acrescenta-se que os discriminativos de pagamentos realizados à empresa Expertise integrantes do processo administrativo demonstram que os fatos em debate representavam operações corriqueiras para a autuada, prática adotada reiteradamente por todo o transcorrer do ano de 2007 e nos meses de janeiro a maio de 2008, revelando, assim, o intuito de modificar as características dos fatos geradores do IRRF ora analisados.

15.4. Nessa linha de raciocínio, abstrai-se dos fatos narrados pela Autoridade Fiscal que restou evidenciado, ao menos, indícios da ocorrência de intuito fraudatório do contribuinte quando adotou a prática deliberada de utilizar-se de empresa interposta para efetuar pagamentos, cuja causa não restou comprovada, a beneficiários não identificados.

15.4.1. Dito de outra forma, a imposição da multa qualificada aplicável ao caso mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa, intenção ilícita 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 imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (grifei)

Com as considerações supra, não há como acolher as alegações da empresa Recorrente, afastando-se, assim, a argumentação de “inexistência de dolo, fraude ou simulação”.

Diante do exposto, portanto, deve ser declarada procedente a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso I e §1º, da Lei n.º 9.430/1996.

### **3.3. Da aplicabilidade do artigo 674 do Decreto nº 3.000/1999 (R.I.R)**

A Recorrente sustenta ser inaplicável ao caso dos autos o disposto no artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Sustenta que é pressuposto para a incidência desse dispositivo legal a comprovação cumulativa pelo Fisco das seguintes circunstâncias: (a) ser beneficiário não identificado; (b) ser pagamento sem causa; e (c) ser operação não comprovada. Porém, afirma que nenhuma dessas circunstâncias se encontram na espécie.

Afirma que é possível verificar-se pelos documentos juntados aos autos que os recursos financeiros foram destinados à empresa Expertise Comunicação Total Ltda. para a implementação da campanha de incentivo profissional. Nesse sentido, sustenta que não há como se alegar que o destinatário dos recursos seja desconhecido.

Todavia, ao contrário do que sustenta a Recorrente, os pagamentos não foram destinados à contratada Expertise Comunicação Total S/C Ltda., mas sim aos beneficiários

estipulados no contrato de prestação de serviços por meio de creditamento de recursos em cartão de premiação (Expert Card BPN).

Dessa forma, a contratada seria mera intermediária do pagamento, não sendo a beneficiária dos recursos, fato este comprovado pelo teor do próprio contrato de prestação de serviços (fls. 89/93 – cláusula 1ª, alínea b):

*QUADRO RESUMO:*

*02 – OBJETO DO CONTRATO: Prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado Expert Card BPN.*

*03 – PREÇO DOS SERVIÇOS: 06.00% (zero seis ponto zero zero por cento) do valor total da premiação distribuída.*

*(...)*

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

*a) a implantação e condução do programa de gerenciamento de premiação, segundo critérios definidos pela CONTRATANTE;*

*b) a disponibilização do uso do cartão Expert Card BPN para pagamento e recebimento da premiação, com créditos pré-definidos a serem fornecidos pela CONTRATANTE para os indicados como recebedores dos prêmios, a título de incentivo profissional e como meio de publicidade interna da CONTRATANTE.*

*(...)*

*5. São obrigações da CONTRATADA:*

*a) fornecer os cartões Expert Card BPN aos beneficiários indicados pela contratante;*

*b) disponibilizar os créditos nos cartões dos premiados no prazo máximo de 03 (três) dias úteis após seu pagamento pela CONTRATANTE, serão deduzidos dos referidos créditos os montantes devidos a título de Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF);*

*c) 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;*

*d) guardar absoluto sigilo e confidencialidade quanto às informações decorrentes deste contrato.*

*6. Se, por qualquer motivo, o prêmio, embora pago pela CONTRATANTE, não for distribuído aos beneficiários, a CONTRATADA se obriga a restituí-lo, no prazo máximo de 07 (sete) dias, sob pena do pagamento de multa moratória de 2% (dois por cento) e juros de 1% (um por cento) ao mês ou fração.*

7. São obrigações da CONTRATANTE:

a) creditar à CONTRATADA, no prazo de 03 (três) dias úteis antes da data prevista para distribuição do prêmio, o valor total deste, acrescido do preço dos serviços, mediante depósito na conta corrente da CONTRATADA;

b) fornecer a relação contendo os nomes e qualificação dos premiados, contendo os dados necessários para a distribuição dos prêmios, bem como o valor deste e a data definida para seu pagamento, sob sua exclusiva responsabilidade, com antecedência mínima de 03 (três) dias úteis da data prevista para pagamento da premiação;

c) utilizar o sistema Expert Card BPN exclusivamente para distribuição de prêmios de incentivo, sendo vedada a sua utilização para o pagamento de qualquer outra rubrica de natureza diversa;

(...)

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

11. O objeto deste contrato não visa proporcionar nenhuma espécie de vantagem fiscal, trabalhista ou previdenciária ao CONTRATANTE ou a terceiro participante do programa de marketing de relacionamento, e não implica vínculo empregatício entre a CONTRATADA e a CONTRATANTE ou entre uma das partes e os funcionários da outra, ficando a cargo de cada uma delas a responsabilidade referente aos encargos sociais, tributários, previdenciários e trabalhistas de seus respectivos funcionários.

Corroborando essa conclusão o disposto na cláusula 6ª do citado contrato que prevê, expressamente, que se o prêmio pago pela contratante não fosse distribuído aos beneficiários, a contratada estaria obrigada a restituí-lo à contratante, sob pena de pagamento de multa e juros.

Assim, apurado pagamento a beneficiário não identificado ou pagamento sem efetiva comprovação da operação ou sua causa, a autuação foi corretamente fundamentada pela Autoridade Fiscal no art. 674 e §§ do Decreto nº 3.000/99 (RIR).

Conclui-se, portanto, que restou demonstrado que a autuada é a verdadeira fonte pagadora das premiações destinadas a beneficiários que não restaram identificados, sendo, com isso, responsável tributária pelo pagamento do Imposto de Renda retido exclusivamente na fonte incidente.

### 3.4. Dos documentos apresentados na impugnação

No quanto interessa ao item proposto, a Autuada assim discorre em seu recurso:

*“Demonstrando que a Recorrente não tem nada a esconder e que as presunções levantadas pelos Senhores Agentes Fiscais não poderiam prevalecer, anexou à Impugnação não só as relações das Notas Fiscais, mas também, a relação dos beneficiários dos creditamentos (vide anexo I, anexo a Impugnação)”*

Destaca que os valores creditados, em sua maioria esmagadora, são isentos da retenção do Imposto sobre a Renda, uma vez que os mesmos variavam de R\$ 1,50 à R\$ 1.500,00 em média, sendo certo que a maioria dos créditos não ultrapassavam a quantia de R\$ 100,00.

Em seguida, afirma que os julgadores da 13ª Turma da DRJ/SP1 não agiram com o devido acerto, *“pois disseram que a relação anexada nada prova”*.

Esclarece que além de anexar as notas fiscais, anexou o contrato da campanha e a relação dos beneficiários, demonstrando o elemento casual e a destinação dos recursos. E questiona: *“O que mais queriam os julgadores de primeiro grau? Talvez uma declaração de próprio punho dos beneficiários?”*

Por fim afirma que *“tal atitude só se justifica pela parcialidade dos Senhores Julgadores de primeiro grau (...)”*.

Sobre a matéria, a DRJ de origem assim se pronunciou:

*“13. Sustenta a responsável tributária que os documentos anexados à Impugnação, consubstanciados em discriminativos dos supostos beneficiários dos pagamentos destinados à distribuição de prêmios pagos por intermédio da empresa Expertise, teriam o condão de esclarecer as dúvidas que motivaram o lançamento em análise com sustentação no art. 674 do RIR (presunção). Por conseguinte, tais documentos justificariam a aplicação do disposto no art. 722 do RIR:*

*Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 103).*

*Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.*

*13.1. No entanto, a análise dos documentos anexados à Impugnação não permitem essa conclusão.*

*13.2. Inicialmente, cumpre esclarecer que as listas de supostos beneficiários contém, exclusivamente, a identificação de empregados da autuada que desempenhavam função de operadores de telemarketing (informações estas obtidas a partir das declarações efetuadas pela empresa em GFIP). Como já discorrido acima, sabendo-*

---

*se que todo e qualquer pagamento realizado pela empresa aos seus empregados, independente de integrar a sua remuneração para fins de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, deveria estar relacionado nas respectivas folhas de pagamento, a não inclusão desses valores nos referidos documentos impede a correta identificação dos empregados que, de fato, receberam a premiação.*

*13.2.1. Ainda, não apresentou a autuada qualquer outro documento que pudesse comprovar que efetivamente realizou uma distribuição de valores aos empregados relacionados nas listas anexas à Impugnação, consistindo essa informação em mera alegação realizada pelo contribuinte que não restou devidamente comprovada.*

*13.3. Acrescenta-se ao exposto que, mesmo se considerados como identificados os beneficiários por meio das relações apresentadas, há que se ressaltar que em nenhum momento a autuada justificou a causa dos pagamentos individuais. Não há qualquer demonstrativo de que a premiação individual e específica não foi gratuita, vale dizer, não há comprovação de que forma esses empregados teriam contribuído para os resultados da interessada, bem como inexiste especificação dos critérios empregados na premiação.*

*13.3.1. A falta de demonstração precisa dos critérios e motivos que justificaram a distribuição de prêmios acarreta na caracterização da infração de pagamento sem causa, fruto de uma mera liberalidade por parte da autuada. Reforce-se, não há sequer evidências da utilização dos cartões em benefício das atividades do interessado, quer seja como incentivo à produção, quer como promoção de seus produtos.*

*13.3.2. Ademais, a utilização de empresa interposta não poderia ser invocada pela impugnante como alegação de que os pagamentos teriam sido perfeitamente identificados, vez que pagos diretamente à empresa Expertise. Sabendo-se que esta empresa revertia esses pagamentos para os funcionários da defendente, fato este confirmado na própria Impugnação, caberia a esta última identificar a quais de seus funcionários foram concedidos os prêmios individuais, demonstrando ainda os critérios de apuração do quantum (causa), informação esta que, por força do próprio contrato celebrado com a empresa Expertise, estava sob o controle da autuada.”*

Com efeito, a irresignação não tem o condão de modificar o julgado em favor da Recorrente.

Analisando os documentos juntados (fls. 1.572/2.390), não há como identificar que a Recorrente efetivamente realizou uma distribuição de valores aos empregados relacionados nas listas anexas à Impugnação. E como bem pontuado pelo voto condutor do julgado recorrido, “sabendo-se que todo e qualquer pagamento realizado pela empresa aos seus empregados, independente de integrar a sua remuneração para fins de apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, deveria estar relacionado nas respectivas folhas

*de pagamento, a não inclusão desses valores nos referidos documentos impede a correta identificação dos empregados que, de fato, receberam a premiação”.*

Assim, mantenho incólume o respeitável decisório também quanto a esse ponto.

### **3.5. Do juros de mora sobre a multa de ofício**

A Recorrente requer seja excluída a incidência de juros sobre a multa de ofício, haja vista esta penalidade não retratar obrigação principal, mas mero encargo que se agrega ao valor da dívida como forma de punir o contribuinte. Além disso, a incidência dos juros sobre a multa carece de disposição legal.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre multa de ofício, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuição.

A respeito do tema, cumpre transcrever trecho do voto vencido no Acórdão 9202-01.806, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddaad, exarado pela 2ª Turma CSRF, ao qual me filio e peço vênias para transcrever e adotar como razões de decidir:

*“Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.*

*Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:*

*- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;*

*- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e*

*- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.*

*Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §10 do Código Tributário Nacional — CIN (1% ao mês).*

*Data máxima vênias, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).*

*Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:*

*"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da*

---

*imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."*

*O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento".*

*"Crédito", por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:*

*"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."*

*Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:*

*"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."*

*A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão "penalidade pecuniária" incluída no parágrafo 1º art. 113.*

*A meu ver a expressão "penalidade pecuniária" ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.*

*Se a penalidade (no caso a multa de ofício) já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".*

*Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito*

*tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.*

*Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.*

*No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.*

*Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.*

*A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser "corrigida" é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.*

*Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o C77V não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.*

*Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se fez analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.*

*Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:*

*"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso*

*(...)*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*

*Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.*

*Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz*

---

*nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.*

*A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei 1209.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.*

*Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.*

*Ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.*

*Ademais, caso a expressão "débitos" constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso."*

*Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o "caput". Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluíam nos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.*

*Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática — entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos mora tórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.*

*O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:*

*"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único — Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".*

*Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.*

*Em face das considerações acima, concludo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.*

*Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício*

*(...)*

*No presente caso, os paradigmas apresentados pela recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.*

*Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão."*

Assim, em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

### **3.6. Da Representação Fiscal para Fins Penais**

Por fim, a Recorrente se insurge contra a emissão da Representação Fiscal para Fins Penais, requerendo seja informado no procedimento penal a ser enviado ao Ministério Público a ocorrência, em tese, do cometimento, por parte dos Agentes Fiscais, dos crimes prescritos nos artigos 316 e 339, ambos do Código Penal Brasileiro.

Em que pese os argumentos trazidos, reputo correta a decisão administrativa de primeira instância.

Com efeito, trata-se de questão já sedimentada neste Conselho. A propósito, temos a Súmula CARF nº 28:

Processo nº 10803.720113/2012-85  
Acórdão n.º **2401-005.109**

S2-C4T1

Fl. 14

---

*Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

Portanto, eventuais controvérsias sobre a Representação Fiscais para Fins Penais, não estão no âmbito da competência deste Conselho para análise.

Assim, não vislumbro razões de reforma.

### **3. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** dos Recursos de Ofício e Voluntário, para, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício e **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada

### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Ao contrário do que entende o recorrente e a relatora, incide juros de mora sobre a multa de ofício.

O CTN, no art. 161, dispõe que:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

A Lei 9.430/96, art. 61, determina:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

[...]

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

O conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, portanto, não efetuado o pagamento no prazo legal, incide juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

No mesmo sentido, manifestou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo 10980.723322/2015-82, Acórdão 9202-004.250, de 23/6/16, com a seguinte ementa:

### *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Processo nº 10803.720113/2012-85  
Acórdão n.º **2401-005.109**

**S2-C4T1**

Fl. 15

---

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier