



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

**Processo n°** 10803.720142/2012-47  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.545 – 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  
 LATINA ELETRODOMÉSTICOS S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2007, 2008, 2009

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.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

Nos termos do entendimento esposado no REsp 973.733-SC, de observância obrigatória por força do art. 62 A do Regimento Interno, 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.

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.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

À luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, *ex vi* do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. No caso vertente, demonstrada, à evidência, a dispensabilidade do procedimento, há que se indeferir o pedido correspondente.

#### 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.

#### GLOSA DE DESPESAS. PROCEDÊNCIA.

Inobservadas as condições de dedutibilidade explicitadas na legislação de regência, há de se manter a glosa das despesas efetuada pela autoridade fiscal.

#### INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da SÚMULA CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

#### MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

Nos termos da legislação de regência, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (Relator), quanto aos juros de mora sobre a multa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas.

“documento assinado digitalmente”

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

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 08/0

9/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por PAULO JAKSON DA SILVA

LUCAS, Assinado digitalmente em 22/10/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10803.720142/2012-47  
Acórdão n.º **1301-001.545**

**S1-C3T1**  
Fl. 1.511

---

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

“documento assinado digitalmente”

Paulo Jakson da Silva Lucas - Redator

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, 2007 e de 2008, 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%.

Por bem sintetizar os argumentos trazidos pela fiscalizada em sede de impugnação, reproduzo fragmentos do relatório constante na decisão de primeira instância.

[...]

4. Cientificado em 17/12/2012, pág. 1.083, o interessado interpôs a impugnação tempestiva de págs. 1.087/1.112, em 05/01/2013, por meio de seu representante legal, págs. 1.113/1.128.

5. Relata que a Autoridade Fiscal buscou demonstrar as infrações (i) a ausência de recolhimento do IRRF, que deveria ter incidido nos valores repassados à Expertise Comunicação Total S/C Ltda. (empresa de marketing de incentivo) para posterior distribuição por meio dos programas de premiação geridos por estas, estritamente vinculados à ampliação na participação da Recorrente no mercado de eletrodomésticos; e (ii) a indevida dedução, para fins de apuração do lucro real, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos montantes despendidos com os programas de marketing de incentivo.

6. Afirma que a fundamentação utilizada não se coaduna com os fatos, a legislação aplicável nem com o entendimento do CARF sobre a matéria, seja pela (i) necessidade de diligências na empresa "Expertise" para que confirmem a efetiva destinação dos valores que estavam sob sua custódia, com a correta identificação de todos os beneficiários; (ii) inexistência de legislação que ampare a incidência do IRRF nos valores repassados para distribuição de premiações vinculadas aos programas de incentivo em questão; (iii) insubsistência da responsabilidade pelos valores que supostamente deveriam ter sido retidos a título de IRRF, após a apresentação da declaração de ajuste no respectivo exercício pelo real contribuinte da exação; (iv) legalidade das deduções do lucro real, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, relativamente às despesas efetivamente incorridas pela Recorrente em seus programas de premiação e marketing, geridos pela empresa "Expertise", cuja relação e efeitos encontra-se devidamente comprovada nos contratos de prestação de serviços que regeram as relações jurídicas validas e eficazes mantidas com as mesmas.

*Preliminares.*

7. Pleiteia a decadência parcial do crédito tributário, haja vista o art. 173, I do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, regra geral de decadência, não se aplicar ao lançamento por homologação, que é o caso

dos tributos em discussão, aos quais se aplica o disposto no art. 150, § 4º do CTN; diz que o primeiro artigo se aplica no caso em que o contribuinte deixa de pagar a totalidade do tributo devido, vez que não há o que a Autoridade Fiscal homologar, e o segundo, quando o contribuinte apura o *quantum debeatur* e adimple a obrigação tributária, que (é) o caso do contribuinte, conforme comprova pelos documentos anexados no curso da fiscalização; assim, o *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência é o do art. 150, § 4º do CTN e que, mesmo se assim não for atendido, também pleiteia decadência parcial dos autos nos termos do art. 173, I do CTN; transcreve julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em apoio à sua tese.

8. Requer diligência na empresa prestadora de serviços Expertise Comunicação Total S/C Ltda, CNPJ 03.069.255/000107, a fim de serem identificados os beneficiários dos programas de marketing de incentivo; assevera que não realizou qualquer pagamento em caráter remuneratório/salarial aos beneficiários dos prêmios/recompensas distribuídos pela Expertise a título dos programas de marketing de incentivo, contratados; justifica que, apesar de que a responsabilidade pela indicação dos beneficiários dos prêmios/recompensas seja da Recorrente, não manteve as relações com as identificações solicitadas em seus arquivos, justamente por ter contratado a Expertise para gerir os programas de incentivo e afirma que a contratada é quem possui a obrigação legal de manter tais relações, pois foi terceirizada justamente para reduzir custos inerentes à manutenção de registros internos.

9. Discorre sobre o conceito de marketing de incentivo, promocional e de relacionamento, que visa estimular o público-alvo, que são empregados ou terceiros, como revendedores, prestadores de serviços, franqueados, colaboradores em pontos de venda de terceiros e outros, a alcançar/superar metas de vendas, qualidade, produção e outras intangíveis e é sustentado pelo trinômio motivação, reconhecimento e recompensa, sendo que os prêmios (em dinheiro, cartões de premiação, *vouchers* substituíveis por bens ou pontos) eventualmente pagos a estes não se tem definição legal de salário-contribuição para fins de tributação previdenciária e/ou remuneração paga pelo serviço prestado, pois lhes falta Consensualidade (que decorre do contrato de trabalho ou de prestação de serviços), Habitualidade, porque são eventuais, e Retributividade, porque remuneração e salários retribuem o serviço efetivamente prestado; destaca que salário e remuneração não são conceitos do Direito Tributário e a lei tributária não pode alterar conceitos e formas de direito privado (art. 110, do CTN); as premiações concedidas não passam de incentivos ao bom desempenho, sendo vantagens esporádicas, simples liberalidade do empregador; lembra os arts. 854, 855 do Código Civil, da obrigatoriedade de cumprir o prometido decorrente de mera declaração de vontade o que não configura contrato; explica que desenvolveu junto à “Expertise” programas que resultaram em incremento nas operações do litigante e sua participação no mercado de eletrodomésticos.

10. Sobre a natureza jurídica da relação com a agência contratada e valores repassados a empregados e a terceiros a título de recompensa pelo cumprimento de metas pré-estabelecidas, destaca que constam dos autos os contratos firmados, os quais versam sobre a gestão/operacionalização dos programas de incentivo/premiação a funcionários e a terceiros vinculados a atividade-fim da recorrente; que sua intenção foi de fomentar os programas de marketing por incentivos e jamais de promover pagamentos a funcionários e a terceiros de modo indireto, sem sujeitá-los à tributação cabível.

11. Acusa a Autoridade Fiscal de pretender atribuir responsabilidade pela manutenção de dados dos beneficiários geridos por terceiros à recorrente e

considerar incomprovada a identificação dos beneficiários na contabilidade desta, sem ao menos considerar a efetiva comprovação da destinação de tais valores, bem como as razões que ensejaram tais pagamentos, estritamente vinculados às campanhas geridas por agência de marketing

12. Aponta insubsistência do auto de infração de IRRF:

a. Devido à inexistência de legislação que valide a exigência de IRRF sobre valores despendidos com a premiação/recompensa decorrentes de programas de marketing de incentivo administrados e operacionalizados por agências terceirizadas; diz que o art. 153, III da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 – CF de 1988, define que o IR tem como fato gerador a renda, produto do capital e do trabalho e proventos de qualquer natureza, acréscimos patrimoniais e, por isso as premiações não se enquadram na definição; que os cartões de crédito para compras/saques distribuídos só aumentarão o patrimônio do recebedor se não consumidos, em caso contrário, trata-se de fluxos; que o sujeito passivo no caso é o beneficiário; que existe a substituição do responsável pela retenção e recolhimento do IRRF como sendo a fonte pagadora que é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, porém o contribuinte é o responsável supletivo e deve declarar anualmente a percepção da renda oriunda de premiações; que, para a aplicação do art. 674, do RIR de 1999, duas condições devem ser preenchidas, simultaneamente: os pagamentos terem sido efetuados a beneficiários não identificados e inexistir a comprovação das razões que conduziram à realização das operações que ensejaram os pagamentos – que, no caso, está demonstrado nas notas fiscais que os montantes repassados à agência objetivaram os serviços de gestão/execução das campanhas de incentivo/premiação, ou seja, a segunda condição está preenchida e os contratos e notas fiscais comprovam a realização da prestação de serviços.

b. Pugna pela impossibilidade de cobrança de valores de IRRF da impugnante, se ultrapassado o prazo para a apresentação da declaração de ajuste pelo efetivo beneficiário; que, mesmo se admitida a hipótese de que os pagamentos efetuados se enquadram na regra geral de rendimentos pagos, a exigência de IRRF se torna insubsistente diante do transcurso de prazo para a apresentação de declarações de ajuste anuais pelos beneficiários dos pagamentos efetuados em 2006, 2007 e 2008, cabendo a exigência contra a atuada somente antes deste prazo, porque, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, a partir dessa data, não mais pode exigir o imposto da fonte pagadora, transcreve acórdãos administrativos; afirma também que não é aplicável ao caso a tributação do IRRF nos prêmios em dinheiro ou bens pagos em loterias e concursos de prognósticos desportivos, art. 63 da Lei nº 8.981, de 1995 e arts. 676 e 677 do RIR de 1999 e a própria SRFB, em Perguntas e Respostas, esclareceu que não se enquadra a distribuição de vale-brinde, mas somente a distribuição de prêmios por sorteio e por concurso.

13. Pugna pela legalidade das deduções das despesas operacionais incorridas com os programas de marketing de incentivo, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, protestando contra a glosa dessas despesas efetuada pelo autuante, que entendeu não se enquadrarem no conceito de despesas operacionais, e portanto, não dedutíveis do lucro real consoante os arts. 249, I e 251, parágrafo único, 300, 304, do RIR de 1999, sendo que um dos requisitos previstos no último está satisfeito, ou seja, a finalidade, conforme já explicou detalhadamente; transcreve acórdãos administrativos no sentido de que prêmios de performance e contratação de empresa administradora de cartões magnéticos para pagamento de remuneração a seus funcionários, a título de gratificação ou liberalidade, prêmios por produtividade, são despesas operacionais, dedutíveis.

14. Acusa as multa de ofício aplicadas de desproporcionais e confiscatórias, ferindo o art. 150, IV e 5º, XXII da CF de 1988; destaca que Tribunais do País têm reduzido penalidades flagrantemente confiscatórias como a multa isolada, e pleiteia que o patamar máximo é de 10%.

15. Conclui, aduzindo que embora a Recorrente não tenha identificado os beneficiários das premiações pagas, isso não obsta a necessidade de reconhecimento por parte da Autoridade Fiscal dos limites da relação jurídica firmada com a agência de marketing, regida por contratos privados, a fim de incrementar sua participação no mercado de eletrodomésticos, sem que haja violação a atos jurídicos perfeitos, pelo fato de ter sido ultrapassado os limites da discricionariedade permitidos para aplicação do artigo 116. § único, do CTN; que se equivocou a Autoridade ao imputar, além de responsabilidade exclusiva, a obrigatoriedade do pagamento do IRRF nos termos do artigo 674, do RIR/99; que não subsiste a exigência do IRRF da forma como perpetrada, porquanto não se trata de situação passível de imputação de responsabilidade exclusiva de retenção/recolhimento do IR, mas sim de recolhimento por antecipação, o que acarreta impossibilidade de cobrança do tributo da fonte pagadora (a Recorrente), caso já tenha transcorrido o prazo para a apresentação da competente declaração anual de ajuste pelos beneficiários dos prêmios/recompensas; que é indevida a glosa das despesas devendo ser imediatamente declarado improcedentes todos os lançamentos de IRPJ e CSLL correlatos, diante da demonstração da essencialidade das despesas operacionais incorridas com os programas de marketing de incentivo e de seu impacto direto na ampliação de resultado financeiro; que é necessária exclusão dos valores dos juros de mora incidentes sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos arts. 3º, 161, do CTN, e 84, da Lei nº 8.981, de 1995, aliado ao fato de a legislação vincular o caráter "indenizatório" à incidência dos juros moratórios, o que não se vislumbra na hipótese de quantias fixadas a título de punição (inexistência de prejuízo ao Erário).

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, Paraná, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 06-41.396, de 13 de junho de 2013, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

#### DILIGÊNCIA DESNECESSÁRIA.

Indefere-se requerimento de realização de diligência que se considera desnecessária porque visa transferir à Administração Tributária a responsabilidade de suprir informações de responsabilidade e de conhecimento do contribuinte autuado.

#### DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, SONEGAÇÃO.

O prazo decadencial dos impostos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, no caso de sonegação e dolo, é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, o que ocasiona, no regime do lucro real trimestral, em que o IRPJ e CSLL do primeiro ao terceiro trimestres podem ser lançados no mesmo ano calendário, que o prazo seja contado a partir do primeiro dia do ano seguinte.

#### 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, se procede ao lançamento de ofício segundo o art. 149 do CTN, o prazo decadencial de cinco anos subsume-se ao art. 173, I do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

#### MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

#### MULTA QUALIFICADA. DOLO

Caracterizada a presença do dolo, elemento específico da sonegação, cabível a aplicação da multa qualificada nos termos de legislação em vigor.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PERCENTUAL. LEGALIDADE

O percentual de multa de ofício qualificada é o determinado expressamente em lei.

#### INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

#### JUROS SOBRE MULTA.

Descabida a reclamação se não foram exigidos juros sobre as multas aplicadas.

#### PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Correta a glosa de despesas operacionais referentes a importâncias contabilizadas como pagas a título de comissões, quando não for comprovada a operação ou a causa.

#### PAGAMENTOS SEM CAUSA. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

Correta a glosa de despesas operacionais referentes a importâncias contabilizadas repassadas a beneficiários não identificados, por meio de outra empresa, e em relação aos quais não foi comprovada a operação ou a causa.

#### LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

#### DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, SONEGAÇÃO.

O prazo decadencial dos impostos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, no caso de sonegação e dolo, é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

---

IRRF. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. CAUSA NÃO COMPROVADA

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

PAGAMENTOS. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. CAUSA NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado e não comprovada a operação ou a sua causa, valores contabilizados como despesas operacionais sob diversos títulos, escamoteando dessa forma a sua finalidade, pagos por intermédio de outra empresa, tendo o contribuinte se recusado a identificar os beneficiários.

DISTRIBUIÇÃO DE VALES-BRINDE. NÃO CARACTERIZADA.

Resposta no sítio da SRFB de que a tributação definida no art. 63 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não alcança a distribuição por vale-brinde, não se aplica ao caso da autuada, pois não há provas de que tenha distribuído vales-brinde.

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

Irresignada, a contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 1.441/1.473, em que, basicamente, renova a argumentação expendida na peça impugnatória.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 131/140, 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, esclarecendo que, por envolver questões que poderão repercutir na decisão exarada em primeira instância, analisarei primeiramente o recurso voluntário.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

#### DECADÊNCIA PARCIAL E MULTA QUALIFICADA

Alega a Recorrente que, no presente caso, a decadência se dá nos moldes do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional. Diz que a conclusão pela existência de dolo é amparada em suposições, uma vez que ela, além de ter comprovado a relação jurídica travada com a empresa EXPERTISE e a causa e a finalidade dos pagamentos efetuados, solicitou diligência para que os beneficiários (dos pagamentos) fossem confirmados. Afirma que a Turma Julgadora de primeiro grau aplicou mal o artigo 173, I, do CTN, uma vez que não restou configurado o dolo alegado. Sustenta que apurou os tributos devidos, realizou as deduções previstas em lei e efetuou o pagamento do saldo residual, conforme se comprova por meio dos documentos anexados durante o curso da fiscalização. Admite que, na ausência de pagamento, a regra aplicável seria a prevista no inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional.

Aprecio primeiramente a questão da qualificação da penalidade aplicada.

Do Termo de Verificação Fiscal, reproduzo as seguintes passagens:

[...] incomprovada a efetiva prestação de serviços pela CONTRATADA, a causa dos pagamentos e a identificação na contabilidade dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos mencionados cartões, elementos suficientes a demonstrar a necessidade dos dispêndios à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora da CONTRATANTE, nos termos do Artigo 299 e §§ do RIR/99- Decreto nº 3.000/99, impõe-se a glosa destes valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nas importâncias relacionadas no demonstrativo denominado Anexo I.

De outro lado, não identificados, nos registros contábeis, os beneficiários e, documentalmente, a efetiva prestação dos serviços e a causa, ficam os valores dos pagamentos efetuados por meio dos cartões, devidamente reajustados, sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte na forma do Artigo 674 e §§ do

RIR/99- Decreto nº 3.000/99, nas datas e importâncias relacionadas no mencionado Anexo I.

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 a essa matéria, o voto condutor da decisão exarada em primeira instância assinala:

[...]

### 3.3.2 Dolo.

82. Conforme já se comentou neste voto, os lançamentos como despesas de pagamentos a beneficiários não identificados foram glosados porque não permitiam a verificação se eram de dispêndios necessários às operações da empresa e sequer se podia averiguar se efetivamente foram prestados os alegados serviços.

83. Apesar de apoiados por contrato (destaque-se que não registrado, portanto, não hábil a fazer prova perante terceiros), a **recusa** do litigante em identificar os beneficiários (que constam dos ditos contratos como indicados por ele) impede que se verifique qual a causa dos pagamentos, alegados como despesas de promoções e deduzidos para a apuração do lucro.

84. Pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, são sujeitos a retenção do imposto de renda na fonte e a encargos previdenciários; esse rendimento é considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recai o IRRF, conforme especifica a capitulação legal constante da autuação.

85. O contribuinte, mediante o **artifício de repassar os valores por intermediários**, e a utilização do **artifício contábil descrito**, ocultou a existência desses fatos geradores, durante o período fiscalizado, deixando de recolher as obrigações devidas, incidindo no **art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964**, ação dolosa visando impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

### 3.3.3 Multa de ofício de 150%.

86. A multa foi qualificada conforme a legislação que já se transcreveu.

87. Também, o autuante formalizou Representação Fiscal para Fins Penais – IRPJ, em cumprimento ao disposto no art. 10, I do Decreto nº 2.730, 10 de agosto de 1998, por entender que a conduta do contribuinte se enquadra, ao previsto nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 1990.

88. Eis que a Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, regulamenta procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem crimes relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB):

...

89. Os crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

...

E a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, constante do dispositivo que qualifica a multa de ofício, na Lei nº 9.430, de 1996, caracterizou:

...

91. Verifica-se que a **sonegação** se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária; ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, que a diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

92. As conclusões deste voto são de que a empresa prestou **informação falsa** às autoridades fazendárias e objetivando sonegar impostos e contribuições.

93. Havendo dolo, correto o lançamento da multa qualificada de 150%.

(GRIFEI)

Comparando os pronunciamentos, constato que a decisão de primeiro grau foi além do que foi retratado nos autos, eis que faz menção à: recusa do fiscalizado em identificar os beneficiários dos pagamentos; artifício no repasse dos valores; artifício contábil; incidência do art. 71 da Lei nº 4.502/64; sonegação; e declaração falsa.

Perscrutando os autos, não identifiquei elementos capazes de comprovar a ocorrência de qualquer dessas circunstâncias apontadas pela decisão de primeiro grau.

Ausentes tais elementos, a imputação de conduta dolosa revela-se fruto de presunção, eis que carente de materialidade.

Embora tenha por irrelevante até mesmo a indicação precisa do tipo tributário penal no qual a conduta do fiscalizado restou enquadrada, penso que a qualificação da penalidade exige que sejam aportados aos autos elementos que permitam aferir, com elevado grau de certeza, a existência de dolo e o enquadramento em qualquer das hipóteses autorizadas da providência.

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, como dito, decorre de mera presunção, o que não se pode admitir.

Sou, pois, pela desqualificação da penalidade aplicada, reduzindo-a de 150% para 75%.

Excluída a qualificação da penalidade, analiso a questão da caducidade do direito de se efetuar os lançamentos tributários.

Os créditos tributários constituídos dizem respeito a fatos geradores ocorridos no período de 06 de janeiro de 2006 a 03 de junho de 2008, sendo que a Recorrente foi cientificada dos lançamentos em 17 de dezembro de 2012, conforme comprovante de fls. 1.083.

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foram apurados com base no resultado trimestral, haja vista a opção exercida pela autuada.

Embora referidos tributos (IRPJ e CSLL) sejam submetidos ao denominado lançamento por homologação, resta incontroverso nos autos que, ausente o pagamento, o prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional não opera.

A Recorrente sustenta que apurou os tributos devidos, realizou as deduções previstas em lei e efetuou o pagamento do saldo residual. Diz que os documentos que comprovariam a realização desses pagamentos foram anexados durante o curso da fiscalização.

A decisão recorrida, por sua vez, assinala:

17. ..., pesquisa nos sistemas da SRFB no período de 04/2006 a 03/2007, em todas as delegacias da região e na de Araraquara/SP, que é a jurisdição do contribuinte, não apontou qualquer pagamento de IRPJ nem CSLL referente aos débitos do ano de 2006 (cuja decadência pleiteia), e tampouco foram confessados em DCTF, págs. 1.167/1.346, sendo que a DIPJ 2007/2006, págs. 987/1.013, aponta valores a pagar nos trimestres 1º, 2º e 4º deste ano;...

Não identifico nos autos documento capaz de confirmar a alegação da Recorrente de que efetuou pagamento, seja de IRPJ, seja de CSLL.

Cabe notar, ainda, que o pronunciamento na instância precedente, acima transcrito, não foi contraditado em sede de recurso.

Diante de tais circunstâncias, penso que, no caso, a regra de decadência a ser observada, relativamente ao IRPJ e à CSLL, é a apontada pelo inciso I do art. 173 do CTN. Assim, os fatos geradores relativos aos 1º, 2º e 3º trimestres do ano de 2006 foram alcançados pela decadência, eis que os lançamentos tributários só poderiam ser efetivados até 31 de dezembro de 2011.

No que diz respeito ao Imposto de Renda na Fonte (IRF), 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, 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 27 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.

### DILIGÊNCIA

Afirmando reiterar posicionamento argüido durante o curso da fiscalização e na impugnação interposta, a Recorrente afirma “*não ter realizado qualquer pagamento em caráter remuneratório/salarial aos beneficiários dos prêmios/recompensas distribuídos pela empresa “EXPERTISE” a título dos programas de marketing de incentivo contratados*”. Alega que, muito embora tivesse a responsabilidade para indicar os beneficiários dos prêmios, por ter contratado terceiros para gerir os programas de incentivo, não manteve em seus arquivos as

relações com as identificações solicitadas pela Fiscalização (afirma que NÃO TINHA OBRIGAÇÃO DE MANTER TAIS RELAÇÕES, sendo que isto competia à empresa contratada). Amparada em tal argumentação, requer a realização de diligência na empresa EXPERTISE, para fins de identificação dos beneficiários dos prêmios/recompensas.

Como bem assinala a Recorrente, contratualmente, competia a ela indicar os beneficiários dos recursos repassados à empresa EXPERTISE, logo, descabe falar em diligência para que o Fisco intime a referida empresa a prestar tal informação.

Adiante restará demonstrada a absoluta dispensabilidade do procedimento requerido, bem como a irrelevância, no que tange às exigências formalizadas por meio do presente processo, da natureza dos pagamentos efetuados aos beneficiários não identificados.

### MARKETING DE INCENTIVO

Neste item, a Recorrente traz considerações sobre o que denominou MARKETING DE INCENTIVO, sobre a natureza jurídica da relação firmada com “a agência contratada para o gerenciamento/execução dos programas de premiação” e sobre os valores repassados a empregados e a terceiros. Sustenta que os prêmios pagos não se confundem com salário ou remuneração por serviço prestado, eis que não se enquadram nos conceitos legais correspondentes. Adiante, alega:

[...]

*In Casu*, a Recorrente desenvolveu junto à agência “Expertise” programas visando o incremento de sua participação no mercado de eletrodomésticos, o que ensejou a elaboração de publicidades específicas e o estabelecimento de metas direcionadas aos seus funcionários e a terceiros ligados diretamente a etapa final da comercialização dos mesmos.

Com efeito, a Autoridade Fiscal acostou aos autos cópia dos contratos firmados com a referida empresa, **nos quais se pode facilmente constatar a similitude de todos os objetos nas contratações firmadas, que versam, basicamente, sobre a gestão/operacionalização dos programas de incentivo/premiação a funcionários e a terceiros vinculados a atividade fim da Recorrente.**

Nas relações jurídicas firmadas entre a Recorrente e a “Expertise” **tem-se por certo que a intenção daquela sempre foi a de fomentar os programas de marketing de incentivo geridos por esta, de modo que jamais houve a pretensão de promover pagamentos a funcionários e terceiros de modo indireto, sem sujeitá-los à tributação cabível, não podendo ser afastada a boa-fé inerente às operações realizadas e aos atos jurídicos praticados na vigência de contratos válidos e eficazes, que vincularam as ações das partes a um fim comum.**

Não obstante, a Autoridade Fiscal pretendeu, ainda, atribuir a responsabilidade pela manutenção das informações relativas aos beneficiários dos programas de incentivo, geridos e operacionalizados por terceiros, à Recorrente, bem como consignar que “*incomprovada (...) a identificação na contabilidade dos beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos mencionados cartões, (...) impõe a glosa destes valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL*” **sem ao menos considerar a efetiva comprovação da destinação de tais valores, bem como as razões que ensejaram tais pagamentos, estritamente**

**vinculadas às campanhas geridas por agência de marketing com o fito de ampliar a participação da Recorrente no mercado de eletrodomésticos.**

(GRIFOS DO ORIGINAL)

Para que os fatos apurados por meio do presente processo possam ser devidamente contextualizados, releva fazer referência ao que restou assinalado no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONCLUSÃO FISCAL constante do processo administrativo nº 10803.720135/2012-45<sup>1</sup>, que trata do lançamento tributário relativo a contribuições previdenciárias.

Com efeito, o Termo de Verificação em questão 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.

Observo, pois, que 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, como visto, 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.

A Recorrente fala em “contratos”, mas o que se observa, ao menos nos autos do presente processo, é tão somente o juntado às fls. 174/178, tendo a Recorrente como contratante e a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA como contratada.

Do referido documento, merecem destaque os seguintes aspectos:

<sup>1</sup> O referido Termo foi obtido por meio de pesquisa no e-processo.  
Documento assinado digitalmente em 08/09/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 22/10/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES  
Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

i) 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 EXPERT CARD BPN para pagamento e recebimento da premiação, com créditos predefinidos a serem fornecidos pela contratante para os indicados como recebedores dos prêmios, a título de incentivo profissional e como meio de publicidade interna da contratante;

ii) 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 VISA;

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

iv) à contratante (a RECORRENTE), entre outras obrigações, caberia fornecer **a relação contendo os nomes e qualificação dos premiados, contendo os dados necessários para a distribuição dos prêmios, bem como o valor destes e a data definida para seu pagamento, sob sua exclusiva responsabilidade;** e

v) a contratante (a RECORRENTE) **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.**

Vê-se, assim, que a argumentação da Recorrente não guarda conformidade com o CONTRATO aportado ao processo, fundamentalmente, quando alega que “*a Autoridade Fiscal pretendeu, ainda, atribuir a responsabilidade pela manutenção das informações relativas aos beneficiários dos programas de incentivo, geridos e operacionalizados por terceiros*” à ela.

Ora, não é exatamente isso que restou estabelecido contratualmente?

Por outro lado, a resposta acerca das razões que ensejaram os pagamentos, penso, deveria ser encontrada exatamente na documentação que não foi apresentada pela Recorrente, vez que nos termos do contrato ela detinha responsabilidade exclusiva sobre os critérios de premiação.

A arguição de que a Fiscalização deveria considerar a efetiva comprovação da destinação dos valores, em um cenário em que a Recorrente não identifica os respectivos beneficiários e os critérios de premiação, revela-se absolutamente desprovida de propósito.

A argumentação da Recorrente no sentido de que os prêmios pagos não se confundem com salário ou remuneração por serviço prestado, não tem relevância no âmbito das exações formalizadas por meio do presente processo. No caso, a discussão deve ser tratada no bojo do referido processo nº 10803.720135/2012-45, eis que pertinente às contribuições ali exigidas.

#### IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Alega a Recorrente que, ainda que os beneficiários não tenham sido identificados, a operação efetuada restou comprovada, assim como a sua causa, não ocorrendo,

assim, simultaneamente as condições do art. 674 do RIR/99, necessárias à aplicação das normas ali estampadas. Afirma que não existem normas específicas capazes de determinar a retenção do imposto em relação a valores despendidos com premiações e recompensas, oriundas de programas de marketing de incentivo, administrados e operacionalizados por agências terceirizadas. Argumenta “*que a modalidade que a d. Autoridade Fiscal pretende imputar ao caso pressupõe a obrigação exclusiva da Recorrente de ter retido e recolhido o IR, ou seja, exime o contribuinte, real beneficiário, de declarar anualmente a percepção da renda, oriunda das premiações auferidas nos programas de marketing de incentivo, para ajustá-la ao patrimônio verificado no período de apuração correlato*”. Sustenta que não é possível a cobrança dos valores, vez que restou ultrapassado o prazo para a apresentação da declaração de ajuste por parte do efetivo beneficiário.

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).

Equivoca-se a Recorrente ao dizer que, para a incidência do imposto na fonte na forma prevista pelo art. 674 do RIR/99, haveria necessidade de ocorrência concomitante de o beneficiário não ser identificado e inexistir comprovação da operação ou da sua causa.

Em primeiro lugar, a redação do próprio dispositivo não autoriza tal interpretação, eis que ele estabelece com clareza solar que a incidência se dá em relação a todo pagamento a beneficiário não identificado e, **também**, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, isto é, em uma situação ou na outra.

E isto, é bom que se diga, tem uma razão lógica, pois, tanto em uma (pagamento a beneficiário não identificado), como na outra situação (falta de comprovação da operação ou da sua causa), o Fisco não dispõe de meios para exigir o tributo devido. No primeiro caso, por não saber quem é o sujeito passivo; no segundo, por não dispor do elemento material da hipótese.

É diante deste contexto que a legislação tributária desloca para a fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, vez que presume que os pagamentos efetuados envolveram recursos passíveis de tributação.

Destaco que resta incontroverso nos autos que a Recorrente não identificou os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões. O Termo de Verificação Fiscal assinala, ainda, que a causa da operação também não foi comprovada.

De fato, a Recorrente não comprovou a CAUSA da operação, apenas a descreveu, eis que não foram reunidos ao processo os documentos que serviram de suporte para o pagamento dos prêmios. É certo que a simples apresentação do contrato e dos comprovantes de pagamentos são insuficientes à comprovação em questão.

No mais, penso, com todo respeito e devidas vênias, que a argumentação expendida pela Recorrente denota um certo desconhecimento da legislação tributária.

Com efeito, a incidência aqui tratada é do tipo EXCLUSIVA NA FONTE, sendo impróprio, assim, falar em “real beneficiário”. A norma estampada no art. 674 do RIR/99, que tem seu fundamento de validade o art. 61 da Lei nº 8.981/95, impõe àquele que efetua pagamentos sem identificar os correspondentes beneficiários a responsabilidade pelo recolhimento do imposto que ela, a lei, presume ser devido, determinando, ainda, o reajustamento da base de cálculo, por considerar que o valor pago representa o montante líquido. Resta evidente que, uma vez identificado o beneficiário e comprovada a operação ou a sua causa, o lançamento não poderia ser efetuado com base na referida norma, eis que nessa circunstância a Administração Tributária teria meios de, se fosse o caso, exigir o tributo do “real beneficiário”.

Absolutamente equivocada, de igual forma e pelas mesmas razões acima esposadas, as considerações da Recorrente acerca das normas que prevêm a retenção na fonte, bem como as direcionadas no sentido de sustentar a insubsistência do lançamento em virtude do transcurso dos prazos para apresentação de declarações de ajuste.

Como já dito, a incidência prevista no art. 674 do RIR/99 é EXCLUSIVA NA FONTE, sendo impróprias as referências à retenção na fonte, antecipação, apuração definitiva, real beneficiário, etc.

Com o devido respeito, afirmar que, no caso, estamos diante de RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO, revela, no mínimo, ausência de atenção na leitura do dispositivo que serviu de suporte para a formalização da exigência, eis que nele consta expressamente que a tributação é EXCLUSIVA NA FONTE (*caput* do art. 674 do RIR/99).

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

### LEGALIDADE DAS DESPESAS

Argumenta a Recorrente que restou comprovada a operação que deu origem ao rendimento, bem como sua finalidade, e, além disso, os pagamentos efetuados enquadram-se no conceito de DESPESAS OPERACIONAIS, as quais são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em relação ao disposto no art. 304 do RIR/99, renova o alegação de que um dos requisitos descritos na referida norma não se faz presente no caso concreto, o que, a seu ver, impede a aplicação do dispositivo em questão.

De início, rejeito, com base nos argumentos antes esposados, as alegações de que a aplicação do art. 304 do RIR/99 impõe a observância cumulativa de requisitos.

Em conformidade com as peças de autuação, as glosas empreendidas 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 não podem ser admitidas, pois 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.

Não merece acolhimento, assim, o argumento da Recorrente de que a operação em discussão e a sua finalidade foram comprovadas, eis que, como já dito, não foram aportados ao processo os documentos relativos à identificação dos beneficiários dos pagamentos e os critérios adotados para que tais pagamentos fossem efetuados, elementos que, uma vez apresentados, possibilitariam emissão de juízo acerca da necessidade do gasto, comprovariam a efetiva prestação de serviços por parte da contratada e impediria a tributação na fonte e a glosa da despesa relacionada aos recursos destinados aos cartões de crédito.

### MULTA DE OFÍCIO

Sustenta a Recorrente que as multas, ainda que “determinadas” por lei, devem observar as disposições da Constituição Federal, caso contrário estarão eivadas de inconstitucionalidade.

Como é cediço, este Colegiado não detém competência para apreciar eventuais inconstitucionalidades da lei tributária.

É o que dispõe a súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em suas conclusões, a Recorrente sustenta que é necessária a exclusão dos valores atinentes aos juros de mora incidentes sobre a multa aplicada, uma vez que não existe base legal para tanto.

No que diz respeito a essa matéria, em que pese a existência de densos pronunciamentos deste Colegiado em sentido diverso, mantenho o entendimento de que a expressão “...débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” assinalada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, não dá respaldo para que, com base no parágrafo 3º do mesmo artigo, possa ser cobrado juros SELIC sobre a multa de ofício.

Diante de tais circunstâncias, inclino-me no sentido de acolher os argumentos trazidos pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no acórdão nº 101-94.441, de 03 de dezembro de 2003.

Ali restou ementado, *verbis*:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Os fundamentos de tal entendimento encontram-se a seguir reproduzidos.

[...]

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora. As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

*Lei 8.383/91*

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário*

*ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

*Lei 8.981/95*

*Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

*Lei 9.065/95*

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).*

*Lei 9.430/96*

*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.*

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.

[...]

Nessa mesma linha, os acórdãos abaixo indicados:

*ACÓRDÃO nº 107-09.344, julgado em 16/04/2008:*

*MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por*

cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO n.º 101-96.448, julgado em 09/11/2007:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido após 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês.*

### RECURSO DE OFÍCIO

A matéria submetida ao recurso necessário está representada pelo reconhecimento de caducidade, nos termos abaixo indicados:

- quanto ao IRPJ e à CSLL, relativamente ao primeiro, segundo e terceiros trimestres do ano de 2006;
- quanto ao Imposto de Renda na Fonte, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 06 de janeiro até 13 de dezembro de 2006.

Embora não tenha entendido porque o voto condutor da decisão de primeiro grau assinale, relativamente ao imposto de renda na fonte, que, para fins de decadência, “*inicia-se o prazo da contagem no 1º dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, a partir de 01/01/2007, para os fatos geradores até 27/12/2006*”, mas, ao reconhecer a caducidade, o tenha feito apenas para os fatos geradores ocorridos até 13/12/2006, entendo, pelas razões expostas na apreciação do recurso voluntário, que não merece reforma o decidido em primeira instância.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reconhecer a caducidade, IRPJ e CSLL relativamente ao imposto de renda na fonte, para os fatos geradores ocorridos no ano de 2006, reduzir a multa de ofício aplicada de 150% para 75% e para determinar que na execução da presente decisão sejam cobrados juros de 1% sobre a referida multa.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do Ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência quanto ao entendimento acerca da incidência dos juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada.

Para o Relator, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês. Não foi essa, contudo, a conclusão a que chegou esta Turma Ordinária.

Sobre esse tema a jurisprudência tem sido muito controvertida.

Confrontemos, pois, a legislação com o fato concreto.

Trata-se de multa por lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos em 2006, 2007 e 2008.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se, a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Para uma melhor compreensão da matéria, vejamos o que diz os dispositivos legais acerca das multas e dos juros de mora, incidentes sobre os créditos tributários não pagos nos respectivos vencimentos.

*Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991*

### *CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora*

*Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

*§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.*

*§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.*

.....

*Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995*

*Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

.....

*Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*

*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.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 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.*

.....

*Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*

*Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

*§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº*

9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, se depreende claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, **tributos e contribuições** e, posteriormente, **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Logo, em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, no crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

A própria dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: “Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais”.

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, não exclui a multa de ofício.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo, sujeita-se aos juros de mora com base na taxa SELIC.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas – Redator Designado