



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

Processo n° 10920.723079/2012-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.474 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria IRRF
Recorrente BRASCOLA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2009, 2010

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO E FRAUDE. ARTIGO 173, I DO CTN.

Conforme tese fixada no Recurso Especial nº 973.733/SC, (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC revogado e da Resolução STJ 08/2008, 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, inexistindo declaração prévia do débito, ou quando há a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

DOLO E FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014)

Cláusula contratual que estabelece a inclusão de informação falsa nas Notas Fiscais e o registro indevido na contabilidade demonstram o evidente intuito de fraude e a intenção de esconder ou dificultar o conhecimento, pelo Fisco, da real operação que ali se dava, que era o pagamento de premiações de desempenho aos funcionários.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA E/OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo da obrigação tributária no caso de pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado (art. 61 da Lei 8.981, de 1995) é o contribuinte que efetua o pagamento.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (art. 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (art. 161, todos do CTN).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que deram provimento parcial ao recurso para excluir os juros sobre a multa de ofício.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecilia Dutra Pillar, Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente Convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

Acompanhou o julgamento, pelo contribuinte, a advogada Camila Gonçalves de Oliveira, OAB/DF nº 15.791.

Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, dos anos calendário de 2007 e 2008, no total de R\$ 2.184.952,78, acrescido de multa proporcional de 150% e mais juros de mora com base na taxa Selic. A ciência foi dada pessoalmente ao contribuinte em 10 de setembro de 2012 (fl. 18/9).

Em resumo, narra a Autoridade Fiscal responsável pelo feito, em seu Relatório Fiscal de fls. 80 e seguintes, que:

1 - aberta a fiscalização, houve interlocução com a fiscalizada e com a empresa (terceiro) EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA, onde foram

fornecidos documentos e informações de interesse fiscal. De posse do contrato firmado entre a fiscalizada e a empresa EXPERTISE a auditoria verificou que o citado acordo tratava de “prestação de serviço de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização do cartão eletrônico denominado EXPERT CARD”, firmado em 04.Ago.2003.

2 - baseada no contrato supracitado, nas notas fiscais de prestação de serviço do período auditado, em planilha apresentada pela fiscalizada e na contabilidade da fiscalizada, a auditoria confeccionou uma planilha e intimou a fiscalizada (contratante) e a empresa EXPERTISE (contratada) a fornecerem todos os documentos e informações referentes a valores, data e beneficiários dos créditos liberados por intermédio do EXPERT CARD (ou outro instrumento substitutivo desse cartão), objeto do contrato supramencionado. Entretanto, ambas as empresas envolvidas, alegando não possuir as informações requeridas, não as disponibilizaram. A auditoria concluiu que a empresa EXPERTISE era apenas a intermediária dos valores repassados pela fiscalizada a seus trabalhadores (administradores ou trabalhadores em cargo de chefia). Em virtude de ambas as empresas envolvidas não terem informado quais foram as pessoas físicas beneficiárias das premiações (pagamentos indiretos) distribuídas por intermédio do cartão “EXPERT CARD”, não foi possível à auditoria individualizar os destinatários de tais valores e, por isso, não restou alternativa à fiscalização a não ser considerar tais pagamentos como efetuados a beneficiários não identificados. A infração acima descrita foi enquadrada no artigo 674 do RIR/1999. Na folha 73 consta o demonstrativo de apuração do imposto.

3 - A multa aplicada foi de 150% (cento e cinquenta por cento), conforme a Lei nº 9.430/96, Art. 44, inciso I e § 1º e Lei 4.502/64, Art. 71, porque entendeu o Auditor Fiscal que o objetivo da empresa BRASCOLA na utilização desta modalidade de pagamento, cartões de crédito (EXPERT CARD) foi o de impedir, por parte da autoridade fazendária, o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto incidente (IRRF) e do sujeito passivo do tributo, ocorrendo dessa forma a prática de sonegação fiscal.

O contribuinte apresentou impugnação, na folha 98 e seguintes, pedindo, em resumo: reconhecimento da decadência até setembro de 2012; que seja reconhecida a identificação do beneficiário dos pagamentos (EXPERTISE) e conseqüente cancelamento da infração apontada; **sucessivamente**, que seja reduzido o valor cobrado em virtude de autuação promovida no sócio da contribuinte (pessoa física), conforme processo administrativo que cita, por tratar de base de cálculo contida nesta aqui; que sejam apensados os dois processos, por dependência; que seja reconhecida a inoportunidade de fraude, reduzindo-se a multa a 75% e que não sejam aplicados juros moratórios sobre a multa. Requer ainda a apresentação de provas.

Ao analisar a questão, a 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, assim dispôs, em suma:

a) Lançamento por homologação. Fraude. Decadência. Art.173 do CTN. Nos casos em que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.150 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que não ocorreu a decadência para qualquer fato gerador considerado no lançamento.

b) analisando os termos do contrato entre a fiscalizada e a empresa EXPERTISE, concluiu que trata-se de premiação em dinheiro e/ou de crédito de recursos financeiros para uso dos contemplados, por meio da utilização de cartões eletrônicos. Tendo

em vista as repercussões tributárias deste tipo de premiação, notadamente no que se refere ao imposto de renda na fonte, que a Fiscalização intimou e reintimou a contribuinte BRASCOLA para que fosse fornecida a relação dos beneficiários dos pagamentos dos prêmios e, como informado no Relatório da Atividade Fiscal, que nenhuma relação foi fornecida. Custa a crer que a BRASCOLA não tenha conhecimento e/ou não queira nem saber quais participantes de seu quadro funcional tenham sido premiados e que não tenha a referida documentação que indique os beneficiários dos pagamentos por meio de cartões eletrônicos.

c) dos pagamentos efetuados a EXPERTISE, uma parte refere-se *ao preço dos serviços (remuneração da Expertise)* e o valor líquido das notas fiscais era o valor considerado para distribuição dos prêmios. O que está se tributando a título de **imposto de renda retido na fonte** são aqueles valores (líquidos) das notas fiscais, conforme indicado no DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO IRF DEVIDO que contemplava as importâncias que eram distribuídas como prêmios, sob a forma de créditos efetuados em terminais bancários do Banco Bradesco.

d) comprovada a atitude **dolosa** e finalidade de conferir premiação em **espécie** a seus funcionários, mediante intermediação, não resta alternativa senão partilhar da conclusão do autuante, acerca do lançamento do IRRF e da conduta **deliberada** da contribuinte em ocultar seu fato gerador.

e) relativamente à alegação de que seu sócio (da Autuada) teria sofrido tributação e que este mesmo montante estaria sendo ora tributado na pessoa jurídica da Fiscalizada, ninguém foi capaz de responder, nem a Autuada nem a Expertise, sobre a indicação de quais funcionários receberam os repasses e, portanto, como se pode concluir que os valores pagos ao sócio estão incluídos aqui também nesta tributação? Esta comprovação cabe à Impugnante, não ao Fisco.

Decidiu-se **manter integralmente** o crédito tributário exigido.

Cientificado dessa decisão em 01/04/2014 (AR na folha 186), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 30/04/2014, com protocolo na folha 187. Em sede de recurso, alega que:

1. Existiu decadência parcial, em relação a esta autuação, entendendo pela desconstituição da fraude. Atendeu prontamente às intimações para prestar esclarecimentos. Defende a contagem do prazo na forma do § 4º do artigo 150, do CTN. O imposto só poderia ser exigido, no caso, a partir de 10 de setembro de 2007;

2 - No caso, houve a identificação do beneficiário "direto" dos pagamentos, a empresa EXPERTISE, o que impede a tributação na forma pretendida, e a causa ficou comprovada pela apresentação do contrato de prestação de serviços assinado. Fala de legalidade e tipicidade. Da relação comercial foi gerado recolhimento do imposto de renda, como fazem prova as notas fiscais anexadas ao relatório fiscal.

3 - exige-se aqui valores já anteriormente lançados, pois um dos sócios da recorrente foi alvo de fiscalização relativa ao IRPF, cuja autuação está nos autos de nº 10932.720121/2011-75, já com decisão de 1ª instância. Naquele processo administrativo está a ocorrência de transferência de valores da empresa Expertise para tal sócio, no ano calendário de 2007, no total de R\$ 541.262,10. Acaso o valor discutido naquele processo seja apontado

como tributável por certo que o mesmo montante deverá ser abatido da base de cálculo exigida neste processo.

4 - jamais ficou demonstrado o intuito de fraudar o Fisco e a formalização do negócio entre a Recorrente e a Expertise se deu de forma legal. É desarrazoada a imputação da multa qualificada.

5 - a incidência dos juros calculados com base na taxa Selic sobre a multa de ofício contraria o ordenamento jurídico brasileiro.

PEDE declaração da decadência do lançamento até setembro de 2007; identificação do beneficiário do pagamento e a conseqüente ausência de legitimidade do lançamento; sucessivamente, a redução do valor calculado com base nas alegações sobre o processo 10932.720121/2011-75; reconhecimento da inoccorrência de fraude e conseqüente redução da multa e a inaplicabilidade de juros moratórios sobre o valor da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

DECADÊNCIA. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA

No caso destes autos, a questão da decadência está umbilicalmente ligada à aplicação da multa qualificada pela constatação de fraude em conduta dolosa.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*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.*”

Na lição de VENOSA:

A fraude é vício de muitas faces. Está presente em um sem-número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou prejudicar interesses de terceiros. A má-fé encontra guarida não só na fraude, mas também em outros vícios, como dolo, coação e simulação. (VENOSA. Silvio de Salvo, Direito Civil, 4ª ed. Parte Geral. Atlas: 2004, p. 505/506)

A empresa celebra contrato com o objetivo de receber serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização e gerenciamento de premiação, mediante a utilização de um cartão eletrônico. O preço dos serviços será de 4,50% do total da premiação distribuída (conforme Contrato, fl. 41 ou, conforme documentos de fl. 45 e seguintes, 3%).

Primeiro, está claro que o beneficiário dos pagamentos era a empresa Expertise apenas em relação ao percentual definido como preço de seus serviços. E o destaque do imposto, conforme observo nos documentos acostados, deu-se tão somente em relação a esse percentual (fl. 45 e seguintes). Assim, dizer que o beneficiário dos pagamentos está identificado e que foi recolhido imposto sobre o total dos pagamentos efetuados contraria as provas.

Eram obrigações da Contratada emitir Nota Fiscal de prestação de serviços no valor correspondente ao total da premiação, acrescido do preço dos serviços contratados e guardar absoluto sigilo e confidencialidade quanto às informações decorrentes do contrato (Contrato, itens 3 'b' e 'c'). Ademais, no Livro Razão (fl. 71), registrava-se o total do valor (comissão pelos serviços e premiações) como pagamento de propaganda e marketing.

Essa obrigação de sigilo entre as partes foi, indevidamente, oposta mesmo ao Fisco, uma vez que tanto a recorrente quanto a Expertise foram intimadas a identificar quem eram as pessoas físicas que receberam os prêmios de desempenho e não o fizeram.

Só posso concluir como fez o julgador de 1ª instância que essa negativa foi deliberada, uma vez que, como disse ele (fl. 175):

Custa a crer que a BRASCOLA não tenha conhecimento e/ou não queira nem saber quais participantes de seu quadro funcional tenha sido premiado por incrementar suas vendas ou que tenha contribuído com redução de custos ou algo semelhante (incentivo profissional).

*Ainda, custa a crer que a BRASCOLA não tenha a referida documentação que indique os beneficiários dos pagamentos por meio de cartões eletrônicos, afinal os valores repassados aos seus funcionários alcançaram o montante de **R\$ 4.057.769,31** (no período entre 04/01/2007 e 29 de maio de 2008), valor obtido em levantamento da Fiscalização com base em notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Expertise, contabilidade e planilha da Fiscalizada.*

Pagar prêmios de desempenho ou incentivos a funcionários tem reconhecida repercussão tributária, tanto quanto às contribuições previdenciárias quanto ao imposto de renda.

Se tivesse reconhecido que pagou complemento de salário, uma vez que tais gratificações decorrem da relação de emprego e estão ligadas ao cumprimento de metas e desempenho laboral, deveria a empresa recolher a contribuição previdenciária a seu cargo. Além disso, deveria efetuar a retenção do imposto de renda na fonte, obrigação que, caso descumprida, enseja a aplicação de multa isolada. E, mais, os beneficiários dos pagamentos deveriam levá-los à declaração de ajuste anual e apurar o imposto devido.

Mas nada disso foi feito. Ao contrário, celebra-se um contrato com uma administradora, que emitirá Notas Fiscais que não espelham a realidade, uma vez que devem incluir o valor de seus serviços e também o total dos repasses, relativos à premiação dos funcionários.

Se por qualquer motivo o prêmio, embora pago pela Recorrente, não for distribuído aos beneficiários (que não foram identificados no curso do procedimento fiscal, repito) a Expertise se obrigou a restituí-lo (Contrato, item 4). Ora, essa cláusula deixa mais claro ainda que a Expertise não era, como pretende a Recorrente, a beneficiária dos pagamentos, sendo mera "repassadora".

Além disso, a cláusula que estabelece a inclusão de informação falsa nas Notas Fiscais e o registro indevido na contabilidade demonstram o evidente intuito de fraude e a intenção de esconder ou dificultar o conhecimento, pelo Fisco, da real operação que ali se dava, que era o pagamento de bônus aos funcionários.

Entendo presente o dolo e a fraude e correto o procedimento fiscal.

Conforme tese fixada no Recurso Especial nº 973.733/SC, (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC revogado e da Resolução STJ 08/2008, 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 incoorre, inexistindo declaração prévia do débito. Conta-se na forma do § 4º do artigo 150 do CTN, ou seja, a partir da data da ocorrência do fato gerador quando, prevendo a lei a obrigação de antecipação do pagamento do tributo, o mesmo ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

Pois bem, pelo aqui tratado em relação ao dolo e fraude, não se aplicando a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, aplica-se a regra estabelecida no artigo 173, I, do *Códex*, e o termo de início da contagem do prazo é primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cientificado da autuação em 10 de setembro de 2012, não há que se falar em decadência de nenhum lançamento.

Observa-se que foi aplicada ao lançamento a multa qualificada, prevista no artigo 44, § 1º da lei nº 9.430/1996, no percentual de 150%. O dispositivo legal autoriza tal aplicação, citando os artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502/1964, quando se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “*é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco*” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

Vejamos o Acórdão 9202-003.128 CSRF, 2ª turma, que trata especificamente da matéria:

A fraude se caracteriza por 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, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, onde, utilizando-se de subterfúgios,

escamoteia na ocorrência do fato gerador ou retarda o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

(...)

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias etc., decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo. (Acórdão 9202-003.128, CSRF, 2ª Turma, de 27 de março de 2014)

Enfim, pela descrição da conduta que aqui se fez, entendo que deva ser mantida a qualificação da multa.

MÉRITO

COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS. APLICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL

Consta do Relatório Fiscal (fl. 91):

A operação consistia em, mediante contrato de prestação de serviços, a fiscalizada (BRASCOLA) enviar valores à empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA (contratada), para que essa, por sua vez, disponibilizasse tais valores aos beneficiários indicados pela fiscalizada (BRASCOLA), por intermédio de cartões eletrônicos (EXPERT CARD) previamente distribuídos pela empresa administradora do cartão (EXPERTISE) aos indicados pela fiscalizada (administradores e demais pessoas em cargos de chefia na empresa BRASCOLA).

Tais trabalhadores, por sua vez, utilizavam esses valores como bem entendessem, fosse na aquisição de mercadorias em estabelecimentos comerciais conveniados à Rede Visa ou, mesmo, sacando tais valores em caixas eletrônicos do Banco Bradesco.

6.5. É oportuno ressaltar, também, que, mesmo constando no contrato firmado com a empresa EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA (itens 5 e 9 do contrato, Doc. 10), que era obrigação da fiscalizada (BRASCOLA LTDA) informar por escrito os valores e os beneficiários dos pagamentos creditados no cartão “EXPERT CARD”, bem como orientar tais beneficiários sobre a “correta” utilização do cartão, a contribuinte, ao ser intimada a identificar os beneficiários dos pagamentos, informou que a administração dos cartões foi feita pela EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL LTDA e que, por isso, não detinha tais informações para repassar à auditoria (Doc. 7).

Convém citar, então, o princípio da praticabilidade tributária, na lição de Regina Helena Costa:

“A praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico. (...) O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado – qual seja, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos. Em conseqüência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativos e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei. (COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e Justiça Tributária. Malheiros: 2007, p. 388/390)

Ensina ainda a Autora que a praticabilidade manifesta-se como princípio difuso por meio de diversos instrumentos como as chamadas abstrações, presunções, indícios e cláusulas gerais.

O artigo 674 do RIR/1999, utilizado pela fiscalização para embasar este lançamento, entendo, enseja dar praticabilidade ao devido recolhimento do imposto de renda, exatamente em casos como este, em que se faz um repasse a terceiro para que sejam feitos pagamento de gratificações a seus funcionários, insere-se informações irreais em notas fiscais e na contabilidade e, regularmente intimado, nega-se em prestar informação sobre os efetivos beneficiários dos pagamentos.

Os pagamentos, que estão registrados em documentação, foram considerados "como a beneficiários não identificados" e ensejaram a presente autuação.

Na folha 71 está a cópia do Livro Razão e na folha 73 o demonstrativo de apuração do tributo, identificando, uma a uma, as Notas Fiscais onde foi registrado o repasse à empresa Expertise.

Ora, se esses pagamentos que se reputa a beneficiário não identificado estão bem identificados e o foram a partir de escrituração da própria empresa, em sua contabilidade, notas fiscais e informações prestadas pela mesma, no curso da fiscalização, entendo que está presente a indiscutível comprovação. O Auditor Fiscal não “presumiu” pagamentos, mas os constatou a partir de registros e documentos obrigatórios. Portanto, que houve o pagamento, houve.

Transcrevo do Acórdão recorrido:

*Ainda, custa a crer que a BRASCOLA não tenha a referida documentação que indique os beneficiários dos pagamentos por meio de cartões eletrônicos, afinal os valores repassados aos seus funcionários alcançaram o montante de **R\$ 4.057.769,31** (no período entre 04/01/2007 e 29 de maio de 2008), valor obtido em levantamento da Fiscalização com base em notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Expertise, contabilidade e planilha da Fiscalizada. (sublinhei)*

Ocorre que como fartamente debatido aqui, durante a fase de apuração do crédito tributário o contribuinte foi intimado e reintimado a identificar os beneficiários dos pagamentos. Não o fez.

Lavrado o Auto de Infração, alega que parte desses pagamentos fora feita a seu sócio, no valor total de R\$ **541.262,10**, citando a autuação que consta do processo administrativo nº 10932.720121/2011-75. Anexa cópia de partes daquele processo, especialmente do Acórdão de 1ª instância que julgou a impugnação.

A alegação é que o sócio recebeu da empresa Expertise o montante acima destacado e que a causa seriam "sobras" que lhe foram então "doadas" pela empresa Brascola, aqui recorrente. No caso, não entendo, legal e contabilmente, como uma empresa "doa sobras" a um de seus sócios.

Ou seja, segundo o recurso, a Brascola repassa valores a Expertise dentro do contrato aqui tratado, para premiação de seus funcionários e pagamento de comissão de serviços. Se uma parte desses valores não for distribuída na forma de prêmios, a Expertise deveria devolvê-la à Brascola, na forma do item 4. do Contrato entre elas. Mas a Brascola, nessa parte que importa em R\$ **541.262,10**, autorizou a Expertise a repassá-la diretamente a um de seus sócios, a título de doação.

Mas destaco que na fase de apuração do crédito tributário a identificação do real beneficiário dessa parcela não foi feita ao Auditor Fiscal.

Analogamente, recordo-me do previsto no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece a presunção legal de que depósitos bancários consideram-se omissão de rendimentos quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

Vejamos que se o contribuinte nada responde ao Auditor Fiscal, o mesmo tem autorização legal para considerar os depósitos como omissão. Aqui neste caso, não tendo respondido ao Auditor Fiscal o mesmo, aplicando a lei, considerou os pagamentos, a partir dos documentos já citados, como pagamentos a beneficiários não identificados.

Em sede de impugnação, o contribuinte apresenta as alegações supracitadas.

Ora, basta manter-se inerte à fiscalização para tornar sem efetividade qualquer atuação, quando não possua explicações plausíveis ou documentação de suporte para pagamentos efetuados? É o caso dos depósitos sem origem comprovada quando, mantendo-se inerte durante a fiscalização, em sede recursal identifica os depositantes.

Entendo que neste caso não está ilidida a aplicação do dispositivo legal.

Ademais, observo que nos autos do processo nº 10932.720121/2011-75, primeiro a DRJ e, mais recentemente este CARF, reputaram que o contribuinte (pessoa física) não apresentou qualquer documentação que desse suporte a suas alegações de que depósitos efetuados em suas contas correntes eram decorrentes de doações da empresa Brascola via empresa Expertise. Vejamos:

Acórdão 16-40.661 - 15ª Turma da DRJ/SP1 (fl. 145 destes autos):

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DOAÇÃO

A alegação pelo contribuinte de que os depósitos recebidos de terceiros, por ordem da pessoa jurídica da qual é sócio, correspondem a doação feita por esta última, não pode ser aceita como comprovação da origem dos recursos, quando desacompanhada de documentos que comprovem a efetiva existência da doação.

VOTO

(...)

O impugnante recebeu da empresa EXPERTISE, ao longo do ano calendário de 2007, depósitos bancários no valor total de R\$ 541.262,10...

A empresa EXPERTISE confirma ... que esses pagamentos realmente eram devidos à Brascola mas que, por determinação dessa efetuou depósitos na conta do Sr....

É preciso então analisar se há, nos autos, provas de que tais depósitos correspondem a doações feitas pela Brascola Ltda ao impugnante.

(...)

Ora, o próprio impugnante reconhece que não existe qualquer documento formal dessa doação.

(...)

*A verdade é que, com relação aos depósitos em discussão, foi explicada tão somente a natureza da operação entre as empresas Expertise e Brascola. **Permanece, no entanto, inexplicada a natureza da transação entre esta última e o impugnante. Por consequência, permanece inexplicada a origem dos recursos.** (destaquei)*

Assim, negou-se provimento nessa parte daquela impugnação, que pretendia justificar depósitos feitos em sua conta corrente pela empresa Expertise, com base no contrato entre Expertise e Brascola, empresa da qual a pessoa física é sócia.

No **Acórdão 2401-004.264** – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em 12 de abril de 2016, este CARF entendeu por manter a autuação nessa parte, relativa aos depósitos bancários. Vejamos:

DOAÇÃO. PROVA CONTÁBIL. É o contribuinte o interessado em comprovar que a doação recebida da empresa que administra foi efetuada de forma legal e de acordo com os estatutos da empresa.

VOTO

O segundo item da autuação refere-se à doação feita pela empresa ARTECOLA S.A. ao contribuinte, por intermédio da

empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda. Considerando que não foram incluídas informações sobre o tipo de tributação da empresa, não se pode afirmar que a doação teria sido regular. Por exemplo, a seguir transcrevo o diploma legal (art. 13 da Lei 9249/95) quanto às doações feitas por pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, cujos valores não podem ser incluídos na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

(...)

Mais ainda, o processo não contém quaisquer informações contábeis das empresas que repassaram os valores para o contribuinte. Entendo que seria do interesse do contribuinte apresentar a documentação contábil relativamente aos negócios jurídicos que lhe beneficiaram para comprovar a regularidade dos mesmos. (destaquei)

Ou seja, naqueles autos não se comprovou que os depósitos efetuados nas contas correntes da pessoa física, sócio da Brascola, feitos pela Expertise, o foram devido a "sobras" de repasses feitos pela Brascola. Não há qualquer documento, apenas alegações.

Assim, não há como se comprovar e aceitar que aquele montante está incluído neste, pois a operação não encontra qualquer registro na contabilidade das empresas, que tenha sido apresentado nos autos.

APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

De acordo com o artigo 113, § 1º do CTN, 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.

Entendo que obrigação e crédito tributário são duas faces da mesma moeda, sendo que o crédito nada mais é que a própria obrigação, tornada líquida, certa e exigível, pelo lançamento.

Nesse sentido, o artigo 139 do *Códex* estatui que *o crédito tributário* decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Mais adiante, o artigo 161 traz que *o crédito* não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Enquanto as obrigações acessórias tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer), a obrigação principal constitui-se sempre em "dar" uma importância em moeda. Mesmo sabendo que "multa" não é tributo, conforme conceito disposto em seu artigo 3º, o legislador quis que a obrigação de dar, ou seja, aquela dita principal, tivesse como objeto tanto o tributo quanto a multa, dita "penalidade pecuniária". Está escrito no § 1º do artigo 113.

Assim, "crédito tributário", que tem a mesma natureza da obrigação que o precede, também conforme expresso no artigo 139 engloba tanto o tributo, quanto a multa, que a ele se vincula.

E esse "crédito tributário", ou seja, tanto o tributo quanto a multa, será acrescido de juros de mora, quando não pago no vencimento, como também está expresso no artigo 161.

A única diferença reside no termo *a quo* para aplicação dos juros. Sobre o tributo, desde o seu vencimento, na forma da lei; sobre a multa, desde a constituição do crédito, pelo lançamento, com a lavratura do auto de infração.

Não é possível que o valor da multa fique congelado no tempo. Assim, conclui-se que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

CONCLUSÃO

Em conclusão, rejeito a preliminar de decadência argüida e, no mérito, **VOTO por negar provimento** ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada