



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

**Processo n°** 10970.720140/2012-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.297 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2016  
**Matéria** Auto de Infração  
**Recorrente** UNIAO COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

**PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. NÃO DEDUTIBILIDADE E TRIBUTAÇÃO.**

Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento. Os pagamentos assim efetuados ficam sujeitos à incidência de tributação na fonte.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Quando não constatado qualquer pagamento, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação e com regime de apuração mensal, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, contados a partir da data do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.**

A multa de ofício possui base legal e tem como fundamento o artigo 44 da Lei n. 9.430/96, devendo ser aplicada quando apurada falta ou insuficiência de recolhimento do imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **NEGAR** provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto – Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Roberto Caparroz de Almeida – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, João Otávio Oppermann Thomé, Luis Fabiano Alves Penteadó, João Carlos de Figueiredo Neto e Ester Marques Lins de Sousa.

## **Relatório**

Os fatos que ensejaram a autuação foram sucintamente descritos na decisão recorrida:

*Contra o interessado foram lavrados autos de infração de ajuste de base de cálculo do IRPJ (fls. 03/08), de ajuste de base de cálculo de CSLL (fls. 09/15) e de IRRF no valor total de R\$ 995.639,23 (fls. 16/43), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 44/50;*

Com efeito, a acusação fiscal, após diversas intimações feitas à Contribuinte e também à empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda., entendeu que os procedimentos adotados configuraram pagamento a beneficiário não identificado, de acordo com os seguintes fundamentos:

*Após a análise de todas as informações e documentos acima, tornou-se claro que o União efetuou pagamentos a diversas pessoas, através de cartões magnéticos denominados "Exchange Card", operados pela empresa Expertise, contratada para a prestação de serviços de distribuição destes cartões e controle de sua utilização.*

*Intimado o União a apresentar uma relação individualizando os beneficiários destes pagamentos e o motivo exato para que cada um faça jus ao auferimento destes rendimentos (DOCs 07 e 09), não logrou êxito em fazê-lo, alegando, dentre outros motivos, que havia contratado a Expertise para tal fim e que os pagamentos não foram efetuados a beneficiário não identificado, mas sim à Expertise, apresentando o contrato de prestação de*

*serviços e as contas contábeis onde constam os registros dos pagamentos a esta agência de marketing.*

*Ouvida a Expertise (DOCs 11 e 12), esta informou que cabe, à sua responsabilidade tributária, tão somente a comissão de prestação de serviços, de 4,00% (quatro por cento) sobre o valor enviado pelo União para crédito dos cartões e, que não possui dados sobre os beneficiários de cada carga de cartão efetuada, uma vez que os cartões magnéticos eram controlados por números.*

*Acrescentou, no item 2 de sua resposta (DOC 12), que recebia do União a indicação do crédito a ser disponibilizado a cada cartão identificado apenas pelos números atribuídos a cada um.*

*Destarte, em que pesem as explicações apresentadas por ambas empresas, nenhuma identificou os verdadeiros beneficiários dos pagamentos realizados pelo União através dos cartões magnéticos Exchange Card, distribuídos e administrados pela Expertise, ressaltando-se que o contrato previa até mesmo o saque em moeda corrente nos terminas de “Banco 24 horas”.*

*(...)*

*Os valores indicados no Recibos Provisórios de Prestação de Serviços - RPS, apresentados pela Expertise, foram confrontados com os lançamentos contábeis do Livro Razão do União, referentes aos pagamentos efetuados a essa empresa, estando correspondentes, fato demonstrado na planilha constante do documento 03, classificada por número de RPS.*

*Foi constatado que, em cada pagamento efetuado à Expertise, havia duas rubricas, a primeira referente à prestação de serviços desta empresa, a título de comissão prevista no "item 03 do QUADRO RESUMO" do contrato (DOC 11), em valor de 4,00 % (quatro por cento) incidente sobre o total da premiação a ser distribuída através de cargas nos cartões magnéticos e, a segunda rubrica, o valor efetivo das cargas dos cartões, a ser disponibilizado aos usuários contemplados na premiação.*

A fiscalização autuou o Imposto de Renda na Fonte, com o reajustamento da base de cálculo e, nos termos da legislação de regência, considerou como indedutíveis as despesas com pagamentos a beneficiários não identificados, o que ensejou os Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

Inconformada com os lançamentos, a interessada apresentou impugnação, cuja síntese foi assim relatada pela decisão recorrida:

- a) Preliminar: da decadência referente ao período de janeiro a maio de 2007 no que diz respeito ao reajustamento da base de cálculo do IRPJ e CSLL;*
- b) Ausência do fato imponible: da não comprovação pelo fisco de pagamento a beneficiário não identificado;*

- c) *Da impossibilidade, em face da documentação, de se imputar a responsabilidade à impugnante pela aplicação do artigo 112 do CTN;*
- d) *Impossibilidade de aplicação conjunta do IRFonte, do ajuste do lucro líquido e da multa de ofício de 75%, ante a vedação de tripla penalização sobre um mesmo fato;*
- d.1) *IR fonte 35% (natureza sancionatória);*
- d.2) *da vedação de se cumular sanções para a mesma hipótese e, conseqüentemente, de se aplicar o artigo 61 da lei 8.981/95 para as empresas submetidas ao lucro real;*
- d.3) *do não cabimento da multa de 75%;*
- d.4) *da desproporcionalidade e caracterização do confisco;*
- d.5) *do vício atinente ao reajustamento da base de cálculo: violação do princípio da legalidade;*

Em sessão de 14 de agosto de 2013 a Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

Com a decisão, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação. Não foram juntados novos documentos.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Preliminarmente, alega a interessada que estariam decaídos os períodos entre janeiro e maio de 2007, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, mesmo reconhecendo, no recurso, que não houve qualquer pagamento de tributo no período (fls. 762).

Com a publicação do Recurso Especial n. 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, que teve como relator o Ministro Luiz Fux, a matéria encontra-se definida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e deve, portanto, ser seguida neste Colegiado, nos seguintes termos:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL  
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO*

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

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

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

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

(...)

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

Tendo em vista que no caso sob análise não houve pagamento, porque os resultados apurados pela interessada foram negativos, torna-se de rigor a aplicação do entendimento pacificado pelo STJ.

Portanto, em relação ao ano-calendário de 2007, o prazo decadencial, pela sistemática de apuração anual dos tributos, encerrar-se-ia em 31 de dezembro de 2013. Como a ciência dos autos de infração ocorreu em 28 de junho de 2012 percebe-se que os períodos aludidos pela Recorrente não foram alcançados pela decadência, razão pela qual, neste ponto, afasto a preliminar suscitada.

Quanto ao mérito, cabe ressaltar que a infração capitulada nos autos refere-se a pagamentos a beneficiários não identificados, cuja tributação encontra amparo no artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda:

*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).*

Os fatos indicam que a Recorrente contratou a empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda. para desenvolver um programa de premiação a seus funcionários, com a criação de um *Exchange Card*, que permitia, inclusive, o saque em dinheiro nos terminais “Banco 24 Horas” ou a aquisição de bens e serviços pelo sistema da Mastercard.

O instrumento firmado entre as partes estabelece as obrigações de cada contratante, nos seguintes termos:

*São obrigações da CONTRATADA:*

- a) fornecer os cartões Exchange Card aos beneficiários indicados pela CONTRATANTE;*
- b) disponibilizar os créditos nos cartões dos premiados no prazo máximo de 03 (três) dias úteis após seu pagamento pela CONTRATANTE, deduzidos os montantes devidos a*

*titulo de Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira CPMF; (...)*

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

*Se, por qualquer motivo, o prêmio, embora pago pela CONTRATANTE, não for distribuído aos beneficiários, a CONTRATADA se obriga a restituí-lo, no prazo máximo de 05 (cinco) dias, sob pena do pagamento de multa moratória de 2% (dois por cento) e juros de 1% (um por cento) ao mês ou fração.*

*São obrigações da CONTRATANTE:*

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

*b) fornecer os dados necessários para crédito dos prêmios nos respectivos cartões, bem como o valor destes e a data definida para seu pagamento, sob sua exclusiva responsabilidade, com antecedência Mínima de 03 (três) dias úteis da data prevista para pagamento da premiação; (...)*

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

*(...)*

Percebe-se, da leitura acima, que cabia à Recorrente definir os critérios de premiação, transferir os valores dos prêmios, acrescidos do montante pela prestação dos serviços, em favor da Expertise e, sobretudo, fornecer os dados necessários para o crédito dos prêmios em cada cartão.

Pois bem.

A Recorrente foi intimada pela fiscalização a apresentar uma planilha com as seguintes informações, relativas aos beneficiários dos prêmios:

*a) nome e CPF dos beneficiários;*

*b) cargo/função ocupado no União, classificando-os em dois grupos: administradores (que são os diretores, gerentes e seus assessores) ou funcionários em geral;*

*c) os valores disponibilizados a cada pessoa, individualizando por data (item d abaixo) e valor pago;*

*d) a data da disponibilização jurídica de cada valor (data do crédito da "carga" ou "recarga" do cartão e não a data do pagamento efetuado pelo União à Expertise;*

e) o objetivo dessas despesas e a sua necessidade para as atividades da empresa (esta justificativa pode ser genérica para todos os pagamentos ou específica por grupo de pessoas, conforme cada caso da empresa).

Todavia, a interessada simplesmente não apresentou qualquer documento ou informação sobre o que fora solicitado, argumentando, ao tempo da fiscalização, que (*verbis*):

(...) a planilha exigida não se caracteriza como documento determinado pela legislação tributária como de elaboração obrigatória sob a responsabilidade do contribuinte.

E, por não ser um o documento cuja confecção é obrigatória ao contribuinte, é de se enfatizar que tal "planilha" nunca foi produzida.

Ademais, é de ser destacado que muitas das campanhas promocionais geradoras dos faturamentos vinculados à empresa Expertise, não contaram com a interferência direta e controlada da ora manifestante, o que a impediria, inclusive e se estivesse obrigada legalmente a tanto, de promover o pleno e detalhado atendimento a esta exigência contida no Termo de Intimação 03.

A conduta da empresa e sua argumentação discrepam dos termos contratualmente pactuados, pois, como visto, a ela caberia a definição dos critérios de premiação, bem como a identificação dos beneficiários e respectivos montantes.

Ademais, entendo que a empresa tinha o dever – e plenas condições – de atender à fiscalização. Ao não fazê-lo, independente de qual tenha sido o motivo da negativa, sujeitou-se à tributação, nos termos da legislação do imposto de renda. Não procede, nesse sentido, o argumento de “ausência de fato imponível”, conforme formulado no Recurso Voluntário.

Descabe, ainda, a tese de que o fisco não comprovou a existência de pagamento a beneficiário não identificado, pois o contrato firmado entre as partes revela que a Expertise Comunicação Total S/C Ltda. agia apenas como intermediária da operação, tanto assim que sua remuneração era de 4% do total dos valores pagos a terceiros, conforme indicação e critérios da Recorrente.

Resta incontroverso, portanto, que os pagamentos eram de responsabilidade da Recorrente, que repassava os montantes para a empresa que operacionalizava a emissão e carga dos cartões, o que também afasta o argumento sobre ilegitimidade passiva e qualquer argumento relativo à aplicação do artigo 112 do CTN.

É de rigor utilizar-se, portanto, o disposto no artigo 304 do Regulamento do Imposto de Renda, de tal sorte que entendo corretos os ajustes a título de IRPJ e CSLL:

*Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e **quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.** (grifamos)*



No que tange à suposta tripla penalidade alegada pela Recorrente, que consistiria na aplicação concomitante do IR Fonte, dos ajustes do lucro e na imposição da multa de 75%, convém ressaltar que as duas primeiras figuras correspondem a tributos e não revelam, portanto, qualquer natureza sancionatória.

Já a multa de ofício, por seu turno, possui base legal e tem como fundamento o artigo 44 da Lei n. 9.430/96, devendo ser aplicada quando apurada falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, tal qual ocorreu na hipótese dos autos.

Por fim, não vislumbro qualquer defeito na sistemática de reajustamento da base de cálculo promovida pela autoridade fiscal, que simplesmente seguiu o comando normativo fixado pelo artigo 61, § 3º, da Lei n. 8.981/95:

*Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda 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.*

*§ 1º A incidência prevista no caput 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, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*

*§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

*§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (grifamos)*

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Roberto Caparroz de Almeida - Relator