



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.012190/2008-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.054 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente BL INDÚSTRIA ÓTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. FALTA DE RETENÇÃO DE IRRF. AFASTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O instituto da denúncia espontânea não alcança a multa por descumprimento do dever instrumental da fonte pagadora de efetuar a retenção do IRRF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2003, 2004

IRRF. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. DEVOLUÇÃO POSTERIOR DO VALOR PAGO. INCIDÊNCIA.

No caso, a recorrente não logrou comprovar que o beneficiário dos pagamentos que deram azo ao lançamento do IRRF fosse o ex-diretor, conforme alegado. Também não logrou comprovar que o pagamento fosse indevido e que o montante depositado em sua conta bancária fosse a devolução do valor recebido indevidamente.

Ademais, a hipótese de incidência do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa é o pagamento, ou seja, aperfeiçoou-se o fato jurídico no momento em que houve o pagamento para o qual não houve a comprovação do beneficiário ou da causa. A eventual devolução posterior não teria o condão de afastar a incidência, pois não há fato jurídico tributário condicional.

Também não há que se falar em exame da renda do alegado beneficiário uma vez que o IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa configura tributação exclusiva na fonte e não antecipação do imposto devido pelo beneficiário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS. FALTA DE RETENÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Aplicam-se à falta de retenção do IRRF as multas de ofício básica e qualificada previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme remissão expressa do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DA RECORRENTE NO SENTIDO DE REGULARIZAR AS INFRAÇÕES. MERAS DIVERGÊNCIAS DE INTERPRETAÇÃO. AFASTAMENTO.

Na espécie, inicialmente, a recorrente, de fato, havia atuado de forma a ludibriar o Fisco de forma dolosa. Entretanto, de forma espontânea, antes de qualquer procedimento de ofício, atuou para regularizar as infrações e restaram meras divergências de interpretação.

Desta forma, não se configura suporte fático suficiente para a qualificação da multa, que deve ser afastada.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento de ofício nos termos do artigo 142 do CTN deve ser acompanhado pela imposição de multa de ofício, exceto nas hipóteses expressamente previstas na legislação de regência.

No caso dos autos, a multa de ofício limita-se ao percentual básico (75%).

RECOLHIMENTOS APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. COMPENSAÇÃO NO MOMENTO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na espécie, o pagamento efetuado após o início do procedimento fiscal, quando a fiscalizada não mais possuía espontaneidade, não afeta o montante do crédito tributário a ser apurado pela autoridade lançadora nos termos do artigo 142 do CTN.

O valor pago, no entanto, deverá ser considerado no momento da cobrança do crédito tributário objeto do presente processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

PAGAMENTO DE PARCELA INCONTROVERSA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O pagamento de parte do crédito tributário constituído por meio dos autos de infração no curso do processo administrativo fiscal não tem o condão de alterar o montante constituído pela autoridade lançadora.

Trata-se de matéria atinente à cobrança do crédito tributário, que é de competência exclusiva da RFB.

Desta forma, nesta instância recursal, não se conhece dos pedidos feitos acerca de eventuais efeitos do indigitado pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para afastar a qualificação da multa de ofício em relação à infração de pagamentos a beneficiários não identificados.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, bem como de exigência de multa e juros isolados relativos a fatos jurídicos tributários ocorridos nos anos-calendário 2003 e 2004. Sobre os montantes lançados de ofício, foi imposta multa qualificada de 150%.

As infrações apuradas pela fiscalização dizem respeito, em apertada síntese, aos pagamentos feitos a terceiros por meio da prestadora de serviços INCENTIVE HOUSE, com a utilização de cartões pré-pagos (*Flex Cards*). Conforme será visto, a fiscalização identificou duas situações fáticas que ensejaram os lançamentos de ofício, a saber: (i) pagamentos a **beneficiários identificados**, que ensejaram os lançamentos de multa e juros isolados e (ii) pagamentos a **beneficiários não identificados**, que ensejaram lançamento de IRRF exclusivo na fonte.

Em relação aos pagamentos a **beneficiários identificados**, a fiscalização constatou tratar-se de programa de incentivos aos funcionários da pessoa jurídica. Desta forma, os beneficiários estavam identificados e a causa dos pagamentos foi determinada. Assim, o IRRF incidente sobre tais pagamentos configurava antecipação do IRPF devido pelos próprios funcionários nas respectivas declarações de IRPF.

Contudo, em relação a esses pagamentos, a contribuinte deixou, num primeiro momento, de efetuar as devidas retenções de IRRF na forma de antecipação do IRPF devido por seus funcionários, tendo realizado recolhimentos de juros e multa isolada somente em novembro de 2005, conforme as orientações contidas no Parecer Normativo COSIT nº 01, de 24/09/2002. Cito as palavras da autoridade fiscal:

A fiscalizada, em atenção a nossa solicitação, informou, conforme pode ser visto na resposta anexada às fls. 134 deste processo, que os benefícios foram pagos a seus funcionários a título de bônus, comissões, prêmios, incentivo, serviços prestados e outras denominações. Informou também (fls. 121) que deixou de recolher o IR fonte sobre tais benefícios no momento correto, vindo a fazê-lo somente em nov-2005, seguindo as orientações do PN COSIT n 01 de 24/09/2002, ou seja: foram recolhidos multa e juros isolados (darfs às fls. 122 a 125).

Examinando os recolhimentos que haviam sido espontaneamente feitos pela fiscalizada em 11/2005, a fiscalização identificou diferenças a serem lançadas de ofício.
Reproduzo excerto do Relatório Fiscal que aborda a matéria:

Na hipótese da não-retenção do imposto, como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão somente na declaração de ajuste anual, ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção: se antes ou após os prazos fixados para a entrega da declaração anual.

Assim, se for constatado, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/99:

[...]

Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação e apure o imposto efetivo considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.

Foi o que ocorreu no presente caso. Dessa forma, fica a fonte pagadora sujeita ao pagamento dos juros de mora e multa de ofício estabelecida no art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 957 do RIR/99), calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser retido, conforme previsto no art. 90 da Lei n. 10.426, de 24 de abril de 2002.

São devidos, também, pela fonte pagadora, juros de mora calculados tomando-se como termo inicial o prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, e, como termo final, a data prevista para a entrega da declaração, no caso de rendimentos pagos a pessoa física.

Considerando que a contribuinte já havia efetuado espontaneamente os recolhimentos que entendeu devidos de multa e juros isolados, a autoridade fiscal, ao apurar as diferenças a lançar, já os considerou na apuração dos créditos tributários. A partir das informações prestadas pela fiscalizada, elaborou demonstração dos valores devidos conforme descrito abaixo:

Faz parte deste relatório planilha demonstrativa dos valores de multa e juros aqui lançados, onde está informado o seguinte:

Coluna 1- tem-se o salário mensal recebido.

Coluna 2: temos as respectivas deduções mensais dos salários utilizadas para cálculo do IR retido conforme a coluna 7, estas informações foram extraídas da resposta do contribuinte às fls. 135 do processo.

Coluna 3: refere-se ao benefício pago (cartão FLEXCARD) conforme resposta da fiscalizada às fls. 117 ou 134.

Coluna 4: benefício reajustado conforme artigo 725 do RIR/99.

Coluna 5: refere-se à soma das colunas 1 e 4.

Coluna 6: IR devido, incidente sobre a soma (coluna 5) do salário mensal e o benefício FLEXCARD reajustado. As deduções da coluna 2 estão consideradas neste cálculo.

Coluna 7: IR retido incidente sobre o salário mensal, conforme informações da fiscalizada às fls. 135.

Coluna 8: imposto que deixou de ser recolhido, em função da não adição ao salário mensal dos benefícios FLEXCARD recebidos.

Coluna 9: multa isolada devida, no caso de pagamento espontâneo (com direito à redução de 50%).

Coluna 10: multa recolhida (darfs às fls. 122 a 125)

Coluna 11 e 12: referem-se à parcela da diferença de imposto devido (coluna 8) sobre a qual não foi recolhida, pela fiscalizada, a multa.

Coluna 13: multa isolada a lançar.

Coluna 14: juros devidos conforme citado no relatório fiscal (taxa selic) e calculados sobre a diferença de imposto (coluna 8).

Coluna 15: juros recolhidos (darfs às fls. 122 a 125)

Coluna 16: diferença de juros a lançar.

Em relação aos pagamentos a **beneficiários não identificados**, a autoridade fiscal constatou, à partida, que a fiscalizada realizou recolhimento de IRRF exclusivo na fonte à alíquota de 35% após o início do procedimento fiscal.

Entretanto, ao somar as notas fiscais da INCENTIVE HOUSE e subtrair os valores pagos a beneficiário identificados, a fiscalização identificou que os montantes pagos a beneficiários não identificados eram superiores àqueles reconhecidos pela fiscalizada.

Ademais, considerando que os pagamentos foram feitos pela fiscalizada quando não mais dispunha de espontaneidade, a autoridade lançadora também procedeu à constituição do crédito tributário de IRRF relativo a esta parcela. Reproduzo trecho do Relatório Fiscal sobre a matéria:

Sendo assim, e tendo em vista que a fiscalizada reconheceu a existência de pagamentos feitos a beneficiários não identificados e que ainda remanesce a diferença acima mencionada, lançamos, por meio do presente auto de infração, o IR fonte correspondente à diferença em questão, além do IR fonte correspondente aos pagamentos admitidos pela Bausch Lomb.

a- Pagamentos a beneficiários não identificados (fls. 137) efetuados pela fiscalizada:
Fls.

ano de 2003 = R\$ 22.808,64

ano de 2004 = R\$ 162.200,86

b-Diferença existente entre a soma das notas fiscais e os valores pagos a beneficiários identificados {diferença esta que tem como resultado pagamentos a beneficiários não identificados ora apurados):

ano de 2003= R\$ 68.425,64

ano de 2004= R\$ 194.718,46

c-Diferença existente entre os pagamentos a beneficiários não identificados efetuados pela fiscalizada e os pagamentos a beneficiários não identificados apurados pela fiscalização:

-ano de 2003: R\$ 68.425,64 - R\$ 22.808,64 = R\$ 45.617,00

-ano de 2004: R\$ 194.718,46 - R\$ 162.200,86 = R\$ 32.517,60.

A fiscalizada insurgiu-se contra os lançamentos de ofício e apresentou impugnação aos autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso que trata das alegações lançadas pela impugnante:

A contribuinte foi intimada em 25 de novembro de 2008. Em 23 de dezembro de 2008, tempestivamente, portanto, apresentou impugnação alegando, em síntese, seguinte:

1. Realizou a contratação da empresa Incentive House na intenção de repartir seus resultados com seus funcionários e colaboradores, esperando, assim, incrementar a produtividade dos mesmos;
2. Através de auditoria interna, verificou que estava sendo alvo de inúmeras fraudes cometidas por alguns de seus diretores no Brasil, entre elas, a contratação dos serviços da empresa Incentive House S.A.
3. Buscando maiores informações sobre os serviços prestados por essa empresa e sobre a natureza jurídica das bonificações distribuídas aos seus funcionários e colaboradores, verificou que e tais pagamentos estavam sujeitos à tributação do Imposto de Renda retido na fonte e da cobrança de contribuição previdenciária para INSS;
4. Constatadas tais irregularidades, por meio de denúncia espontânea, realizou, entre novembro e dezembro de 2005, o pagamento de todos os valores devidos a título ~ de INSS e FGTS, .bem como realizou o pagamento da quase totalidade dos valores devidos título de Imposto de Renda retido na Fonte;
5. Realizada a denúncia espontânea da quase totalidade dos valores devidos por força dos benefícios distribuídos através da Incentive House, seguiu no seu trabalho de identificação do restante dos beneficiários dos incentivos para fins de efetuar o recolhimento dos valores remanescentes por força das multas e juros referentes ao IRRF;
6. Entretanto, antes que pudesse concluir a referida identificação, foi alvo de fiscalização por parte do INSS e da Receita Federal. Ambas, com a finalidade de apurar a correção dos valores recolhidos pela impugnante na denúncia espontânea realizada;
7. Ciente de que, com o início da ação fiscal, não mais poderia aguardar a conclusão do seu trabalho de identificação do restante dos beneficiários dos incentivos para fins de efetuar o recolhimento dos valores remanescentes devidos por força das multas e juros referentes ao IRRF, realizou o pagamento dos referidos valores como se tratando de beneficiários não-identificados, conforme previsto no art. 674 do RIR/1999;

8. Segundo o auto de infração impugnado, deveria ter realizado o reajuste na base de cálculo (considerando-se líquida a importância paga ao beneficiário) ao realizar o pagamento espontâneo dos valores correspondentes aos beneficiários identificados;
9. Contudo, os pagamentos realizados pela impugnante referentes aos beneficiários identificados não estão sujeitos ao reajustamento da base de cálculo uma vez que não assumiu o ônus do imposto devido pelos seus beneficiários;
10. No que tange à multa lançada através do auto de infração em questão, observa que multa nenhuma é devida no presente caso, sequer a multa de mora de 20% recolhida espontaneamente, ou, se devida, nunca de 150% como lançado pela fiscalização, eis que realizou a denúncia espontânea dos referidos créditos tributários;
11. O presente caso não se trata de recolhimento de tributo em atraso, hipótese em que fica descaracterizada a denúncia espontânea e incide a multa moratória;
12. Ainda que se admita que as penalidades previstas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, aplicar-se-iam à denúncia espontânea, verifica-se que as mesmas não se aplicariam à Impugnante, uma vez que a mesma efetuou o recolhimento da multa de mora, hipótese que exclui a incidência das multas previstas nos incisos I e II do art. 44, da Lei 9.430, de 1996.
13. Os valores lançados pela fiscalização a título de pagamentos a beneficiários não identificados correspondem a recebimentos indevidos por um ex-diretor que foram posteriormente reembolsados;
14. O único aspecto do auto de infração que merece ser mantido é a diferença relativa ao reajuste da base de cálculo dos valores pagos pela impugnante referentes aos beneficiários não-identificados;
15. Não concorda, porém, com a multa de 150% neste caso, pois art.9º da Lei nº 10.426, de 2002 (na redação vigente à época dos fatos) não faz referência ao parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mas somente aos seus incisos I e II, e também porque incorreu, no presente caso, evidente intuito de fraude;
16. A aplicação da multa duplicada, no percentual de 150 %, com base no parágrafo primeiro do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é indevida para fatos ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.488, de 2007;
17. Quanto a multa de 150% aplicada pelo auto de infração, considera que não se justifica porque os registros inadequados realizados na contabilidade, referentes aos pagamentos realizados à Incentive House, foram fruto da atuação irregular dos dirigentes exonerados, não revelando, entretanto, qualquer intenção da impugnante de omitir os fatos geradores do IRRF devido sobre os benefícios concedidos aos seus colaboradores;
18. No que tange à multa, não se aplica sequer a multa de 75% o ao presente caso visto que as multas previstas no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002, não se aplicam quando a fonte pagadora ativer realizado o recolhimento dos tributos, ainda que em atraso, com o acréscimo da multa de mora e a impugnante realizou o recolhimento espontâneo da multa moratória;
19. Impugna ainda o não reconhecimento dos valores recolhidos pela impugnante referentes ao IRRF incidente sobre os pagamentos a beneficiários não identificados, alegando que inexistente autorização legal que determine sejam tais pagamentos desconsiderados;

A impugnante apresenta, juntamente com a presente impugnação, pagamento da parte incontroversa referente a necessidade de se considerar líquida a importância paga a beneficiário não-identificado.

Por fim, solicita a extinção da totalidade das obrigações tributárias objeto do presente processo administrativo e protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas e a juntada de outros documentos necessários à comprovação dos argumentos lançados na impugnação.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente. O Acórdão n.º 10-26.184 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre – DRJ/POA, ora vergastado, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário : 2003, 2004

MULTA ISOLADA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS

Recolhimento parcial e espontâneo, pela fonte pagadora, de multa e juros isolados tendo em vista a verificação, após a data da declaração de ajuste correspondente, do não recolhimento de imposto de renda na fonte relativo a rendimentos pagos a beneficiários identificados. .

No cálculo do valor correto de multa isolada devida, não cabe o reajustamento da base de cálculo do IRFONTE uma vez que a fonte pagadora não assumiu o ônus do imposto devido pelos beneficiários os rendimentos.

Não é cabível também a exigência de multa isolada devida no percentual de 150% e sim de 75%, tendo em vista que a fonte pagadora realizou a denúncia espontânea dos pagamentos a beneficiários identificados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003, 2004 .

FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA EXCLUSIVAMENTE NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

Correta a exigência no Auto de Infração, de Imposto de Renda Exclusivamente na Fonte à alíquota de 35% incidente sobre pagamento efetuados pela pessoa jurídica a beneficiários não identificados. O pagamento após o início do procedimento fiscal não exclui a aplicação d penalidade de ofício.

FATO GERADOR — DEVOLUÇÃO DE RENDIMENTOS

A devolução posterior de rendimentos percebidos pelo beneficiário não altera os efeitos do fato gerador do imposto de renda na fonte ocorrido na época do recebimento dos rendimentos.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Caracterizado o evidente intuito de fraude visto terem sido atribuídas denominações, pela fonte pagadora, a rendimentos pagos a seus funcionários, que configuraram-se em

artifícios, simulações utilizados para furtrar-se de efetuar a retenção e recolhimento do imposto de renda devido sobre esses rendimentos.

Impugnação Procedente em Parte Crédito

Tributário Mantido em Parte

Em suma, a autoridade julgadora de piso acolheu a alegação da contribuinte de que no caso dos pagamentos a **beneficiários identificados**, não deveria ser feito o reajuste das bases de cálculo das multas e juros isolados (Gross Up), assim como a multa de ofício deveria ser calculada à taxa de 75% e não 150%. Cito suas palavras:

Conforme Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 2002, sendo verificada a falta de retenção do imposto de renda pessoa física, que tiver a natureza de antecipação após a data de entrega da declaração de ajuste anual, serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros isolados, cabendo ao beneficiário do rendimento o pagamento do imposto. Com efeito, neste caso, a constatação da ausência de retenção do Imposto de Renda na fonte relativo aos rendimentos pagos a beneficiários identificados ocorreu após o término do ano-calendário correspondente, tendo a impugnante, espontaneamente, efetuado o pagamento da multa e juros isolados devidos pela não retenção após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual do exercício correspondente. Assim sendo, a impugnante não assumiu o ônus do imposto, sendo exigível dos beneficiários o respectivo imposto na declaração de ajuste anual. Portanto, cabe a exclusão da coluna n.º 4 da tabela de fls. 150. Tendo em vista que o contribuinte realizou a denúncia espontânea dos pagamentos em questão, não é cabível também a multa majorada de 150% lançada pela Fiscalização, e sim a multa isolada de ofício de 75%

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, em relação à parcela do lançamento que foi mantida pela decisão primeva, reiterou as alegações lançadas na impugnação, conforme se pode verificar nos seguintes tópicos:

- **Beneficiários identificados:** a aplicação de multa de ofício não poderia prosperar porque a contribuinte teria feito denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN. Ademais, o artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002 somente permitiria a imposição de multa de ofício na hipótese de recolhimento do imposto fora do prazo sem acréscimos moratórios, o que não seria o caso dos autos. Uma vez que a recorrente teria efetuado o pagamento da multa de mora, não seria cabível impor a multa de ofício (de 75 ou 150%);

- **Beneficiários não identificados:** inicialmente, a recorrente reconheceu como devido o reajuste da base de cálculo (Gross Up) em relação ao montante de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado que havia recolhido após o início do procedimento fiscal. Juntou DARF comprovando o recolhimento do valor. Contudo, insurgiu-se contra o seguinte ponto:

- lançamento de IRRF sobre as diferenças entre o somatório das notas fiscais e os valores de pagamentos a beneficiários não identificados efetuados pela própria fiscalizada durante o procedimento de ofício. Segundo a recorrente, esses valores teriam sido utilizados indevidamente por ex-diretor da pessoa jurídica, que os teria devolvido integralmente. Com a devolução, não se configuraria a renda e, portanto, não haveria a incidência de IRRF.

- **Multa de ofício:** a multa qualificada (150%) não seria devida em razão (i) do artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002 na época dos fatos, não fazer referência à qualificação da multa

prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996; e (ii) de inexistir “evidente intuito de fraude”. Também insurgiu-se contra a aplicação da multa de ofício em seu percentual básico (75%) em razão de o artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002 somente prever a hipótese de multa de ofício no caso de recolhimento fora do prazo sem os acréscimos moratórios.

- **Ilegalidade da negativa de reconhecimento (e compensação) dos valores recolhidos espontaneamente pela recorrente:** não haveria autorização legal para que os pagamentos fossem desconsiderados. Ademais, a recorrente não poderia ser compelida a buscar a restituição desses valores uma vez que tais valores não configuram pagamentos indevidos ou a maior.

- **Pagamento da parte incontroversa:** contribuinte também pugnou pelo reconhecimento do montante pago a título de matéria incontroversa.

Ao final, a recorrente pugnou pela reforma da decisão de piso para determinar o integral cancelamento do auto de infração e para reconhecer o direito à compensação dos valores recolhidos espontaneamente após o início da fiscalização e a título de pagamento da parte não litigiosa do crédito lançado.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado acima, as infrações apuradas pela fiscalização dizem respeito, em apertada síntese, aos pagamentos feitos a terceiros por meio da prestadora de serviços INCENTIVE HOUSE, com a utilização de cartões pré-pagos (*Flex Cards*). Neste contexto, a fiscalização identificou duas situações fáticas que ensejaram os lançamentos de ofício, a saber: (i) pagamentos a **beneficiários identificados**, que ensejaram os lançamentos de multa e juros isolados e (ii) pagamentos a **beneficiários não identificados**, que ensejaram lançamento de IRRF exclusivo na fonte.

Pagamentos a beneficiários identificados.

Estes pagamentos, conforme reconhecido pela própria recorrente, estavam inseridos em programa de incentivos voltado para os funcionários da pessoa jurídica. Desta forma, é incontroverso nos autos que a contribuinte deveria ter promovido a retenção na fonte do imposto incidente no momento dos pagamentos, conforme tabela progressiva do IRPF.

Antes mesmo do início do procedimento fiscal, a recorrente efetuou a apuração e recolhimento de multa e juros isolados conforme Parecer Normativo COSIT nº 01/2002. Cito suas palavras:

Em meados de 2002, a Recorrente foi contatada a empresa Incentive House S.A., a qual oferecia aos seus clientes o serviço de organização e "terceirização" do programa de bonificação para funcionários e colaboradores das empresas contratantes, como forma de incentivo à produtividade de seus colaboradores e funcionários. O referido incentivo seria distribuído às pessoas indicadas pelo contratante através de cartões (*Flex Car* que seriam fornecidos pela empresa Incentive House.

[...]

Desta forma, a Recorrente buscou maiores informações sobre os serviços prestados pela indigitada empresa, bem como procurou assessoria jurídica para verificar a natureza jurídica das bonificações distribuídas aos seus funcionários e colaboradores através da Incentive House. Feito isso, a Recorrente verificou que tais pagamentos estavam sujeitos à tributação ao Imposto de Renda na forma retida (IRRF), bem como, por não obedecerem às exigências legais previstas para o pagamento da participação nos lucros ou resultados (PLR), previstos na Lei nº 10.101/2000, poderiam ser objeto de cobrança de contribuição previdenciária para o Instituto Nacional de Seguridade Social — INSS.

Constatadas tais irregularidades, a Recorrente buscou apurar todos os valores pagos aos seus funcionários e colaboradores através da Incentive House, para o fim de realizar a denúncia espontânea acompanhada, se fosse o caso, do recolhimento dos tributos devidos acrescidos dos juros de mora, conforme previsto no art. 138 do CTN.

Sendo assim, a Recorrente, por iniciativa própria e ANTES DE QUALQUER PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO, DIGA-SE DE PASSAGEM, realizou entre Novembro e Dezembro de 2005, o pagamento de todos os valores devidos a título de INSS e FGTS, nos totais de R\$ 1.533.251,47 e R\$ 383.952,34, respectivamente, bem como realizou o pagamento da quase totalidade dos valores devidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no total de R\$ 621.407,12.

[...]

Neste sentido, saliente-se que os valores devidos e, portanto, recolhidos a título de IRRF pela Recorrente, para os contribuintes (beneficiários) identificados, corresponderam aos juros de mora (taxa Selic), calculados desde a data prevista para o recolhimento de imposto que deveria ter sido retido até a data prevista para a entrega da declaração das pessoas físicas beneficiárias, assim como à multa de mora, no percentual de 20%. Tudo conforme prescreve o Parecer Normativo nº 1 de 2002 do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação — COSIT. (grifei)

Entretanto, a recorrente alegou na impugnação e no recurso voluntário que não apenas não é devida a multa de ofício em seu percentual básico de 75%, como a própria multa de 20% recolhida espontaneamente não seria devida.

A primeira razão apontada pela recorrente seria a aplicação do instituto da denúncia espontânea conforme dicção do artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Tenho que a tese da recorrente não deve prosperar.

A retenção na fonte de imposto incidente sobre a renda do empregado é dever instrumental da fonte pagadora conforme previsão dos artigos 717 e 722 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda vigente na época dos fatos jurídicos tributários):

Art.717.Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário

[...]

Art.722.A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 103).

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

Vê-se que a falta de retenção por parte da fonte pagadora implica a incidência da multa prevista no artigo 957 do mesmo diploma:

Art.957.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44):

I- de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, §1º):

I-juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II-isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III-isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV-isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

Vale ressaltar que essa matéria está também prescrita no Parecer Normativo COSIT n.º 01/2002 mencionado pela recorrente:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

Portanto, a multa em questão decorre da falta de retenção do IRRF incidente sobre os pagamentos feitos dentro do escopo do programa de incentivos aos empregados da pessoa jurídica. Nesta esteira, trata-se de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória nos termos do artigo 113, §§ 2º e 3º, do CTN:

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

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifei)

Quanto ao alcance da norma veiculada pelo artigo 138 do CTN, já se encontra pacificado no seio deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que a denúncia espontânea não alcança as multas decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, conforme se verifica nas Súmulas CARF n.º 49 e 126, *verbis*:

Súmula CARF n.º 49

A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF n.º 126

A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ora, a denúncia espontânea, quando versar sobre tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nada mais é que a constituição espontânea – antes de qualquer procedimento

de ofício – da obrigação tributária relativa ao tributo que deixou de ser tempestivamente declarado, acompanhada do pagamento do respectivo crédito tributário (principal mais juros). Somente nessa hipótese é que se pode afastar a multa de mora.

No caso concreto, não se está a falar da multa por atraso no pagamento do tributo, mas em multa por descumprimento de obrigação acessória exigida isoladamente. Assim, caso prevalecesse a interpretação da recorrente, ter-se-ia a esdrúxula situação em que a denúncia espontânea, leia-se, constituição da obrigação tributária relativa à multa por descumprimento de obrigação acessória, acompanhada pelo pagamento da mesma, excluiria a responsabilidade pela própria multa. Trata-se de interpretação teratológica, pois tornaria a norma legal inútil para o fim colimado, qual seja, a regularização espontânea, pois nada seria regularizado.

A segunda linha de argumentação esgrimida pela contribuinte neste tópico foi a inocorrência da hipótese de penalidade veiculada pelo artigo 9º da Lei nº 10.426/2002. Trago à colação excerto da peça recursal:

Por outro lado, ainda que se admita que as penalidades previstas no art. 9º da Lei nº 10.426/02 aplicar-se-iam à denúncia espontânea, o que se faz apenas para argumentar, verifica-se que as mesmas não se aplicariam à Recorrente, **uma vez que a mesma efetuou o recolhimento da multa de mora (20%)**, hipótese que exclui a incidência das multas previstas nos incisos I e II, do art. 44, da Lei 9.430/96, **conforme previsto pela redação antiga, e vigente à época dos fatos, do art. 9º da Lei nº 10.426/02, in verbis:**

[...] – grifos do original

O primeiro ponto que merece destaque é que a redação do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002, em sua redação original, remetia o intérprete para a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 também vigente à época.

Vejamos.

O texto normativo do artigo 9º da Lei nº 10.426/2002 determinava na época dos fatos jurídicos tributários sob exame:

Art.9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O texto normativo do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 em vigor nos anos-calendário 2003 e 2004 era:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

[...]

Cotejando as duas normas legais, é cristalino que, na época dos fatos jurídicos tributários, as penalidades aplicáveis em razão da falta de retenção do IRRF por parte da fonte pagadora eram as multas de 75% ou 150% previstas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Ainda nesta linha, outro ponto relevante trazido pela recorrente diz respeito à inaplicabilidade da multa de ofício prevista no artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002 em razão da exigência de recolhimento sem o acréscimo da multa de mora. Cito trecho que trata da matéria:

Ou seja, a aplicação das multas previstas nos incisos I e II, do art. 44, da Lei 9.430/96 ocorreria somente no caso de recolhimento após o prazo fixado e **sem o acréscimo de multa moratória**. Assim, tendo a Recorrente realizado o recolhimento espontâneo dá multa moratória, conforme reconhecido pelo próprio relatório fiscal, não há que se falar na aplicação da multa prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426/02. (grifos do original)

Penso que a recorrente equivoca-se na interpretação do dispositivo.

O texto normativo do artigo 9º da Lei n.º 10.426/2002 traz duas hipóteses, a saber: (i) *falta de retenção ou recolhimento* e (ii) *recolhimento após o prazo fixado*.

Apenas em relação à segunda hipótese é que a lei determina que a multa de ofício seja aplicada caso não haja o acréscimo da multa moratória. A lei está tratando da hipótese em que tenha ocorrido a retenção do IRRF e apenas o seu recolhimento tenha sido efetuado a destempo. Portanto, à evidência, caso o recolhimento a destempo tenha sido acompanhado dos acréscimos moratórios, não há que se falar em aplicação da multa de ofício.

No entanto, este não é o caso dos autos. Na espécie, trata-se de falta de retenção de IRRF, portanto, não há que se falar de recolhimento do imposto com acréscimos moratórios. Não houve qualquer recolhimento de imposto por parte da contribuinte, uma vez que trata-se de IRRF na forma de antecipação do IRPF devido pelos beneficiários dos pagamentos.

Assim, penso que a multa aplicável é a multa de 75%, conforme teor da legislação acima transcrita, com os ajustes já promovidos pela autoridade julgadora de primeira instância.

A interpretação aqui esposada encontra eco na jurisprudência do CARF, conforme se pode verificar nos seguintes julgados, reproduzidos na parte que interessa:

IRRF. FALTA DE RETENÇÃO.

A falta de retenção de IRRF apurada após o prazo de entrega da DIRPF de pessoa física beneficiária identificada não autoriza o lançamento do imposto contra a fonte pagadora que estava obrigada a efetuar a retenção, mas sim de multa e juros isolados. (Acórdão CARF n.º 2201-003.056, de 12/04/2016)

FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. MULTA. OBRIGAÇÃO DA FONTE PAGADORA.

Após o encerramento do período de apuração, a responsabilidade pelo pagamento do respectivo imposto passa a ser do beneficiário dos rendimentos, cabível a aplicação, à fonte pagadora, da multa pela falta de retenção ou de recolhimento, prevista no art. 9º,

da Lei n.º 10.426, de 2002, mantida pela Lei n.º 11.488, de 2007. (Acórdão CARF n.º 9202-005.444, de 23/05/2017)

NÃO RETENÇÃO E NÃO RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS ISOLADOS.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, após da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora, a multa de ofício e os juros de mora isolados. (Acórdão CARF n.º 2301-005.700, de 04/10/2018)

Portanto, neste tópico, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Beneficiários não identificados.

Em relação ao lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados, a contribuinte pontuou duas questões, a saber:

Conforme se verifica pelo teor do confuso relatório fiscal do auto de infração a fiscalização efetuou duas espécies de reajuste na base de cálculo das exações lançadas.

A primeira, diz respeito a uma suposta omissão da Recorrente em relação aos valores pagos aos beneficiários não-identificados. Segundo a fiscalização, o valor da base de cálculo confessada e recolhida através da denúncia espontânea é inferior ao valor da base de cálculo apurada pela fiscalização com base em todos os pagamentos realizados pela Recorrente à Incentive House.

[...]

Por outro lado, no que tange à segunda espécie de reajuste realizado pela fiscalização, referente à necessidade de se considerar líquida a importância paga ao beneficiário (*Gross Up*), tem razão a fiscalização, eis que a Recorrente ao realizar o pagamento espontâneo dos valores devidos por força dos benefícios concedidos aos beneficiários não-identificados olvidou-se de realizar o reajuste da base de cálculo previsto no § 3º, do art. 674, do RIR/99.

A recorrente insurgiu-se contra o primeiro ponto. Quanto ao segundo, a recorrente concordou de forma expressa, tendo relatado, inclusive, o pagamento de parte do auto de infração correspondente ao *Gross Up*.

Assim, releva rememorar o procedimento da fiscalização relativo à matéria objeto de impugnação pela recorrente:

- a fiscalização somou os valores transferidos à Incentive House para os pagamentos aos beneficiários, conforme as notas fiscais;

- do somatório acima, a fiscalização subtraiu os valores pagos a beneficiários identificados. Desta forma, obteve o montante total pago a beneficiários não identificados;

- no entanto, o montante total dos pagamentos a beneficiários não identificados era superior ao valor que havia servido de base para a contribuinte efetuar o pagamento de IRRF com alíquota de 35% (pagamento realizado após o início do procedimento fiscal);

- diante dessa situação, a fiscalização: (i) em relação ao IRRF pago pela contribuinte após o início da fiscalização, a fiscalização efetuou o lançamento com ajuste da base de cálculo (Gross Up, com o qual a contribuinte concordou expressamente); e (ii) efetuou o lançamento do IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado sobre o excedente (diferença entre o montante total pago a beneficiário não identificado conforme as notas fiscais e o valor reconhecido pela recorrente durante o procedimento fiscal).

Sobre este último, a contribuinte alegou que seriam valores utilizados indevidamente em 2003 e 2004 por um ex-diretor e que tais valores teriam sido devolvidos nos próprios anos-calendários. Com a devolução dos valores, portanto, não haveria alteração da renda do ex-diretor e, desta forma, a exigência do IRRF seria indevida. Reproduzo trecho da peça recursal sobre a matéria:

No caso em exame, não se trata de pagamento a beneficiário não-identificado, situação que justificaria a tributação definitiva, uma vez que o "pagamento" foi realizado ao ex-diretor da Recorrente já identificado (Sr. Rodrigo Correa). Na verdade, não foi sequer um pagamento, **foi uma utilização indevida do benefício realizada sem o consentimento da empresa**, mas por conta do abuso de poder do ex-diretor. Tanto é verdade, que depois de constatada a utilização indevida (sem o consentimento da empresa recorrente), o ex-diretor realizou a restituição dos valores utilizados indevidamente.

[...]

Ademais, frise-se que as devoluções dos valores utilizados indevidamente pelo e - diretor da Recorrente foram realizadas ainda no mesmo ano-calendário dos respectivos "pagamentos" indevidos.

[...]

Desta forma, Ilustre Conselheiro, comprovado que os pagamentos realizados em favor do Sr. Rodrigo Correa não se tratavam de rendimentos, mas de pagamentos indevidos que foram devolvidos no mesmo ano-calendário, resta evidente a não ocorrência do fato gerador a ensejar a cobrança do imposto de renda como pretendido pelo lançamento. ora combatido.

Verifica-se, portanto, a necessidade de reforma da decisão recorrida para fins de reconhecer a improcedência dos lançamentos realizados a título de IRRF sobre a suposta *"diferença existente entre a soma das notas fiscais e os valores pagos a beneficiários identificados"* (fl. 6, letra "c", do tópico "I.a", do relatório fiscal). (grifos do original)

Penso que a tese da contribuinte não deve ser acolhida.

A hipótese de incidência do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa está prevista no artigo 674 do Decreto nº 3.000/1999:

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 n.º 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

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

Veja-se que a hipótese exige que se configure o pagamento. A tributação, neste caso, é definitiva e não se aventa a possibilidade de examinar a renda do beneficiário. A tese da contribuinte talvez tivesse mérito distinto caso se tratasse de IRRF na forma de antecipação do imposto devido pelo contribuinte.

Assim, no momento em que houve o pagamento dos valores em questão, configurou-se a hipótese de incidência do tributo. Fatos posteriores não teriam o condão de desfazer a ocorrência, posto que não há fato jurídico tributário condicional.

Neste diapasão, vale citar alguns julgados do CARF, reproduzidos na parte que interessa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PERDA, EM FAVOR DA UNIÃO, DE VALORES AUFERIDOS PELO AGENTE COM A PRÁTICA DO FATO CRIMINOSO. CARACTERIZAÇÃO COMO PAGAMENTO DO TRIBUTO: IMPOSSIBILIDADE.

Considera ocorrida a denúncia espontânea quando o sujeito passivo confessa a infração, mediante a sua declaração, e extingue a sua exigibilidade com o pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

A perda em favor da União de valor auferido pelo agente com a prática do fato criminoso é um efeito da condenação penal e não se confunde com a figura do pagamento do tributo. (Acórdão n.º 2301-006.060, de 09/05/2019)

EXPROPRIAÇÃO DE PRODUTO DE CRIME. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA.

A expropriação de valores angariados pelo sujeito passivo em prol da União, em razão da prática de ilícito criminal, acordada em Termo de Colaboração Premiada, não altera a ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro. (Acórdão CARF n.º 1402-003.893, de 16/05/2019)

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS DECORRENTES DE ILÍCITO PENAL. PAGAMENTOS DE VANTAGENS INDEVIDAS. REPARAÇÃO DE DANOS OU RESSARCIMENTOS EM FACE DE ACORDOS DE COLABORAÇÃO PREMIADA OU DE LENIÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL GLOSADA RELATIVA A FATOS GERADORES OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que as despesas glosadas sejam derivadas de desvios de recursos da empresa autuada para pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, a sua indedutibilidade decorre essencialmente do fato de que não se enquadram como despesas efetivamente realizadas que reduziram indevidamente o resultado tributável dos exercícios fiscais sob

apuração. Assim, a reparação de danos causados em decorrência dos ilícitos confessados ou a devolução de valores fixados em Termos de Colaboração Premiada ou em Acordos de Leniência, tem natureza completamente distinta das despesas originalmente deduzidas e não podem impactar a apuração de tributos de períodos já encerrados. Os fatos geradores complexivos do IRPJ e CSLL dos períodos em que ocorreram as infrações devem ser escoimados dos valores que afetaram indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, não podendo ser afetados retroativamente por quaisquer fatos, voluntários ou não que tenham sido praticados em momento posterior, visando a purgar total ou parcialmente os ilícitos penais cometidos e a atenuar a imposição de penalidades, seja na esfera administrativa ou judicial. (Acórdão CARF nº 1302-002.549, de 20/02/2018)

Ademais, vale mencionar que a única prova juntada aos autos para demonstrar que os indigitados pagamentos seriam indevidos foi o extrato bancário que registra dois depósitos feitos pelo então diretor da pessoa jurídica. Transcrevo parte do recurso voluntário:

Conforme se verifica pelos extratos de conta-corrente juntados à impugnação (Doc. 09), o Sr. Rodrigo Correa realizou dois depósitos, em 20/11/03 e 03/12/04, nos valores de R\$ 45.382,78 e R\$ 44.503,44, respectivamente, justamente por ter utilizado o cartão *Flex Card* da Incentive House indevidamente. Veja-se que tais valores correspondem com os valores pagos pela Recorrente à Incentive House (valor da nota fiscal menos a taxa de prestação de serviços de 7,5%), os quais foram de R\$ 45.617,00 para Novembro de 2003 e R\$ 2.673,20 para Novembro de 2004, conforme se verifica pelas notas fiscais dos mesmos períodos (Doc. 10 da impugnação). As diferenças se devem a custos de CPMF e de emissão do próprio cartão, no que tange ao primeiro pagamento, custos esses que o Sr. Rodrigo negou-se a assumir. Quanto ao segundo pagamento, a restituição por parte de Rodrigo foi um pouco a maior eis que coincidiu com a restituição de outros valores tomados por empréstimo do caixa da empresa à época.

Ora, os depósitos registrados nos extratos bancários não são provas de que o beneficiário dos valores pagos por meio da Incentive House era o Sr. Rodrigo Correa e nem que os pagamentos seriam indevidos. Para comprovar que os valores foram destinados ao ex-diretor, a recorrente poderia ter juntado, por exemplo, relatório da Incentive House identificando o Sr. Rodrigo Correa como recebedor dos recursos. Para comprovar que o pagamento era indevido, a recorrente poderia demonstrar que os valores teriam sido percebidos fora das regras do programa de incentivo. Tudo isso, com suporte na escrituração contábil.

Também custa crer que o diretor de uma empresa desse porte tenha cometido um erro ao se utilizar indevidamente do *Flex Card* em 2003, tenha devolvido o dinheiro e tenha, novamente, em 2004, cometido o mesmo erro e devolvido, novamente, o dinheiro.

Neste tópico, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Indevido lançamento da multa qualificada (150%).

À partida, vale lembrar que, em relação à infração de pagamentos a beneficiários identificados (lançamento de multa e juros isolados), a própria instância *a quo* afastou a aplicação da multa qualificada. Portanto, a discussão sobre qualificação da multa, nesta instância recursal, versa tão somente sobre a infração relativa a pagamentos a beneficiários não identificados.

Neste tópico, a recorrente lançou duas questões, a saber:

Com efeito, ainda que os valores referentes aos beneficiários não-identificados tenham sido recolhidos após o início da fiscalização afastando, assim, a figura da denúncia espontânea, a referida multa qualificada (ou duplicada) não tem cabimento no presente caso por 2 (duas) razões: A **uma**, porque o art. 9º da Lei n.º 10.426/02 (na redação vigente à época dos fatos) não faz referência ao parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, mas somente aos seus incisos I e II; A **duas**, porque inexistente no Presente caso, "*evidente intuito de fraude* " conforme sustentado pela fiscalização. (grifos do original)

O primeiro ponto levantado pela recorrente já foi enfrentado anteriormente neste voto. A conclusão, em suma, é que a legislação que baliza a aplicação de penalidades previa que a multa qualificada poderia ser aplicada na espécie.

Quanto ao segundo ponto, penso que a tese da recorrente deve ser acolhida.
Vejam os.

De fato, é incontroverso nos autos que a recorrente havia feito um esforço para identificar os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos *Flex Card* antes de qualquer procedimento de ofício. Tanto que chegou a fazer recolhimentos de multa e juros isolados relativos aos valores pagos a beneficiários identificados.

Também vale mencionar que, apesar das infrações que levaram aos lançamentos de ofício, a relação da recorrente com a Incentive House era adequadamente registrada em notas fiscais e, embora de forma equivocada, fora registrada na contabilidade.

Assim, é possível concluir que, inicialmente, o contexto poderia levar à conclusão de que houvesse um dolo de esconder a ocorrência dos fatos jurídicos tributários do Fisco. Contudo, a pessoa jurídica, antes de qualquer procedimento de ofício, tratou de aclarar toda a situação, restando, a meu ver, divergências quanto à interpretação dos fatos e da norma aplicável, e não um quadro de sonegação.

Desta forma, penso que não haja suporte fático suficiente para a qualificação da multa nos termos do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Assim, neste ponto, voto por acolher a alegação da recorrente e voto por afastar a qualificação da multa de ofício na infração relativa aos pagamentos a beneficiários não identificados.

Inaplicabilidade da multa de ofício (75%).

Neste tópico, a recorrente pugnou pelo afastamento da multa de ofício (75%) em razão de ter recolhido os créditos tributários com o acréscimo de multa de mora. Trago à colação trecho da peça recursal que ilustra a argumentação da recorrente:

Conforme já referido na presente impugnação, no tópico que tratada da multa aplicada à parte do auto de infração referente aos beneficiários identificados ("**III.1.2.2** "), as multas previstas no art. 9º da Lei n.º 10.426/02 não se aplicam quando a fonte pagadora tiver realizado o recolhimento dos tributos, ainda que em atraso, **com o acréscimo da multa de mora.**

[...]

Sendo assim, a aplicação das multas previstas nos incisos I e II, do art. 44, da Lei 9.430/96 somente ocorreria se, e somente se, o recolhimento fosse realizado após o prazo fixado, **sem o acréscimo de multa moratória**. Assim, tendo a Recorrente realizado o recolhimento espontâneo da multa moratória, conforme reconhecido pelo próprio relatório fiscal do auto de infração, não há que se falar na aplicação das multas previstas no art. 9º da Lei nº 10.426/02. (grifos do original)

Este ponto, relativo aos pagamentos a beneficiários identificados, foi apreciado anteriormente e a conclusão é que, na espécie, tratando-se de falta de retenção, a multa aplicável é a de ofício (75%) conforme o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002.

Da mesma forma, o lançamento de ofício de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados deve ser acompanhado da imposição da multa de ofício (75%), conforme tópico anterior.

Assim, neste tópico, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Ilegalidade da negativa de reconhecimento e compensação dos valores recolhidos espontaneamente pela recorrente.

Neste tópico, a recorrente insurge-se contra a falta de compensação dos valores pagos após o início do procedimento fiscal a título de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados. Cito suas palavras:

Por fim, Ilustre Conselheiro, merece ser impugnada a absurda e infundada atitude do Sr. auditor fiscal de não reconhecer os valores recolhidos pela Recorrente referentes ao IRRF (35%) incidente sobre os pagamentos a beneficiários não-identificados. Questão essa, que foi omitida pela decisão recorrida, mas que deve ser analisada no presente recurso, conforme se passa a demonstrar.

Segundo o relatório fiscal do auto de infração, a negativa para compensação dos valores recolhidos pela Recorrente ocorreu por força de tais recolhimentos terem si do realizados após o início da fiscalização. Entretanto, inexistente autorização legal que determine sejam tais pagamentos desconsiderados.

De qualquer forma, é manifestamente improcedente tal pretensão uma vez que não pode a Recorrente ser obrigada a buscar a restituição dos valores pagos a tal título, uma vez que a restituição é procedimento previsto para valores recolhidos indevidamente ou a maior do que o devido, situação que não se aplica aos valores recolhidos pela Recorrente.

A tese da contribuinte não encontra respaldo na legislação de regência.

O primeiro ponto é que o indigitado pagamento não foi feito “espontaneamente”, mas após o início do procedimento fiscal. O afastamento da espontaneidade da fiscalizada é previsto no artigo 7º, § 1º do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

- I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º **O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores** e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

[...] - grifei

Assim, uma vez iniciado o procedimento fiscal, o crédito tributário será apurado de ofício pela autoridade administrativa nos termos do artigo 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A exceção legal para pagamento após o início do procedimento fiscal limitava-se a valores declarados anteriormente ao procedimento fiscal, conforme inteligência do artigo 909 do Decreto n.º 3.000/1999:

Art.909.A pessoa física ou jurídica submetida à ação fiscal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data do recebimento do termo de início da fiscalização, o imposto já declarado, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 47, e Lei n.º 9.532, de 1997, art. 70, II).

Desta forma, tenho que a fiscalização atuou de forma acertada ao deixar de compensar o valor recolhido pela contribuinte após o início do procedimento fiscal, pois este recolhimento não tem o condão de alterar o crédito tributário a ser apurado de ofício.

Da mesma forma, aponto a autoridade de forma correta que o montante pago deve ser considerado no momento da cobrança do eventual crédito tributário remanescente após o presente julgamento.

Voto, portanto, neste ponto, por negar provimento ao recurso voluntário.

Do pagamento da parte incontroversa do presente auto de infração.

Neste ponto, a recorrente registrou o pagamento de parte do auto de infração com a qual havia concordado expressamente. Em relação a esse pagamento, a contribuinte pede: (i) que se supra a decisão primeva quanto ao direito a “*ter compensados os valores recolhidos relativos à parte não litigiosa do lançamento combatido*”; (ii) o reconhecimento de que “*no presente recolhimento deixa de ser devida a multa de mora (20%)*”; e (iii) a recorrente “*faz jus à redução da multa, uma vez que está realizando o recolhimento no prazo para impugnação*”.

Tenho que nenhuma dessas questões esteja dentro do escopo do presente julgamento.

A questão posta para análise deste Colegiado é o crédito tributário constituído de ofício por meio dos autos de infração lavrados pela autoridade fiscal. O lançamento de ofício é o ato administrativo sujeito à revisão nesta instância recursal.

Neste aspecto, o pagamento de parte do crédito tributário no curso do processo administrativo fiscal, não tem o condão de alterar o crédito tributário lançado. Trata-se de extinção do crédito tributário lançado de ofício e, desta forma, mera matéria de arrecadação e controle do crédito tributário a ser observada pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil no exercício de competência que lhe é privativa.

A distinção entre as competências das unidades da RFB e dos julgadores administrativos fica patente na lição de Gilson Wessler Michels:

O que resulta dessa distinção [entre recurso do tipo reexame e recurso do tipo revisão] é que, na medida em que no contencioso administrativo brasileiro foi adotada a separação entre órgãos de lançamento (Administração Ativa) e órgãos de julgamento (Administração Judicante), não sendo dada a esses a competência para praticar os atos primários de que são exemplos o lançamento e o despacho denegatório do pleito repetitório, mas sim a de praticar o ato secundário de reapreciação daqueles atos primários, **só podem os órgãos julgadores administrativos prolatar decisões na esfera das quais anulam ou confirmam, parcial ou integralmente, o ato contestado (modalidade revisão), e jamais decisões nas quais substituem tal ato (modalidade reexame).** (MICHELS, Gilson Wessler. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Cenofisco, 2018. p 33.) – grifei.

Assim, neste ponto, voto por não conhecer parcialmente do recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para afastar a qualificação da multa de ofício em relação à infração de pagamentos a beneficiários não identificados.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira