



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.006381/2007-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-004.851 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de maio de 2021  
**Recorrente** DVA VEÍCULOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2003, 2004

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DO IRRF. INTENÇÃO DE OCULTAÇÃO DE FATO GERADOR. PAGAMENTO DE FUNCIONÁRIOS E TERCEIROS POR INTERPOSIÇÃO DE EMPRESAS QUE SIMULAM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COMPROVADAMENTE INEXISTENTE. ILEGALIDADE QUE JUSTIFICA A QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE.

Demonstra-se ilegal a interposição de empresa que simule a prestação de cursos e treinamentos profissionais e, comprovadamente, sirva de intermediária ao pagamento de funcionários do sujeito passivo e de terceiros, sem o adequado recolhimento de tributos, inclusive, a retenção do IR-fonte.

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, mecanismos e instrumentos que ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificações de dolo, fraude ou conluio a que aludem o art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito, através de prova que demonstre ter o contribuinte a consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos, sobretudo quando é expressamente alertado e recomendado, por consultoria legal, de que a prática equivocada é desaconselhada e que os responsáveis deverão assumir riscos de provável autuação.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo ser sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo.

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)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Sergio Magalhaes Lima, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão nº 07-12.750 da 3ª Turma da DRJ/FNS, de 30 de maio de 2008, (e.fls. 269/274), que julgou procedente o lançamento de IRRF dos anos-calendários de 2003/2004 e aplicação de multa de ofício qualificada, face à omissão de recolhimento de tributo decorrente de pagamentos a funcionários e sobre remuneração indireta a beneficiário identificado.

A administração tributária relata no auto de infração (e.fls. 207/217) e no Termo de Verificação Fiscal (e.fls. 219/239) ter realizado diligências fiscalizatórias junto ao contribuinte e identificado prática de atos contrários à legislação tributária, notadamente no que pertine à ausência de recolhimento do IR-Fonte decorrente de operações com pagamentos realizados através da empresa *Incentive House*, com a qual a autuada matinha contrato de prestação de serviços na área de marketing de incentivo, mas que servia de intermediária para permitir ao contribuinte destinar pagamentos a funcionários e terceiros a ela vinculados, sem o recolhimento dos tributos devidos, ao que considerou ser sonegação de tributos.

Constam, ainda, informações de que a autuada, nos anos calendários de 2003 e 2004, realizou pagamentos a diversos beneficiários, a título de prêmios, por intermédio da empresa *Incentive House S.A.* Tais operações têm por lastro notas fiscais emitidas pela empresa que intermediou os pagamentos, documentos que consignam, sob a descrição "Programa de Estímulo ao Aumento de Produtividade", os encargos de responsabilidade do cliente, ou seja, que estão sendo apenas intermediados pelo emitente; e ainda sob a descrição "Prestação de serviços", a comissão cobrada pela intermediação. Na contabilidade o valor total das notas foi registrado sob a rubrica de "CURSOS E TREINAMENTOS PROFISSIONAIS — Conta nº 4401029914 (fls. 91/93). Assim, os fatos escriturados não se conformam com as operações efetivamente realizadas, permanecendo ocultos os fatos verdadeiros e os reais beneficiários dos pagamentos. As razões desse procedimento se explicam a partir do que consta no documento intitulado "OPINIÃO LEGAL" (fls. 56/67), contendo orientação jurídica acerca de consulta formulada sobre a matéria em questão, coligido pela DRF em Cuiabá-MT.

No referido documento, colhido durante a fiscalização, o profissional da área jurídica orientou o contribuinte sobre a ilicitude do procedimento adotado, como se vê do excerto transcrito no TVF, a saber:

*2.3.2 Teoricamente, a CLIENTE deveria promover o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre os valores correspondentes aos prêmios distribuídos, como antecipação do que for devido na declaração de rendimentos da pessoa física, com aplicação da tabela progressiva prevista na Lei 9.250/96.*

*2.3.3 Todavia, a prática tem demonstrado que a totalidade das empresas que utilizam-se dos serviços da CONSULENTE para distribuição de prêmios aos BENEFICIÁRIOS optam por assumir o risco de não recolher o IRF, tendo em vista a conjunção dos seguintes fatores:*

*a) a CLIENTE não entrega diretamente ao beneficiário o prêmio respectivo, utilizando-se de uma agência de marketing (no caso, a CONSULENTE) que operacionaliza tais pagamentos;*

*b) a CONSULENTE emite uma fatura, com o valor dos prêmios e os honorários contratados, a qual não é colocada, dentro da empresa CLIENTE, no setor de Recursos Humanos, mas sim contabilizada como DESPESA DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA, restando **difícil a caracterização e comprovação da verdadeira fonte pagadora pelas autoridades fiscalizadoras.***

Os demais pagamentos realizados sem o recolhimento do IRRF foram relatados no TVF, havendo o autoridade administrativa indicado o tributo a recolher e aplicado as multas com suas respectivas qualificadoras, por entender que há elementos com comprovam a intenção do contribuinte omitir tributos de forma dolosa.

A instância de piso negou provimento à irresignação impugnatória do contribuinte, que controvertera, unicamente, a qualificação da multa, em acórdão (e.fls. 269/274) assim ementado:

**MULTA DE OFÍCIO.** 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, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada multa de ofício de 150 %. Lançamento Procedente.

O contribuinte maneja Recurso Voluntário ao CARF, em que reitera os termos da impugnação e contesta a alegada inadequação da aplicação da qualificação da multa ao patamar de 150%, por entender que não houve dolo ou fraude nas operações que praticou.

A recorrente informar que *não ocultou a verdadeira operação, tanto é que todos os documentos solicitados pelo fisco foram prontamente entregues e são comprobatórios de que os valores se referem a pagamento de prêmios, em programas de incentivo devidamente regulamentados. Logo, não houve intenção de fraudar, de omitir, de sonegar. Assim, não há porque se aplicar multa com base nesta tese ou se falar em dolo ou crime de sonegação, uma vez que o fato de não haver retenção do IRF sobre os valores, como já dito, a empresa em nada se beneficiou, deixando tão somente de praticar uma obrigação de reter o imposto na fonte, por ter*

*entendimento diverso, pelo que deverá responder, porém, sem as agravantes referidas no referido auto de infração.*

Por fim, alega que não se justifica enquadrar seus atos na Lei nº 8.137/1990 (crimes contra a ordem tributária), *justamente pela ausência de dolo eventual ou dolo específico, pois, como já dito, foi levado a efeito sem nenhuma vantagem para a empresa e, desta maneira, não pode ser enquadrado como tentativa de sonegação ou omissão de informação, uma vez que há nota fiscal de aquisição dos cartões de incentivo e comprovantes de pagamentos aos beneficiários.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

A única matéria controvertida nas razões recursais manejadas pela recorrente consistem na qualificação das multas aplicadas no patamar de 150%, inexistindo questionamento quanto aos demais itens que integram o lançamento do IRRF e a cobrança de juros.

Registre-se que o § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, estabelece que *o percentual de multa de ofício (75%) será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72, e 73 da Lei nº 4.502/64*, os quais remetem às circunstâncias de denotem sonegação, fraude ou conluio.

Salta aos olhos o fato do contribuinte ter sido alertado, através de documento intitulado “opinião legal” (e.fls. 115/138) – por ele mesmo apresentado à administração tributária –, quanto à ilegalidade dos pagamentos realizados mediante a interposição de outra empresa, visto que o suposto contrato de prestação de serviços na área de marketing de incentivo, na verdade, instrumentalizava a triangulação de pagamentos a funcionários e a terceiros sem o recolhimento dos tributos devidos.

Os riscos da operação e a inequação da contratação estão estampados, a claras luzes, em diversas passagens da “opinião legal” consultiva, da qual a recorrente tinha pleno conhecimento, onde se vê expressa recomendação para evitar levar à frente tais pagamentos sem retenção de impostos, a saber:

*2.3.2 Teoricamente, a CLIENTE deveria promover o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre os valores correspondentes aos prêmios distribuídos, como antecipação do que for devido na declaração de rendimentos da pessoa física, com aplicação da tabela progressiva prevista na Lei 9.250/96.*

*2.3.3 Todavia, a prática tem demonstrado que a totalidade das empresas que utilizam-se dos serviços da CONSULENTE para distribuição de prêmios aos BENEFICIÁRIOS **optam por assumir o risco de não recolher o IRF**, tendo em vista a conjunção dos seguintes fatores:*

*a) a CLIENTE não entrega diretamente ao beneficiário o prêmio respectivo, utilizando-se de uma agência de marketing (no caso, a CONSULENTE) que operacionaliza tais pagamentos;*

*b) a CONSULENTE emite uma fatura, com o valor dos prêmios e os honorários contratados, a qual não é colocada, dentro da empresa CLIENTE, no setor de Recursos Humanos, mas sim contabilizada como DESPESA DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA, restando dificultosa a caracterização e comprovação da verdadeira fonte pagadora pelas autoridades fiscalizadoras.*

*3.3.2. No que tange ao Imposto de Renda na Fonte, o mesmo deveria, a priori, ser recolhido todas as vezes que o valor do prêmio destinado ao BENEFICIÁRIO ultrapassasse o limite de R\$ 900,00 (novecentos reais), de acordo com a tabela progressiva. Todavia, a prática demonstra, pelos motivos supra, que as CLIENTES optam por correr o risco de não recolher o IRF.*

...

*3.3.4. Para evitar problemas aos CLIENTES, aconselhamos à CONSULENTE que oriente os mesmos a não distribuírem prêmios aos BENEFICIÁRIOS com habitualidade (espaçando os pagamentos no tempo e sem repetição da frequência temporal em que são pagos), bem como que os mesmos sejam distribuídos com o valor de ...*

(grifou-se; registra-se que a última página não consta dos autos processuais)

A qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar, a desdúvidas, ter o sujeito passivo utilizado, conscientemente, mecanismos e instrumentos que ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar tributo. A intenção de ocultação do fato gerador da obrigação tributária se revela durante a regular instrução processual, por meio da qual se permita atribuir ao sujeito passivo a prática de ato contrário à lei, sob a pecha da existência de motivação que justifique a atribuição das qualificações de dolo, fraude ou conluio a que aludem o art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Autoriza-se a qualificação da multa de ofício quando há nos autos a comprovação do ilícito através de prova que demonstre ter o contribuinte a consciência da inadequação dos meios que pratica na operacionalização de seus pagamentos, sobretudo quando é expressamente alertado e recomendado, por consultoria legal, de que a prática equivocada é desaconselhada e que os responsáveis deverão assumir riscos de provável autuação.

A qualificação da penalidade é resultado da evidenciação de uma intenção deliberada que demonstre desvio da conduta normalmente esperada, devendo ser sólidos os elementos de prova que evidenciem o intuito de omitir o pagamento do tributo. Os autos revelam circunstâncias de pleno conhecimento do equívoco fiscal operacionalizado pela empresa.

Cite-se julgados do CARF que confirmar os argumentos aqui expostos:

INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS. PROVA DIRETA. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64. (Acórdão nº 1201002.265 – 1ª Seção – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 14 de junho de 2018)

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO.** Caracteriza o dolo da contribuinte em tentar impedir que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e, portanto, enseja a aplicação da multa qualificada (150%), a não apresentação reiterada de DCTF ou DIPJ, ao longo de vários anos-calendários consecutivos, aliada ao pagamento dos tributos e contribuições federais em valores muitíssimos inferiores aos efetivamente devidos. (*Acórdão nº 9101-002.726 – 1ª Seção – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 4 de abril de 2017*)

**MULTA QUALIFICADA. DOLO. ELEMENTO SUBJETIVO.** A multa de ofício de 75% é objetiva e decorre do tipo legal (lei), imposta com culpa ou dolo genérico, não se afere a conduta do agente. Na multa qualificada de 150% exige-se a comprovação do aspecto subjetivo do infrator, ou seja, dolo específico, a vontade livre, consciente, deliberada, ardilosa, premeditada, e a ação ou omissão sonegar. A diferença entre o elemento objetivo do tipo e subjetivo da conduta consiste na intensidade dolosa do para permitir a qualificação da penalidade. (*Acórdão nº 2201002.294 - 2ª Seção / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 21 de novembro de 2013*)

Considerando que a qualificação da multa é o único elemento controvertido e trazido à colação, entendo que as razões recursais são insuficientes à desconstituição do lançamento.

### **DISPOSITIVO**

Ante ao exposto, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o lançamento tributário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque