



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

Processo nº 12448.729489/2015-10
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.734 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IRRF. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROVA DA PRESTAÇÃO.
Recorrentes PEG CRED PROMOTORA DE VENDAS E PARTICIPACOES S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

IRRF LANÇADO SOB A ALEGAÇÃO DE QUE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO FOI COMPROVADA. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. SERVIÇOS INTELECTUAIS QUE PRODUZEM RESULTADO IMATERIAL. PROVA DA PRESTAÇÃO PRODUZIDA PELO CONTRIBUINTE E NÃO INFIRMADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Não subsiste o lançamento do IRRF com base no artigo 61 da Lei 8.981/1995 (art. 674 do RIR/99) quando a fiscalização se limita a questionar a efetividade dos serviços prestados. Tal argumento até pode ser base para a glosa da despesa, mas não para o lançamento do IRRF.

A prova da prestação de serviços intelectuais como a estruturação de operações de crédito se faz mediante a apresentação dos respectivos contratos, dos relatórios de produção, de documentos que comprovem a existência das operações estruturadas e das notas fiscais. Se, mesmo diante de tais evidências, o fisco insiste que os serviços não foram efetivamente prestados, é dele o ônus de desconstituir tais provas, não sendo admissível presumir que os serviços não existiram pelo simples fato de se tratar de pessoas ligadas à fonte pagadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CANCELAMENTO.

A aplicação da penalidade qualificada requer que a conduta esteja associada a alguma das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Se a Fiscalização não demonstra, de maneira explícita, uma eventual conduta, em tese, dolosa por parte da Fiscalizada, não pode prevalecer a multa

qualificada, devendo-se proceder ao seu cancelamento, mantendo-se a multa de ofício em seu patamar típico, de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, excluindo o lançamento do IRRF quanto aos pagamentos efetuados a Omaha Consultores Ltda., Antonio Luiz de Oliveira P. Pascoal ME, YKK Serviços de Cobrança Ltda., BPW Consultoria Empresarial e Assessoria Financeira, Antonio C. Conversano Serviços Planejamento Fin., RL de Souza Brandão Cobranças, Mônica Moreno Digitação e Processamento Ltda., JPRH Serviços de Cobrança Ltda. e V de Albuquerque Palmeira Cobrança e negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Declarou-se impedido o conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. Participou do julgamento o conselheiro suplente Lizandro Rodrigues de Souza em substituição ao conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado para substituição do conselheiro Cláudio de Andrade Camerano), Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração para a cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, ano-calendário 2011, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora, sob o entendimento de que a contribuinte teria efetuado pagamentos sem causa ou operações não comprovadas, tendo como base legal o art.674 do RIR/99.

O relatório da decisão recorrida assim resume o Termo de Verificação Fiscal e também descreve os argumentos da impugnação:

Do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls.1.990 a 2.069), extrai-se, resumidamente (eventuais destaques pertencem ao original):

I – Breve exposição dos fatos motivadores dos lançamentos

[...]

No ano-calendário de 2011 o contribuinte optou pela forma de tributação com base no lucro real, período de apuração trimestral e, de acordo com a DIPJ/2012 – ND 0001078328 que foi transmitida a RFB, informou como sendo o total de sua receita bruta auferida naquele ano com a prestação de serviços o montante de R\$ 87.561.927,94, enquanto o total de despesas informadas como sendo decorrentes de serviços prestados por pessoas jurídicas alcançou a cifra de R\$ 70.104.740,32, ou seja, correspondeu à quase integralidade das despesas operacionais declaradas no ano que foi de R\$ 72.323.073,08.

Ocorre que, no curso do procedimento administrativo, restou demonstrado pelo fisco que daquele total de R\$ 70.104.740,32 o contribuinte não logrou comprovar, por intermédio de documentos hábeis e idôneos, a efetiva prestação de serviços referentes a consultorias e assessorias que atingiram a quantia de R\$ 67.681.115,37. De fato, ao longo do ano-calendário de 2011 a empresa PegCred Promotora de Vendas e Participações S/A contabilizou e pagou por despesas que foram descritas nas notas fiscais como sendo decorrentes de consultorias/assessorias prestadas pelas pessoas jurídicas Omaha Consultores Ltda.[...]- [Nota do Relator: são relacionadas várias empresas] -mas, apesar de terem sido disponibilizadas cópias de instrumentos particulares celebrados entre as partes, cópias de notas fiscais de serviços, cópias de documentos intitulados de relatórios de produção, cópias de documentos referentes a operações de crédito e efetuados os respectivos pagamentos não logrou comprovar, com base na documentação que foi apresentada ao fisco, a efetiva prestação dos serviços de consultorias/assessorias que estão descritos no documentário fiscal e contratos celebrados.

Cumprе ressaltar que somente para a empresa Omaha Consultores Ltda. foi desembolsada quantia equivalente a R\$ 43.890.723,22 (...). Motivado pelo fato dessa empresa ter recebido a maior parcela do montante pago pela fiscalizada o agente, no curso da ação fiscal, adotou o procedimento de verificar inicialmente os valores que foram registrados na conat de resultado 5.1.1.02.02.0013 – OMAHA CONSULTORES LTDA. e, posteriormente, os montantes escriturados nas demais contas correspondentes àquelas outras 14 (quatorze) empresas.

[...]

TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Diante das irregularidades que foram apuradas no curso da ação fiscal decorrentes da não comprovação da efetiva prestação da quase totalidade dos serviços que foram escriturados, pagos e informados pela empresa na DIPJ/2012 – linha 04 – sob a rubrica de prestação de serviço por pessoa jurídica e, considerando que tal montante de R\$ 67.681.115,37 passível de ser glosado equivale, em termos percentuais, a mais de 90% de todas as despesas operacionais que foram informadas pela empresa no ano-calendário de 2011, ou seja, R\$ 72.323.073,08 o agente promoveu o arbitramento do lucro da pessoa jurídica pois, diante dessa situação fática, é incabível a preservação da apuração pelo Lucro Real, que pressupõe uma escrituração regular. A manutenção de escrituração com observância das leis comerciais e fiscais impõe que os registros contábeis e fiscais tenham respaldo em documentação hábil e idônea que comprove de modo efetivo os lançamentos realizados, visto que é necessário que a regularidade da determinação do montante tributável seja passível de verificação por parte da Administração Tributária. Nos autos de infração foram compensados os valores retidos a título de IRF (cód.1708) e CSLL (cód 5952), conforme informações constantes da DIRF que foi transmitida pelo Banco BVA, CNPJ 32.254.138/0001-03.

[...]

■ IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Como consequência lógica das irregularidades apuradas pelo fisco impõe-se, ainda, o lançamento do Imposto de Renda na Fonte que é devido nos casos de pagamento efetuados quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Ante a não comprovação, por intermédio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva prestação dos serviços que foram contabilizados e pagos pelo contribuinte, devido o lançamento do IRF à alíquota de 35% sobre tais pagamentos, devidamente reajustados, em razão da ausência de nexo de causalidade entre os referidos pagamentos e as operações correspondentes aos serviços com consultorias/assessorias que não foram comprovadas.

[Nota do Relator: Foram feitas várias intimações a várias empresas, também para a Fiscalizada, cujas repostas das empresas e conclusões da autoridade autuante são por demais extensas, de forma que creio que os fatos serão melhor assimilados já quando da decisão a ser proferida no Voto, quando será feita uma análise detalhada e individual das situações e das respostas]

[...]

III – INFRAÇÕES APURADAS E TRIBUTAÇÃO – IRPJ, CSLL, PIS, COFINS

III.I – INFRAÇÕES APURADAS

• *NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS E DE SUA NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE PARA A ATIVIDADE OPERACIONAL DESEMPENHADA PELA EMPRESA – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS*

• *PAGAMENTOS SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA - IRRF*

[...]

■ IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Por todos os fatos que foram constatados no curso do procedimento administrativo e que estão narrados neste termo de verificação fiscal impõe-se, como consequência lógica, o lançamento do Imposto de Renda na Fonte que é devido nos casos de pagamento efetuados quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Ante a não comprovação, por intermédio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva prestação dos serviços que foram contabilizados e pagos pelo contribuinte, devido o lançamento do IRF à alíquota de 35% sobre tais pagamentos, devidamente reajustados, em razão da ausência de nexo de causalidade entre os referidos pagamentos e as operações correspondentes aos serviços com consultorias/assessorias que não foram comprovadas. Como parte integrante deste termo de verificação fiscal o agente anexou demonstrativo das bases de cálculo do imposto que correspondem aos pagamentos efetuados pela empresa, devidamente reajustados nos termos da legislação em vigor, e que foram caracterizados como sem comprovação da operação ou causa. Cabe ressaltar que ao demonstrar as respectivas bases de cálculo, o agente se valeu das próprias informações que foram disponibilizadas pelo contribuinte nas conciliações de pagamentos por ele realizadas a partir dos extratos bancários da empresa.

[...]

IV – ENQUADRAMENTOS LEGAIS

[...]

IV.II) IR Fonte (pagamentos sem comprovação da operação ou causa)

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

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

§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

[...]

Mediante o processo administrativo 12448.729489/2015-10 foi promovido o lançamento do Imposto de Renda na Fonte, cujas bases de cálculo, devidamente reajustadas, estão demonstradas nas planilhas que integram este termo e correspondem aos pagamentos realizados pelo contribuinte e cuja operação não foi comprovada.

OBS: Por fim cumpre observar que em razão das irregularidades que foram constatadas no curso da fiscalização foi qualificada a multa de ofício no percentual de 150%, exigida juntamente com os impostos e contribuições devidos, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/ de 1996, fato esse que motivou a formalização de representação para fins penais.

DA IMPUGNAÇÃO

Após tomar a ciência dos autos de infração a Interessada apresentou sua Impugnação, onde após fazer um breve relato da autuação fiscal, manifesta-se inconformada com tal procedimento, uma vez que “...toda a documentação devidamente apresentada à fiscalização com relação a todas as atividades de prestação de serviços – e inclusive admitido pela d. Fiscalização – foi interpretada como insuficiente para comprovação das operações realizadas..” e prossegue, em resumo:

- em razão dessa glosa generalizada de despesas que representavam mais de 90% das despesas e custos do exercício, a fiscalização desclassificou a escrita contábil da IMPUGNANTE, desconsiderando a tributação pelo lucro real e recalculando o IRPJ e a CSLL com base no lucro arbitrado, e aplicando o IRRF com fundamento no art.674 e 675 do RIR/99;*
- crê que a autoridade fiscal não compreendeu a natureza da atividade da IMPUGNANTE, de forma que entende ser necessário uma breve exposição de seus negócios;*
- descreve seu objeto social, que sua atividade tipificada como de “correspondente não bancário” é submetida à regulação do BACEN;*

Eis o seu objeto social, que descreveu:

‘a prestação de serviços de controle de crediários, levantamentos cadastrais, assessoria e consultoria comercial e econômico-financeira, emissão de carnes e outros títulos de crédito, inclusive de inadimplentes, organização e estruturação

de sistemas de processamento dados, consultoria em marketing, intermediação e controle de negócios em geral, participação em outras sociedades, de qualquer ramo de atividade, nacionais e estrangeiras.'

- *em consequência da complexidade e sofisticação de determinadas operações e determinados clientes, era mais econômico para a empresa organizar seu negócio mediante a contratação de terceiros, profissionais altamente qualificados, com dedicação não exclusiva, organizados através de pessoas jurídicas; tudo suportado por contratos;*

- *que não conseguiria desenvolver tais soluções sem o suporte das prestadoras de serviços contratadas, não só pelo conhecimento técnico requerido, mas também pela visão profunda do mercado financeiro que tais empresas traziam, proporcionando, assim, à IMPUGNANTE diversificar suas atividades, que eram a de oferecer ao mercado os produtos financeiros de seus clientes, especialmente o Banco BVA S/A, incrementando a respectiva carteira de clientes, explorando nichos de mercado nos quais a IMPUGNANTE não teria conhecimento técnico para atuar sozinha, aumentando assim o seu faturamento; estas empresas apresentavam relatórios gerenciais e tudo suportado por notas fiscais;*

- *que todos os documentos que estão nos autos e já apresentados no decorrer da fiscalização – extratos bancários dos pagamentos que fez a estas empresas (que relaciona), contratos, notas fiscais, relatórios de produção e recolhimento de tributos na fonte – FORMAM UM CONJUNTO PROBATÓRIO suficiente para evidenciar os serviços adquiridos pela IMPUGNANTE;*

- ***preliminarmente: da nulidade por manifesto erro na indicação da disposição legal infringida;***

- *que o auditor fiscal não teria apontado a norma legal infringida; por sua vez o artigo 674 (que transcreve) e 675 do RIR/99, que fundamenta o lançamento do imposto de renda retido na fonte, não indica a exata infração; o RIR não é lei, apenas um decreto normativo;*

- ***da nulidade da autuação por violação ao disposto na Portaria MF nº 187/93;***

- *que o auditor ao considerar inidôneos os documentos apresentados, deveria, então, agir conforme orientação da Portaria MF 187/93, que transcreve, onde ali se indicam os pressupostos necessários e indispensáveis à declaração de inidoneidade, não respeitados pela autoridade fiscalizadora;*

- ***do direito: da dedutibilidade das despesas decorrentes dos contratos de prestação de serviços e da aplicação do art.299 do RIR/99***

- *neste tópico discorre longamente sobre o alcance do artigo, que trata das condições em que uma despesa é dedutível (dedutibilidade atrelada à necessidade da empresa e se a despesa é usual e normal;*

- *que necessitava dos serviços das empresas pois não contava em seus quadros com pessoas especializadas com expertise suficiente; cita vários doutrinadores com excertos sobre as características das despesas dedutíveis;*

- *da leitura do Termo Fiscal, a Impugnante conclui que a autoridade autuante não teria acatado sua documentação, pois esta teria estranhado o fato de que a Impugnante atendia formalmente apenas a um único cliente e que não aceitou nenhum dos documentos apresentados durante a fiscalização pela simples alegação subjetiva de quem se diz “não estar convencido”; transcreve excertos de doutrinadores;*

-
- de forma que deve “saltar aos olhos o ABSURDO” pretendido pela autoridade autuante neste caso, quando pretende glosar nada menos que 100% das verbas de prestação de serviços pagas a 14 pessoas jurídicas, todas independentes entre si...”;
 - e para demonstrar de forma mais cabal o ABSURDO que aqui se denuncia, a IMPUGNANTE apresenta por amostragem, carta de cliente para o qual prestou serviços (doc.07); através dessa carta, os clientes confirmam não apenas a intermediação realizada pela IMPUGNANTE, mas também a participação das empresas terceirizadas;
 - **Da Inaplicabilidade do §1º do artigo 61 da Lei 8.981/93 ao presente caso e a análise de jurisprudência do CARF sobre o tema**
 - ante tudo exposto, estamos diante de uma situação que não permite a pecha de tratar-se de um “pagamento sem causa”. Na verdade estamos diante de um quadro em que o Autuante simplesmente não quer aceita a causa demonstrada, e embora não apenas não consiga, mas nem tenha tentado provar diversamente, o Autuante “glosa a causa” para daí então justificar a glosa da despesa (por falta de causa) e penalizar o contribuinte com mão pesada através do lançamento do IR Exclusivo de Fonte, à alíquota de 35%, aplicada sobre uma base de cálculo reajustada, ou seja, na prática para cobrar da IMPUGNANTE o montante exorbitante equivalente a simplesmente 53,84% [= 35% x 1/(1 – 35%)] do valor das “despesas cuja causa foi glosada,” acrescidos ainda de multa e juros;
 - é sabido o caráter excepcional que tem o dispositivo da legislação que prevê a incidência do artigo 61 da Lei 8.981/95, que tem como foco primário sancionar as saídas de caixa das empresas sem explicação (como n o caso dos pagamentos a beneficiário não identificado), ou pagamentos a beneficiários identificados mas sem explicação, ou no caso de remuneração indireta a executivos;
 - como se sabe, é norma que visa, de um lado, desestimular e coibir abusos na “fabricação de despesas” pelas empresas (muitas vezes através das chamadas “notas frias”) e de outro, garantir que haja tributação sobre benefícios que se tenta escamotear;
 - nenhuma das justificativas acima faz sentido no caso concreto, pois como provamos, não se tratam de “despesas fabricadas”, nem se tentou escamotear nada, os beneficiários estão mais que devidamente apontados e os mesmos submeteram à tributação as verbas auferidas;
 - que Neicyr de Almeida (Imposto de Renda das Empresas – Questões Controvertidas) corrobora este entendimento quando afirma:
“...o comando legal consubstanciado no art.61 da Lei 8.981/95 não transferiu a terceiros o ônus da prova acerca da materialidade do dispêndio; pelo contrário, exigiu do agente fiscal que assegurasse, sem hesitação, que o direcionamento dos recursos não guardava qualquer correlação com algo recebido em trocas.”
 - transcreve ementas de julgados do CARF, para concluir que não podem as autoridades administrativas, a seu bel prazer, desconsiderar as operações realizadas com suporte documental robusto e idôneo, para arbitrar eventual IR/Fonte devido pelo contribuinte;

- as autoridades fiscalizadoras simplesmente não tem competência, autonomia ou permissão legal para desconsiderar a vasta documentação apresentada pela Impugnante à Fiscalização;

- Da impossibilidade de presunção no lançamento e o princípio da verdade material

- que não poderia a Fiscalização, em hipótese alguma, utilizar-se de recursos presuntivos e meros indícios para concluir, de forma equivocada, que os pagamentos efetuados pela IMPUGNANTE não teriam causa;

- que a Fiscalização, em diversas passagens dos TVF, utilizou-se indevidamente de recursos presuntivos para desconsiderar as despesas incorridas pela IMPUGNANTE, mas em nenhum momento comprovou, de forma irrefutável, a sua inexistência, o que seria imprescindível para a legitimidade do lançamento;

- se a documentação apresentada pela IMPUGNANTE não era, na concepção da Fiscalização, satisfatória, deveria ela não apenas expor claramente os motivos que a levaram a concluir dessa forma, mas também provar a impossibilidade de sua existência, e não simplesmente desconsiderá-la por um “estranhamento” e/ou uma “insatisfação” em relação ao que lhe foi exposto e apresentado; no mais discorre sobre o princípio da verdade material;

- da ilegalidade do arbitramento do lucro

- após transcrever o enquadramento legal do Auto, reitera que sempre atendeu as intimações, fornecendo todos os documentos necessários, e que em nenhum momento a autoridade autuante colocou sob suspeição a correção e a hígidez da escrituração contábil mantida pela IMPUGNANTE;

- portanto, a única razão para a imposição à IMPUGNANTE do arbitramento do seu lucro tributável seria a glosa rasa e generalizada de mais de 90% de suas despesas/custos, de sorte que, eliminado tal proceder inexistiria qualquer outra motivação para se manter tal medida;

- caracterização dos custos/despesas como pagamento sem causa resultaria em um absurdo bis-in-idem

- reitera que as verbas em questão, relativas à remuneração de terceiros pela prestação de serviços, foram devidamente submetidas à incidência de IR, CS, PIS e COFINS, seja sob a forma de retenção na fonte por parte da IMPUGNANTE quando da realização do pagamento, seja posteriormente pelas próprias empresas beneficiárias quando contabilizaram tais verbas como ‘receita’;

- ainda assim, o Auto pretende arrecadar o equivalente a 53,84% a título de IR, sem considerar ainda os encargos de multa e juros;

- a autoridade autuante poderia ter concedido um crédito pelos impostos que foram, sabidamente, (a) retidos na fonte e (b) recolhidos pelas empresas prestadoras de serviços;

- da inaplicabilidade da multa agravada lançada

- que a autoridade autuante, de forma sucinta, aplicou à IMPUGNANTE a multa de 150%, mas para isto se pressupõe que a contribuinte tenha agido de forma dolosa; deve a autoridade tipificar claramente a conduta praticada, algo que não foi feito;

- desta maneira, desnecessário dizer que o proceder da autoridade autuante impede que o contribuinte se defenda; traz ementas de julgados do CARF;

- conclusões e pedidos

requer seja nulo o presente lançamento tendo em vista a ofensa ao art.97, I e V do CTN e aos artigos 5º, II e 150 da CF/88; se não reconhecida a nulidade, seja julgado improcedente o lançamento pelas questões de fato e de direito apontadas;

- que seja afastada a majoração da multa de ofício;

- requer-se, ainda, o reconhecimento da inexigibilidade de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, com base em julgado do CARF.

No mesmo procedimento fiscal foi lavrado auto de infração para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em razão do arbitramento do lucro, os quais foram objeto de outro processo (12448.729486/2015-86).

Em 17 de junho de 2016 a DRJ em Florianópolis - SC julgou a impugnação parcialmente procedente, por força do cancelamento da qualificação da multa de ofício, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

Normas Processuais. Nulidade. Improcedência. Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência, detalhados em Relatório de Fiscalização, que é parte integrante do Auto, e dos fatos que o motivaram e o adequado enquadramento legal da infração fiscal.

O cerceamento ao direito de defesa somente se caracteriza pela ação ou omissão por parte da autoridade lançadora que impeça o sujeito passivo de conhecer os dados ou fatos que, notoriamente, impossibilitem o exercício de sua defesa.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

Pagamentos sem comprovação da operação/causa. Tributação na Fonte. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

Multa de Ofício Qualificada. Duplicação do Percentual da Multa de Ofício. Ausência de Motivação. Cancelamento. A aplicação da penalidade qualificada requer que à conduta da Fiscalizada esteja associada alguma das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, quando aí, sim, seria cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007). Se a Fiscalização não demonstra, de maneira explícita, uma eventual conduta, em tese, dolosa por parte da Fiscalizada, não pode prevalecer a multa qualificada, devendo-se proceder ao seu cancelamento, mantendo-se a multa de ofício em seu patamar típico, de 75%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada em 1º de julho de 2016 (fl. 5.910), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 2 de agosto de 2016 (fl. 5.917), afirmando que, uma vez afastada a prática de qualquer conduta dolosa pela contribuinte e inclusive reconhecida a idoneidade do conjunto probatório apresentado, seria lógico e natural que o passo seguinte fosse a efetiva análise das evidências materiais apresentadas na impugnação, que certamente conduziram ao cancelamento da autuação fiscal, porém não foi isso que ocorreu.

Em seu recurso, a Recorrente aponta o que entende serem equívocos da decisão recorrida, tais como não considerar que o Sr. Benedito Ivo Lodo Filho exercia atribuições diferentes como diretor e como prestador de serviços, bem como que a Omaha é empresa constituída há mais de 20 anos e, ao longo desse período, prestou serviços para outras empresas conforme documentos anexos ao recurso, sendo portanto sua expertise inquestionável. Observa também que "*a Recorrente não possuía expertise, nem disponibilidade técnica para executar todos os trabalhos contratados pelos seus clientes*" e por isso precisava de serviços como os prestados pela Omaha. Ressalta, por fim, que se trata de serviços intelectuais com resultado imaterial e que todo o conjunto probatório apresentado faz prova a seu favor.

Sustenta, ademais, que a DRJ considerou todos os documentos hábeis e idôneos, apenas não aceitou a causa demonstrada, ou seja, "glosou a causa". Observa que a caracterização dos valores como pagamento sem causa resultaria em um absurdo bis in idem já que as verbas foram submetidas à incidência de IR, CSLL, PIS e Cofins, seja sob a forma de retenção na fonte por parte da Recorrente quando da realização do pagamento, seja posteriormente pelas próprias empresas beneficiárias quando contabilizaram tais verbas como receita. Por fim, ressalta que o lançamento foi baseado em presunção, e observa que se a documentação apresentada pela Recorrente não era, na concepção da Fiscalização, satisfatória, deveria ela não apenas expor claramente os motivos que a levaram a concluir dessa forma, mas também provar a impossibilidade de sua existência, e não simplesmente desconsiderá-la por um "estranhamento" e/ou uma "insatisfação" em relação ao que lhe foi exposto e apresentado.

Recebi o processo em distribuição realizada em 14 de junho de 2018.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade, portanto dele conheço.

A contribuinte sustenta, desde a fiscalização, que apresentou documentação capaz de demonstrar indubitavelmente a ocorrência de todas operações de prestação de serviços (contratos, notas fiscais e relatórios de produção), ressaltando que, por se tratar de serviços intelectuais (de estruturação de operações de crédito bancário e de cobrança), estes têm resultado imaterial.

Não se questiona que, para a maior parte dos serviços, foram apresentadas cópias de instrumentos particulares celebrados entre as partes, cópias de notas fiscais de serviços, cópias de documentos intitulados "relatórios de produção", cópias de documentos referentes a operações de crédito e prova dos respectivos pagamentos.

Não obstante, o TVF entendeu que a contribuinte não logrou comprovar a efetiva prestação dos serviços de consultorias/assessorias porque, dentre outros fatos:

(i) os documentos que pretendem dar suporte aos cálculos discriminados nos "relatórios de produção" e aos pagamentos efetuados a título da comissão de 5% fazem menção unicamente a operações celebradas entre o Banco BVA S.A. e diversas sociedades, não demonstrando qualquer nexo de causalidade entre a Recorrente (contratante) e as empresas contratadas e sequer as mencionam;

(ii) as respostas produzidas pela Recorrente durante a fiscalização seguiram um padrão e mencionam a importância dos serviços para o incremento da carteira de clientes da Recorrente, no entanto nota-se que praticamente toda a receita auferida pela Recorrente decorreu de valores pagos por um único cliente: o Banco BVA. S.A.

(iii) quanto aos pagamentos efetuados à empresa Omaha Consultores Ltda. que representou a maior parcela do montante pago pela Recorrente no ano-calendário de 2011, apurou-se que seu sócio administrador, indicado como a pessoa física responsável pela prestação dos serviços de estruturação de operações de créditos e outros produtos bancários, era também diretor da Recorrente. Questionada sobre essa circunstância, a Recorrente limitou-se a esclarecer que o Sr. Benedito Ivo Lodo Filho exercia atribuições diferentes como diretor e como prestador de serviços.

(iv) quanto às demais prestadoras de serviços, ora não foram apresentados documentos comprobatórios, ora a documentação apresentada (em especial os "relatórios de produção" que atestariam a execução dos serviços) foram considerados insuficientes, em especial por não mencionarem as tais prestadoras de serviços.

A análise da documentação apresentada como prova dos serviços que ensejaram os pagamentos feitos pela Recorrente realmente não permite concluir que os serviços foram efetivamente prestados.

Resta saber se tal circunstância é capaz de levar, além da glosa das despesas, ao lançamento de IRRF.

A exigência do IRRF ora discutido tem fundamento no artigo 61, §1º, da Lei 8.981/1995, que prevê (grifamos):

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.

Tal dispositivo, portanto, impõe a responsabilidade da fonte pagadora pelo pagamento do imposto de renda (que deveria ter sido retido na fonte) relacionado a:

(i) pagamentos a beneficiário não identificado;

(ii) pagamentos ou entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, na hipótese de não ser comprovada a operação ou a sua causa.

Primeiro requisito para aplicação da hipótese do artigo 61 é a existência de pagamentos efetivos, não bastando a presunção de pagamento ou meras informações em registros contábeis.

O segundo requisito é na verdade a característica de tais pagamentos, qual seja, serem realizados ou a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou de sua causa.

No caso, não se questiona que os beneficiários estão identificados. Assim, é fato que o lançamento ocorreu com base no § 1º do art. 61, ou seja, porque a autoridade autuante entendeu que não restou comprovada a operação ou sua causa.

Na verdade, a causa das operações, em alguns casos, também está comprovada, já que, à exceção de alguns pagamentos foram apresentados contratos e relatórios cuja veracidade não foi contestada.

Nesse ponto, observo que não foram apresentados contratos ou documentos que discriminem os serviços contratados no caso das seguintes empresas: Lucky Serviços de Cobrança Ltda., Mury Serviços de Cobrança Ltda., R Ramos de Toledo Piza Cobrança EPP,

HXS Participações Ltda., HXS Assessoria Financeira, Optimus Investimento Ltda. e HPG Vianna de Lima Cobrança EPP.

Com relação aos pagamentos às demais empresas, portanto, a causa da operação está comprovada (i.e., execução de serviços de cobrança ou de estruturação de operações bancárias, conforme o caso), o que se questiona na verdade é a existência da operação em si. De fato, a fiscalização não coloca em dúvida a natureza dos pagamentos mas sim questiona se foram prestados os serviços para os quais foi realizado o pagamento.

A não comprovação de uma despesa leva, a princípio, à respectiva adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que se denomina "glosa". Mas quando, além de glosar a despesa, a autoridade fiscal deve lançar o IRRF? Ou será que toda glosa de despesa deve levar ao lançamento de IRRF?

Isso nos leva à investigação sobre a natureza do IRRF em questão, análise que foi bem empreendida pela ilustre conselheira Cristiane Silva Costa, em seu voto no acórdão CSRF 9101-003.341, de 17 de janeiro de 2018, que me permito reproduzir abaixo e adotar como razões de decidir complementares neste voto (grifos do original):

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, foi fruto da conversão da Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994. Quando editada a Lei nº 8.981 no sistema, vigia a Lei nº 8.541/1992:

Art. 44. A receita omitida ou a diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido será considerada automaticamente recebida pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da incidência do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no mês da omissão ou da redução indevida.

O §1º, do citado artigo 44 foi alterado pela Medida Provisória nº 492 (de 05 de maio de 1994), reeditada inúmeras vezes, até a conversão na Lei nº 9.064/1995 (de 20 de junho de 1995) – também anterior à Medida Provisória 812, que foi convertida na Lei nº 8.981.

Portanto, a redação do artigo 44, §1º, vigente ao tempo da inserção da Lei nº 8.981/1995 no sistema jurídico era a seguinte:

Art. 44 (...)

§ 1º O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida (redação conferida pela Medida Provisória nº 492, de 1994)

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, finalmente revogou o artigo 44 e seus parágrafos. Além disso, a Lei nº 9.249 previu em seu artigo 24:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem

lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP. (redação do parágrafo teve vigência até a Medida Provisória 449/2008, irrelevante ao presente caso, em que os fatos ocorreram em 2001 e 2002)

Com a Lei nº 9.249/1996, o legislador explicitou a segregação a tributação, exigindo que se o rendimento for tributado na pessoa jurídica, não seria tributado na física ou em outra pessoa jurídica beneficiários do rendimento.

De toda sorte, os dispositivos (art. 44, da Lei nº 8.541/1992 e 61, da Lei nº 8.981/1995) coexistiram ao longo do ano de 1995.

As considerações da ex-Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro sobre a coexistência destes dispositivos – ao longo do ano de 1995 são pertinentes:

Trata-se da convivência dos dispositivos em questão (artigos 44 das Leis 8.541 e 61, 62 da Lei 8.981, ambas de 1995). No caso do artigo 44 da Lei 8541/1995 o objetivo era tributar o lucro distribuído pela via da redução indevida do resultado (sem nenhuma vinculação com despesa indedutível). Já o art. 61 da 8.981/95 (MP 812) era uma alternativa às situações surgidas quando havia saídas de recursos do disponível sem comprovação, com nota frias, com a criação de passivos ou ativos falsos que ficavam inflando o resultado de vários períodos, devido a inflação, vigente à época. Assim, tributava-se o lucro "distribuído" ou o "ativo falso" antes da sua tributação na Pessoa Jurídica.

Ademais, como os dispositivos conviveram durante todo ano de 1995, (pois o artigo 62 da lei 8981/1995 expressamente alterou a alíquota prevista no artigo 44 da 8541/95, para 35%) vigendo até a revogação deste dispositivo através da Lei 9249/1995, levando a conclusão de que, pelo menos na intenção do legislador, o artigo 61 da Lei 8981/1995 serve somente para tributar redução indevida do lucro líquido, ou seja, sua distribuição efetiva a sócio ou terceiro antes da incidência do IRPJ e da CSLL, quando não for possível identificar a causa ou o beneficiário do pagamento.

(CSRF 0401.094)

O ex-Conselheiro Benedicto Celso Benício Junior também tratou da coexistência entre o artigo 44 e o artigo 61, da forma seguinte:

O artigo 44 da Lei nº 8.541/1992, em primeiro lugar, determinava, especificamente, a incidência de IRRF, à alíquota

menor de 25% (vinte e cinco por cento), às diferenças de apuração do resultado tributável operadas sob qualquer forma de “redução indevida do lucro líquido”, presumidas juris et de jure como distribuídas aos sócios ou acionistas, salvo se as deduções indevidas, por sua formatação, não autorizassem a “presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios”.

O artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, por sua vez, ao prescrever cominação de IRRF, à alíquota majorada de 35% (trinta e cinco por cento), aos pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, tinha lugar se as transferências de pecúnia em questão não se materializassem via “redução indevida do lucro líquido”, nos termos acima explicados – exceto, aqui, se a dedução ou a exclusão engendrada se enquadrasse, pontualmente, na hipótese extrusiva do § 2º do referido artigo 44. Ulteriormente, com o advento do artigo 36, inciso IV, da Lei nº 9.249/1996, o artigo 44 da Lei nº 8.541/1992 acabou revogado. (...)

Temos, pois, hodiernamente, em atenção ao histórico desenvolvimento da matéria e à composição redacional das normas vigentes, 02 (dois) regimes distintos de tributação, a saber:

i. nos casos em que houver omissão de receita, inclusive mediante contabilização de deduções ou exclusões indevidas junto ao lucro líquido, caberá a exigência do IRPJ, da CSLL, da PIS e da COFINS pertinentes, amparada nas respectivas bases de cálculo recompostas, de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no periodobase correspondente à omissão (artigo 24 da Lei nº 9.249/1996); ou

ii. nas situações em que houver pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, desde que não deduzidos ou excluídos do lucro líquido, sob qualquer título, terá espaço a cobrança definitiva de IRRF, à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento) (artigo 61 da Lei nº 8.981/1995).

(acórdão nº 1101000.825, voto vencido)

Entendo que é acertada a interpretação de impossibilidade de exigência concomitante com a glosa da despesa quando há beneficiários devidamente identificados.

Nesse sentido, a aplicabilidade do artigo 61 estaria restrita às hipóteses descritas no acórdão 9202-00.686, da 2ª Turma da CSF:

Em sendo assim, a aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado e, o que é mais importante, desde que o mesmo fato/valor que servir de base, não caracterize hipótese de redução do lucro líquido, quer por receita omitida, quer por glosa de custos e/ou despesas, situações tipicamente submetidas ao IRPJ segundo as normas pertinentes à tributação pelo lucro real. Continuando e apenas para registro, seria o caso de investigar, então, quais seriam as hipóteses contempladas pela tributação de Fonte, com base de cálculo reajustada, nos exatos termos do art. 61 da Lei n.

8.981/95 que, a meu juízo em análise breve e preliminar, seriam as seguintes:

1. Qualquer pagamento (a sócio, sem causa e/ou a beneficiário não identificado), quando a Pessoa Jurídica estiver em fase pré operacional, isto pela impossibilidade de tributação do IRPJ.

2. Pagamentos a sócio sem causa, pagamentos a beneficiários outros não identificados e/ou sem causa que não caracterizem custo ou despesa, tais como aqueles representativos de aquisição de algum ativo (ex. compra de veículo), sempre ausente a hipótese de redução do lucro líquido, que é própria da tributação pelo lucro real.

3. Qualquer pagamento nos casos em que a tributação eleita pela Pessoa Jurídica tenha como base o Lucro Presumido, Arbitrado ou Simples (...)

Acrescento que a regra do artigo 61 e seus parágrafos pode ser interpretada de duas formas: (a) como regra de responsabilidade tributária, por substituição, que não altera a regra matriz de imposição do imposto de renda, devido pelo contribuinte; (b) ou regra autônoma, hipótese em que a tributação seria exclusiva, sem qualquer relação com o imposto devido pelo beneficiário do pagamento ou recurso.

Parece-me que a regra é de substituição quando efetivamente identificados os beneficiários a quem destinados os pagamentos.

Ressalto que o Código Tributário Nacional reconhece a possibilidade de atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, como se observa do artigo 45, parágrafo único:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

No entanto, em regra, a atribuição de responsabilidade da fonte pagadora não afasta o dever de pagamento deste tributo pelo contribuinte do imposto de renda. E tampouco a materialidade do imposto, que não é mero “pagamento” – como prevê o artigo 61, mas o acréscimo patrimonial.

(...)

Nesse panorama, só se justifica a imposição exclusiva de responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto de renda à fonte pagadora no caso de beneficiários não identificados, como tratado no caput do dispositivo. Mas não quando identificados os beneficiários, afinal, pode ocorrer a dupla cobrança do imposto de renda, tanto do contribuinte (conhecido), quanto da fonte pagadora.

Assim, exceto nos casos em que sequer as operações estão comprovadas (isto é, exceto quanto aos pagamentos efetuados a Lucky Serviços de Cobrança Ltda., Mury Serviços de Cobrança Ltda., R Ramos de Toledo Piza Cobrança EPP, HXS Participações Ltda., HXS Assessoria Financeira, Optimus Investimento Ltda. e HPG Vianna de Lima Cobrança EPP.), as demais hipóteses não se amoldam às situações de aplicabilidade do artigo 61 da Lei 8.981/1995.

Nos casos dos pagamentos efetuados a Omaha Consultores Ltda., Antonio Luiz de Oliveira P. Pascoal ME, YKK Serviços de Cobrança Ltda., BPW Consultoria Empresarial e Assessoria Financeira, Antonio C. Conversano Serviços Planejamento Fin., RL de Souza Brandão Cobranças, Mônica Moreno Digitação e Processamento Ltda., JPRH Serviços de Cobrança Ltda. e V de Albuquerque Palmeira Cobrança os beneficiários estão identificados e as causas estão expostas nos documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente -- devendo ser notado, ademais, que as notas fiscais indicaram inclusive a devida retenção de tributos, dentre eles o IRRF.

Se o fisco entende que tais operações/causas não existiram (ou seja, que os serviços respectivos não foram efetivamente prestados) ele está, como defende a Recorrente, a "glosar a causa", o que até pode ser base para a glosa da despesa, mas não para o lançamento do IRRF, porque ausentes os requisitos legais para tanto.

Por tal motivo, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo o lançamento do IRRF quanto aos pagamentos efetuados a Omaha Consultores Ltda., Antonio Luiz de Oliveira P. Pascoal ME, YKK Serviços de Cobrança Ltda., BPW Consultoria Empresarial e Assessoria Financeira, Antonio C. Conversano Serviços Planejamento Fin., RL de Souza Brandão Cobranças, Mônica Moreno Digitação e Processamento Ltda., JPRH Serviços de Cobrança Ltda. e V de Albuquerque Palmeira Cobrança.

Recurso de Ofício

A decisão recorrida excluiu a aplicação da multa qualificada e, neste ponto, entendo que foi acertada.

O Termo de Verificação Fiscal menciona o seguinte para justificar a qualificação da multa :

OBS: Por fim cumpre observar que em razão das irregularidades que foram constatadas no curso da fiscalização foi qualificada a multa de ofício no percentual de 150%, exigida juntamente com os impostos e contribuições devidos, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, fato esse que motivou a formalização de representação fiscal para fins penais.

Como se percebe, a autoridade autuante não aponta exatamente a conduta dolosa que daria ensejo à exasperação da multa. Ocorre que a aplicação de multa de ofício qualificada requer que suas razões sejam expostas em detalhe pelo órgão fiscal, sob pena, inclusive, de cerceamento de direito de defesa.

Neste sentido, oriento meu voto por julgar improcedente o recurso de ofício.

Dispositivo

Ante o exposto oriento meu voto para (i) julgar parcialmente procedente o recurso voluntário, excluindo o lançamento do IRRF quanto aos pagamentos efetuados a Omaha Consultores Ltda., Antonio Luiz de Oliveira P. Pascoal ME, YKK Serviços de Cobrança Ltda., BPW Consultoria Empresarial e Assessoria Financeira, Antonio C. Conversano Serviços Planejamento Fin., RL de Souza Brandão Cobranças, Mônica Moreno Digitação e Processamento Ltda., JPRH Serviços de Cobrança Ltda. e V de Albuquerque Palmeira Cobrança, bem como para (ii) julgar improcedente o recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano