



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10935.720049/2015-80  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-010.391 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de setembro de 2022  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
COMERCIAL DESTRO LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.

Na forma dos artigos 299 e 304, do RIR/1999, as despesas e custos para serem dedutíveis das bases imponíveis do IRPJ devem atender aos requisitos de normalidade, usualidade e necessidade às atividades da pessoa jurídica. São também indedutíveis os montantes pagos ou creditados a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicado o beneficiário e a causa que deu origem ao rendimento.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Joao Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe negou provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Eduardo Newman de Mattera Gomes (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de lançamento para cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, incluídos juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% para a irregularidade decorrente da omissão de receitas financeiras e de 150% para as demais. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, as irregularidades apuradas são as seguintes:

- 1) Aumento indevido do custo das compras no ano-calendário de 2010 (e, portanto, do CMV) em função da utilização da conta de reserva de reavaliação como contrapartida das contas de PIS e Cofins não cumulativos quando o correto seria utilizar uma conta de redução de compras;
- 2) Omissão de receitas financeiras nos anos-calendário de 2010 e 2011 decorrente da diferença apurada entre os valores contabilizados e aqueles informados pelas fontes pagadoras;
- 3) Glosa de despesas referentes a pagamentos a beneficiário não identificado, tanto com representantes autônomos quanto aos contratos com a empresa Hot Shop Comunicação Total, para prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização mediante utilização de cartão eletrônico que seria disponibilizado a recebedores de prêmios, os quais não foram identificados.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência referente à glosa de despesas pagas à empresa Hot Shop Comunicação Total, por entender pela devida identificação do beneficiário dos pagamentos, e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. O Acórdão 1402-002.457 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

APRECIÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. VERDADE MATERIAL.

Descabe falar na necessidade de apreciar provas e realização de diligência sob a égide da busca da verdade material quando a interessada não apresentou nas peças de defesa qualquer elemento de prova não analisado ou que pudesse justificar a diligência.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

**CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS. APURAÇÃO INCORRETA.**

Correto o lançamento para reduzir o montante do custo dos produtos vendidos como decorrência do procedimento indevido de utilização da conta de reserva de reavaliação como contrapartida das contas de PIS e Cofins não cumulativos quando o correto seria utilizar uma conta de redução de compras.

**OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. DIVERGÊNCIA ENTRE DIRFs DAS FONTES PAGADORAS E VALOR ESCRITURADO.**

Deve ser tributado como omissão a diferença entre o valor informado pelas fontes pagadoras como receita financeira e aquele contabilizado, quando não justificada pelo sujeito passivo ainda que devidamente intimado a fazê-lo.

**CUSTOS E DESPESAS. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS TIDOS COMO NÃO IDENTIFICADOS.**

Descabe a glosa de custos ou despesas a beneficiários tidos como não identificados, quando os valores pagos estão albergados por contratos e notas fiscais de idoneidade não contestada pela Fiscalização, e o pagamento foi efetivamente realizado ao contratado.

**AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.**

Descabe a imputação da multa qualificada em irregularidades apuradas exclusivamente com base no lançamento contábil, sem o questionamento da operação a que se refere.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial. Adotando como paradigma o acórdão 1302-00.950, defende a União ser plenamente válida a glosa das despesas relacionadas com o contrato firmado para efetivação do sistema de premiação, por entender obrigatória a identificação dos beneficiários dos prêmios, ainda que não guardem vínculo direto com a fonte pagadora, ou seja, com o contribuinte contratante.

Contrarrazões do contribuinte pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pelo seu não provimento.

Em tempo o contribuinte apresentou Embargos de Declaração aos quais foram rejeitados. Ato contínuo interpôs o seu próprio recurso especial admitido apenas em relação à divergência “juros de mora sobre a multa de ofício” (paradigma acórdão 3403-003.271).

Contrarrazões da Fazenda Nacional pelo não provimento do recurso citando como fundamento a Súmula CARF nº 4.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Conforme exposto, tratam-se de recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte cujas divergências são, respectivamente, glosa de despesas pagas a beneficiário não identificado e juros sobre multa de ofício.

### **Do Recurso da Fazenda:**

Antes de entrarmos no mérito, em razão dos argumentos apresentados em sede de contrarrazões, passamos ao conhecimento do recurso.

Na parte que nos interesse o lançamento exige IRPJ e CSLL haja vista a dedutibilidade de despesas de premiação pagas pela autuada, por meio de empresa contratada, aos seus prestadores de serviços. Para a fiscalização como não foi possível identificar o real beneficiário do pagamento aplicar-se-ia ao caso a regra do art. 304 do RIR/99: “não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a títulos de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não foi indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.”

Para o acórdão recorrido, havendo nos autos a prova efetiva da contratação e pagamento à empresa Hot Shop, cujo serviço era o de gestão da política de premiação da autuada e não tendo a fiscalização produzido qualquer elemento desabonador dessa contratação, concluiu que: *“Entendo que a beneficiária dos pagamentos foi a empresa contratada para exercer uma gama de serviços voltados fundamentalmente ao pagamento de prêmios aos empregados da contratante nos moldes estipulados, o que foi feito pois, repita-se, não há indicativo em sentido contrário”*.

No acórdão paradigma 1302-00.950 a situação fática analisada é exatamente a mesma, entretanto para aquele Colegiado não basta a mera comprovação do recebimento dos valores pela empresa contratada, é necessária a identificação do beneficiário a partir da nomeação das pessoas físicas as quais os prêmios foram destinados e ainda que o contribuinte demonstre de forma satisfatória a efetiva utilidade dos serviços prestados pela empresa contratada. Vejamos:

Nos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, a Autoridade Fiscal glosou despesas por pagamentos a beneficiários não identificados, por considera-las indedutíveis para fins do IRPJ e CSLL. Além desses pagamentos, também foram glosados os correspondentes pagamentos de comissões à empresa Incentive House, que, em tese, teria sido contratada para a *“prestação de serviços de planejamento, desenvolvimento e gerenciamento de programas de marketing de relacionamento, motivação, incentivo e fidelidade, promovidos pelo contratante a seus colaboradores, canais de distribuição, clientes e/ou terceiros, mediante a utilização de sistemas de premiação”*.

Aqui, a principal alegação da autuada diz respeito à suposta inadequação do enquadramento legal empregado, que somente abrangeria pagamentos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores. A Autoridade Julgadora em primeira instância já demonstrou de forma minuciosa a improcedência de tais argumentos, deixando evidenciado que a obrigatoriedade de identificação dos beneficiários abrange também pagamentos efetuados a terceiros, ainda que sem qualquer vínculo aparente ou demonstrável com a fonte pagadora.

Acrescento, ainda, que a identificação do beneficiário de um pagamento é condição indispensável à dedutibilidade de qualquer despesa, sendo certo que é um dos pontos de partida para que o Fisco possa aferir as condições gerais de dedutibilidade de despesas, a saber, a necessidade à atividade da empresa, usualidade e normalidade.

No que toca às comissões pagas à empresa Incentive House, as parcelas correspondentes a comissões incidentes sobre pagamentos a beneficiários não identificados (anos-calendário 2003, 2004 e 2005, parte) devem acompanhar o mesmo raciocínio acima. É certo que o beneficiário das comissões se encontra devidamente identificado – a Incentive House, mas não há qualquer comprovação de que os pagamentos a terceiros não identificados, por ela levados a cabo, tenham de alguma forma contribuído para o resultado da empresa contratante (autuada). Essas comissões possuem a natureza de acessórias, em relação aos pagamentos a terceiros, que são principais. Indedutíveis estes, também aquelas devem ser assim consideradas.

Para fins de comprovação da divergência se torna, no entender dessa Conselheira, irrelevante o fato de as empresas autuadas pertencerem a setores produtivos diferentes, uma comércio atacadista e outra setor bancário. O pano de fundo do debate passa pela definição de ser satisfatório para fins de dedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, a mera indicação e comprovação do repasse de valores à empresa intermediária responsável pela gestão da política de remuneração variável da contribuinte ou se seria essencial a indicação de cada um dos efetivos beneficiários dos prêmios.

Assim, como exposto no exame de admissibilidade, o que se verifica é que diante da mesma situação fática, glosa de despesas referentes ao pagamento de prêmios por meio de empresa contratada a beneficiários não identificados, os acórdãos confrontados decidiram de forma diversa: no caso do acórdão recorrido afastou-se a glosa das despesas relacionadas ao contrato de distribuição dos prêmios, por entender-se que o pagamento teria sido feito à empresa contratada, embora não identificados os beneficiários. Já no caso do paradigma, considerou-se válida a glosa das despesas relacionadas com o contrato firmado para efetivação do sistema de premiação, por entender-se obrigatória a identificação dos beneficiários dos prêmios, ainda que não guardem vínculo direto com a fonte pagadora, o contribuinte contratante.

Pelo exposto conheço do recurso.

No mérito nos resta analisar se **há nos autos elementos suficientes para autorizar a dedução das despesas com gratificação/premiação de funcionários da base de cálculo do IRPJ e CSLL.**

O lançamento teve como fundamento o então vigente RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000/99, cujos artigos 299 e 304 assim tratavam do tema:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47](#)).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#)).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

...

Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento ([Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º](#)).

Pela conclusão obtida a partir da leitura dos dispositivos acima, somente as despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades da empresa e desde que classificadas como usuais ou normais, podem ser deduzidas do lucro tributável, tendo sido definido ainda que as despesas com o pagamento de gratificações de empregados estariam abrangidas pelo conceito de despesas operacionais. Entretanto, neste último caso – pagamento de gratificação – exige-se a correta identificação dos beneficiários e ainda a causa do pagamento da remuneração indireta.

Assim, segundo a legislação, não é qualquer despesa ou pagamento de gratificação que pode ser abatido do lucro da pessoa jurídica, melhor dizendo, não basta a demonstração acerca da existência da despesa ou pagamento das verbas, exige-se a comprovação dos requisitos, quais sejam: despesa usual e necessária à atividade da empresa e ser a gratificação, identificado o beneficiário, devidamente justificável.

No caso concreto as despesas estão vinculadas a pagamento realizado à empresa Hot Shop Comunicação Total contratada para *prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização mediante utilização de cartão eletrônico que seria disponibilizado a recebedores de prêmios*. Para o acórdão recorrido, considerando os contratos juntados aos autos e ainda a comprovação efetiva do pagamento, estaria devidamente justificado o pagamento e ainda o próprio beneficiário, no caso a empresa contratada. Consta do acórdão recorrido:

Já em relação aos valores pagos à empresa Hot Shop Comunicação Total, a autuada formalizou contratos para serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização mediante utilização de cartão eletrônico que seria disponibilizado a recebedores de prêmios, funcionários e/ou representantes da interessada.

Tendo em vista que não foi fornecida a lista desses funcionários, a Fiscalização exigiu o IRRF de 35% incidente sobre pagamento a beneficiários não identificados (processo distinto) e glosou as despesas correspondentes.

A meu ver, a questão aqui tratada é diferente daquela abordada no início deste tópico. Em primeiro lugar, os pagamentos estão devidamente contabilizados e identificados pela nota fiscal a que se referem. Em segundo lugar, a Fiscalização não apresentou questionamento específico quanto à idoneidade dos contratos, das notas fiscais ou da realização dos pagamentos.

Sendo assim, até prova em contrário o que não ocorreu a interessada efetuou pagamentos à empresa Hot Shop Comunicação Total pela prestação de serviços nos moldes contratados, pagou por eles e registrou as operações na contabilidade.

Entendo que a beneficiária dos pagamentos foi a empresa contratada para exercer uma gama de serviços voltados fundamentalmente ao pagamento de prêmios aos empregados da contratante nos moldes estipulados, o que foi feito pois, repita-se, não há indicativo em sentido contrário.

De fato a fiscalização nunca questionou a idoneidade dos pagamentos. A imputação fiscal está direcionada ao fato de inexistir, mesmo após várias intimações, a individualização dos beneficiários que eventualmente tenham recebido – por meio da empresa contratada - as premiações ofertadas pela autuada. E, em não existindo essa identificação, seria impossível definir sob qual causa os valores foram repassados aos empregados e colaboradores.

Nota-se que a autuada, além das possíveis comissões decorrentes dos “serviços de marketing de relacionamento”, **repassava à empresa Hot Shop Comunicação Total a totalidade dos valores que deveriam ser distribuídos aos colaboradores por ela indicados.** Ou seja, pelo menos quanto a esta última parte, ao contrário do apontado pela *turma a quo* a contratante não pode ser considerada como beneficiária dos valores movimentados. Vale citar as cláusulas previstas no contrato de fls. 925 (Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças nº 0289):

2. O preço dos serviços contratados é aquele estabelecido no item 03 do quadro resumo, que será pago nas condições previstas no item 04 do mesmo quadro.

3. São obrigações da CONTRATADA:

a) fornecer os cartões Hot Shop aos beneficiários indicados pela CONTRATANTE;

b) disponibilizar os créditos nos cartões dos premiados no prazo máximo de 03 (três) dias úteis após seu pagamento pela CONTRATANTE;

c) emitir a nota fiscal de prestação de serviços no valor correspondente ao total da premiação, acrescido do preço dos serviços prestados, estabelecido no item 03 do quadro resumo;

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

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

5. São obrigações da CONTRATANTE:

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

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

c) utilizar o sistema Hot Shop exclusivamente para distribuição de prêmios de incentivo, sendo vedada a sua utilização para o pagamento de qualquer outra rubrica de natureza diversa;

d) orientar os beneficiários dos prêmios quanto aos procedimentos de utilização do cartão eletrônico Hot Shop, informando-os sobre as tarifas incidente sobre o uso do cartão, conforme disposto na Cláusula "7".

O próprio contrato deixa claro que os beneficiários serão indicados pela Autuada, ou seja, **não há como entender que a totalidade do pagamento tinha como destinatário final**

**a empresa contratada.** Relevante mencionar ainda que foram juntados aos autos apenas os contratos firmados entre as pessoas jurídicas e aqueles celebrados entre a autuada e alguns representantes comerciais, e estes últimos documentos nem mesmo fazem menção a uma remuneração baseada em premiações.

Assim por entender não cumpridos os requisitos dos art. 299 e 304 do então vigente Decreto nº 3000/99, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

#### **Do Recurso do Contribuinte:**

O recurso do contribuinte versa exclusivamente sobre a incidência de juros sobre multa de ofício, e em que pese o argumento apresentado já temos jurisprudência formada sobre o tema.

Me refiro ao fato deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ter aprovado a **Súmula CARF nº 108**, eliminado eventual litígio que ainda existia sobre o tema. Citada súmula recebeu a seguinte redação:

SÚMULA CARF Nº 108.

'Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.'

Assim, nego provimento ao recurso do Contribuinte.

#### **Conclusão:**

Diante de todo o exposto, conheço dos recursos para no mérito dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri