



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

Processo nº 16095.000724/2007-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.767 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente ORSA CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FASE INSTRUTÓRIA. FORMAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. COLHEITA INSUFICIENTE DE PROVAS. IMPUGNAÇÃO. MOMENTO OPORTUNO. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. A consagração da participação da autuada na formação do juízo de convicção respeitante à legitimidade dos lançamentos, corolário dos princípios do contraditório e da ampla defesa, não tem muita aplicação nessa prévia etapa de devassa. Eventuais falhas de instrução ou de fundamentação das exigências oficiosas, resultantes de colheita deficiente de provas ou da consideração superficial destas, não tornam nula a investigação em si, muito embora prejudiquem a formação dos próprios autos de infração.

IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - QUINQUENIO DECADENCIAL CONTADO A PARTIR DO FATO GERADOR - LANÇAMENTO EFETUADO APÓS CINCO ANOS DO FATO GERADOR - LANÇAMENTO EFETUADO APÓS CINCO ANOS DO FATO GERADOR - CADUCIDADE. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4 PAGAMENTO PARCIAL COMPROVADO. A regra de incidência prevista na lei é que define a modalidade do lançamento. Está sujeito à incidência do IRRF, qualquer pagamento sem comprovação de sua operação ou sua causa, ou a beneficiário não identificado, com vencimento da exação tributária na data do pagamento. Tal imposto se enquadra na moldura do lançamento por homologação. Para esse, quando se verifica o pagamento parcial do imposto, o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário é regido pelo art. 150, § 4º.

IRPJ. CSLL. AUTUAÇÃO FISCAL DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL. A autuação fiscal se deu dentro do prazo decadencial de cinco anos para efetuar o lançamento. Descabida a arguição de decadência.

IRRF. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO DE IRPJ. *NE BIS IN IDEM*. INCIDÊNCIA ÚNICA DE TRIBUTO SOBRE A MESMA BASE DE CÁLCULO. Desde a edição da Lei nº 9.249/96, em critério legislativo alternativo, busca-se privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios). Dessa maneira, impossível conceber o lançamento de IRRF em consideração, espeque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização do IRPJ sonegado.

CSLL. IRPJ. CSLL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. Não há como considerar como despesas necessárias, normais e usuais, os gastos efetuados em desacordo com a legislação tributária e que sequer tiveram comprovadas suas causas, ou seja, o real motivo de cada prêmio pago aos "favorecidos".

EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. O contencioso administrativo não é competente para examinar a constitucionalidade de norma. *Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, em: 1) preliminarmente, por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; e, 2) no mérito: 2.1) por unanimidade de votos, ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de decadência relativamente ao IRRF lançado depois de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, votando pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e o Presidente Valmar Fonseca de Menezes; 2.2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência relativamente às exigências de IRPJ/CSLL; 2.3) relativamente às exigências decorrentes de pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar as exigências de IRRF, votando pelas conclusões as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Nara Cristina Takeda Taga e o Presidente Valmar Fonseca de Menezes, e divergindo o Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que negava provimento ao recurso, e José Ricardo da Silva, que dava provimento ao recurso; 2.4) relativamente às exigências decorrentes de compensação indevida de prejuízos e bases negativas de CSLL, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente acórdão. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/07/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por VALMAR FONSECA DE MENEZES
Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relator

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Benedicto Celso Benício Júnior, Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 254/280, relativos: i) ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e aos respectivos reflexos, tocantes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, no total original de R\$ 2.784.752,06 (dois milhões, setecentos e oitenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e dois reais e seis centavos), incluídos principais, multas de ofício e juros de mora; e ii) à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, enunciador de crédito tributário igual a R\$ 379.712,67 (trezentos e setenta e nove mil, setecentos e doze reais e sessenta e sete centavos), já incluídos principal, multa de ofício e juros de mora.

Todos os AII's foram lavrados em 21.12.2007, com consectários moratórios calculados até 30.11.2007.

De acordo com a descrição dos fatos e do enquadramento legal do auto de infração de IRPJ, às fls. 259/260, a infração foi assim contextualizada:

"001 — PAGAMENTOS SEM CAUSA

Valor apurado conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, anexo a este Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/ 12/2002</i>	<i>R\$ 87.411,19</i>	<i>75,00</i>
<i>31/ 12/2002</i>	<i>R\$ 68.838,80</i>	<i>75,00</i>
<i>31/ 12/2002</i>	<i>R\$ 13.080,00</i>	<i>75,00</i>
<i>31/ 12/2002</i>	<i>R\$ 37.476,60</i>	<i>75,00</i>

31/ 12/2002	R\$ 148.785,00	75,00
31/ 12/2003	R\$ 145.037,80	75,00
31/ 12/2003	R\$ 8.538,36	75,00
31/ 12/2003	R\$ 15.000,00	75,00
31/ 12/2003	R\$ 273.156,18	75,00
31/ 12/2003	R\$ 131.828,96	75,00
31/ 12/2003	R\$ 9.822,80 75,00	75,00
31/ 12/2003	R\$ 113.970,40	75,00

Enquadramento Legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 300 e 304, do RIR/99.

002 — GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

SALDO DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES

Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista as reversões dos prejuízos após o lançamento das infrações constatadas nos anos-calendário 2002 e 2003, através deste Auto de Infração e, também, da não consideração da perda de prejuízos fiscais em decorrência de cisão parcial da empresa no ano-calendário 2002. Esses dois fatos provocaram insuficiência de saldo de prejuízos fiscais na compensação efetuada pelo contribuinte no ano-calendário 2004.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
31/ 12/2004	R\$ 1.945.689,40	75,00

Enquadramento Legal: Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99.”

O auto de infração do IRRF foi constituído da seguinte forma:

"001 — IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Valor apurado conforme Termo de Verificação e Constatação de irregularidades, anexo a este Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
26/02/2002	R\$ 134.478,75	75,00
15/03/2002	R\$ 105.905,85	75,00
29/07/2002	R\$ 20.123,08	75,00
27/08/2002	R\$ 57.656,31	75,00
03/12/2002	R\$ 228.900,00	75,00
15/01/2003	R\$ 223.135,08	75,00
26/03/2003	R\$ 13.135,94	75,00
15/04/2003	R\$ 23.076,92	75,00
11/07/2003	R\$ 420.240,28	75,00
07/08/2003	R\$ 202.813,78	75,00
26/09/2003	R\$ 15.112,00	75,00
30/12/2003	R\$ 175.339,08	75,00

Enquadramento Legal: Art. 674, do RIR/99”

O auto de infração de CSLL, no montante de R\$ 379.712,67 (trezentos e setenta e nove mil, setecentos e doze reais e sessenta e sete centavos), tem o seguinte histórico:

“001 — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

Valor apurado conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, anexo a este Auto.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2004		
12/2004	R\$ 1.955.789,81	75,00

Enquadramento Legal: Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; Art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.”

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 240/246, parte integrante do auto de infração, a autoridade fiscal deixou consignado o que segue:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/07/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“
...
”

1 – ORIGEM DO PROCEDIMENTO FISCAL:

[...]

2 – DAS VERIFICAÇÕES INICIAIS:

Preliminarmente, constatei que a empresa fiscalizada optou nos anos-calendário fiscalizados pela forma de tributação: Lucro Real Anual.

3 – DAS INFRAÇÕES APURADAS:

No curso da Diligência Fiscal após análise das informações e documentos apresentados pela fiscalizada, além dos livros Lalur e Diário Auxiliar do Estoque, constatei a ocorrência das seguintes infrações:

3.1 – PAGAMENTOS SEM CAUSA:

A fiscalizada não adicionou ao Lucro Líquido dos anos-calendário 2002 e 2003, de modo a integrarem o lucro real desses períodos, os valores de despesas indedutíveis, despesas essas correspondentes a pagamentos, por ela efetuados, à empresa Incentive House (CNPJ nº 00.416.126/000141) cujas causas não logrou comprovar.

Base legal: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 300 e 304, do RIR/99.

Tal infração, relativa ao IRPJ, traz como reflexos a falta de recolhimento da CSLL e do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre aqueles mesmos valores. As bases legais dessas infrações reflexivas constam dos respectivos demonstrativos de cálculo do Auto de Infração correspondente.

Os valores das referidas despesas, que constituem a matéria tributável, foram compilados no demonstrativo anexo ao presente termo (Demonstrativos das Despesas Indedutíveis e Bases de Cálculo do IRRF Decorrentes de Pagamentos sem Causa Comprovada).

As Bases de Cálculo para o IRRF também figuram no mesmo demonstrativo e consistem nos mesmos pagamentos (rendimentos), reajustados em conformidade com a demanda contida no § 3º do

artigo 674 do decreto nº 3000, de 26 de março de 1999....

Os pagamentos devem ser considerados líquidos, cabendo reajustá-los; e sobre esses valores reajustados recairá o imposto.

A fórmula de reajustamento da base de cálculo do IRRF é a prevista na IN SRF nº 15/2001.

Em decorrência dessa infração foram efetuados os devidos ajustes no Lucro Real/Prejuízo e Base de Cálculo da CSLL dos anos-calendário 2002 e 2003.

Histórico:

A empresa supra, aqui denominada contratante, contratou serviços junto a empresa Incentive House, conforme contrato de prestação de serviços firmado entre ambas, cuja cópia foi anexada neste processo.

Os serviços prestados deviam consistir basicamente no seguinte:

- A empresa contratante, transferia recursos financeiros à contratada. Tais recursos deveriam, em parte, ser repassados, pela contratada, à pessoas físicas indicadas em relação elaborada pela contratante. A parte remanescente dos recursos transferidos seria o custo dos serviços prestados, cobrados pela empresa Incentive House (contratada);*
- Em contrapartida ao recebimento dos recursos, a contratada emitia nota fiscal correspondente ao total dos valores mencionados, ou seja, os valores que ela deveria transferir às pessoas físicas indicadas, acrescidos do preço de seus serviços;*
- A transferência desses recursos, às pessoas físicas referidas, se daria através do crédito, pela contratada, em cartões do tipo "cash card", de quantias pré-estabelecidas pela contratante.*
- Tais cartões seriam então entregues àquelas pessoas físicas, ou então, caso as mesmas já tivessem a posse daqueles, os mesmos seriam apenas recarregados;*
- De posse daqueles cartões, os portadores poderiam*

sacar os valores neles creditados em instituições

financeiras credenciadas à Incentive House, terminais eletrônicos e outros.

A fiscalizada foi regularmente intimada, através do Termo de Intimação Fiscal de 08/05/2007, a esclarecer e comprovar por meio de documentação hábil e idônea: a que título haviam sido pagos aqueles valores aos seus funcionários e também comprovar o efetivo recebimento dos valores por parte daqueles.

Como resposta, a fiscalizada (ORSA) informou que efetuou pagamentos a alguns de seus funcionários por meio da sistemática exposta, a título de "premiações" a seus diretores e a um de seus empregados.

A fiscalizada, além de não comprovar, sequer indicou a causa de tais 'premiações' e nem tampouco apresentou qualquer comprovante de pagamento individualizado que comprovasse o efetivo recebimento dos valores por parte dos supostos beneficiários. Foram apresentados apenas comprovantes de pagamentos efetuados à empresa Incentive House nos anos-calendário 2002 e 2003.

Agindo dessa forma a fiscalizada ficou sujeita ao previsto no artigo 304 do decreto nº 3000/99, ou seja, os pagamentos efetuados à empresa Incentive House deveriam ter sido tratados como despesas indedutíveis.

Com o objetivo de verificar como a contribuinte havia tratado aqueles pagamentos no que tange à apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, intimei-a, naquele mesmo Termo (Termo de Intimação Fiscal de 08/05/2007) a proceder a tal esclarecimento.

Em resposta, a fiscalizada informou, anexando documentação comprobatória, ter tratado aqueles pagamentos como despesas dedutíveis (segundo a empresa, despesas relativas a Serviços Prestados por Pessoa Jurídica para a Fábrica ou Administração e Despesas com treinamento de Pessoal da Administração), por conseguinte tais despesas não integram as Bases de Cálculo do IRPJ e CSLL dos respectivos períodos em que incorreram.

Ocorre que, à vista do exposto, aqueles valores deveriam ter sido tratados como despesas indedutíveis e, como tal, deveriam ter sido

adicionados ao lucro líquido dos respectivos períodos-base, a fim de comporem as bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

3.2 – GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE NO ANO-CALENDÁRIO 2004, EM VIRTUDE DE INSUFICIÊNCIA DE SALDOS DE PREJUÍZOS ACUMULADOS:

A fiscalizada efetuou compensações em valores superiores aos saldos de prejuízos de períodos anteriores.

Base legal da Infração relativa ao IRPJ: Arts. 247, 250 inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR 99.

O valor tributável para IRPJ (excesso de compensação), está demonstrado no anexo: 'DEMONSTRATIVO DOS AJUSTES DECORRENTES DA CISÃO/AUTUAÇÃO NO SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES E DO VALOR COMPENSADO INDEVIDAMENTE'.

Histórico:

Inicialmente teço as seguintes considerações acerca do saldo de prejuízos fiscais passíveis de compensação existente em 31/12/2000:

- Na escrituração fiscal (Lalur) e no quadro demonstrativo, apresentado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação lavrado em 01/08/2007, o Saldo de prejuízos fiscais compensáveis, remanescente em 31/12/2000, correspondia a R\$ 0,00, enquanto no sistema interno da SRF:- SAPLI -; cujo extrato, antes dos ajustes decorrentes da presente autuação, foi anexado a este processo; aquele mesmo saldo era equivalente a R\$ 1.816.297,52.

- A fim de apurar o saldo correto existente no final do ano-calendário de 2000, intimei a fiscalizada a apresentar o(s) livros Lalur anteriores, haja vista que o Lalur, até então, apresentado havia sido iniciado em 01/01/2000 não apresentava saldo de prejuízos compensáveis no final do ano-calendário de 2000.

- Respondendo àquele Termo de Intimação Fiscal, a fiscalizada informou não ter localizado o Lalur anterior ao apresentado, e ainda acrescentou que, em revisando seus arquivos de declarações de IRPJ de exercícios anteriores, não detectou saldos de prejuízos, anteriores ao ano-calendário 2001, passíveis de compensação.

- Ante o exposto, com base nas informações constantes no SAPLI, reconstitui os prejuízos a partir do ano-calendário 1995 e constatei que a quase totalidade do saldo em voga (R\$ 1.816.297,52) já não era mais passível de compensação em virtude de ter decorrido o prazo legal para sua compensação, conforme se depreende da análise dos seguintes dispositivos legais: art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 15 da Lei nº 9.065/95 e art. 35 da IN/SRF nº 11/96. Os referidos saldos não mais compensáveis são: i – R\$ 1.648.336,09 – apurado no ano-calendário 1991, corrigido até 31/12/1995, o qual era compensável até 31/12/1995 e ii – R\$ 164.860,55 – apurado no ano-calendário 1993, corrigido até 31/12/1995, passível de compensação até 31/12/1997.

- Excluídos esses valores do saldo em discussão (R\$ 1.816.297,52), ainda restou saldo compensável; o qual foi considerado, na presente autuação, em benefício do contribuinte; de R\$ 3.100,88, conforme **DEMONSTRATIVO DOS AJUSTES DECORRENTES DA CISÃO/AUTUAÇÃO NO SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES E DO VALOR COMPENSADO INDEVIDAMENTE**, anexo ao presente Termo.

- Considerando esse resíduo de saldo e verificando a compensação de prejuízos efetuada pela contribuinte no ano-calendário 2004, constatei que a mesma excedeu o saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, em virtude dos fatos abaixo expostos:

- Houve ajuste nos prejuízos fiscais/lucro real dos anos-calendário 2002 e 2003 nos valores de R\$ 355.591,99 e R\$ 209.206,34, respectivamente, decorrente da autuação descrita no item 3.1 acima (vide **DEMONSTRATIVOS DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS RELATIVOS AOS ANOS-CALENDÁRIO 2002 e 2003**, anexos ao presente Termo);

- A contribuinte cindiu parte de seu patrimônio no ano-calendário 2002 (cisão parcial de 13,63% do patrimônio), porém, após a cisão, continuou

aproveitando o total do Saldo de Prejuízos Acumulados, não considerando os efeitos daquele evento, contrariando o disposto no artigo 33 do Decreto Lei nº 2.341/87 e art. 22 da MP nº 2158-35 de 24/08/2001.

- Ainda com relação ao evento de cisão, não obstante o mesmo ter ocorrido em 30/01/2002, a contribuinte, contrariando a legislação pertinente (caput e §§ 1º e 7º do art. 235 do Decreto nº 3000/99, § 10 do art. 10 da Lei nº 9.430/96, § 4º do artigo 21 da Lei nº 9.249/95 e §§ 2º e 3º do artigo 57 da IN SRF no 93/97), não apurou resultado (apuração do IRPJ devido) na data do evento, mesmo após ter sido intimada e reintimada a fazê-lo.

- Em virtude da impossibilidade, por parte dessa fiscalização, de apuração do resultado na data da Cisão; haja vista a recusa por parte da contribuinte; considere, cientificando o contribuinte no Termo de Reintimação Fiscal citado, como resultado da Cisão (abrangendo o período de 01/01/2002 a 30/01/2002) o prejuízo apurado pela contribuinte no período de 01/01/2002 a 31/01/2002, no valor de R\$ 5.931.838,40, conforme transcrito em seu Lalur e como resultado do restante daquele ano-calendário o apurado em dezembro (-R\$ 31.933.261,94), excluindo daquele o resultado do mês de janeiro.

- Tal prejuízo, apurado no período anterior à Cisão (01/01/2002 a 30/01/2002), também só poderá ser aproveitado na mesma proporção do percentual de patrimônio líquido remanescente, ou seja: 86,37%.

O 'DEMONSTRATIVO DOS AJUSTES DECORRENTES DA CISÃO/AUTUAÇÃO NO SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES E DO VALOR COMPENSADO INDEVIDAMENTE' evidencia a situação de compensação de prejuízos apresentada pelo contribuinte e a, situação apurada por esta fiscalização após os ajustes retro citados, ou seja: os relativos à infração descrita no item 3.1 e os resultantes da aplicação do percentual do patrimônio remanescente (86,37%) sobre os valores de prejuízos acumulados no período anterior.

Naquele demonstrativo, ainda foram considerados os valores compensados pela contribuinte nos anos-

calendário 2003 e 2004 (conforme fichas 09 A das DIPJ).

Como pode ser observado no referido demonstrativo, após esses ajustes, a compensação efetuada pela contribuinte no ano-calendário 2004 excedeu o saldo de prejuízos de períodos anteriores existente, em valor equivalente a R\$ 1.945.689,40.

3.3 – DA COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CALCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES NO ANO-CALENDÁRIO 2004:

A fiscalizada efetuou compensações em valores superiores aos saldos de bases negativas de CSLL de períodos anteriores.

Base legal da Infração: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 58 da Lei nº 8.981/95, Art. 16 da Lei nº 9.065/95 e Art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

O valor tributável para a CSLL (excesso de compensação), está demonstrado no anexo: 'DEMONSTRATIVO DOS AJUSTES DECORRENTES DA CISÃO/AUTUAÇÃO NO SALDO DE BASES NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES E DO VALOR COMPENSADO INDEVIDAMENTE'.

Histórico:

As mesmas irregularidades apuradas com relação à compensação indevida de prejuízos fiscais foram constatadas com relação à compensação de bases negativas da CSLL, ou seja:

Houve excesso de compensação de bases negativas de CSLL de períodos anteriores em decorrência de:

- Ter havido os mesmos ajustes devidos à infração 3.1, acima, nas bases negativas da CSLL de períodos anteriores, nos anos-calendário 2002 e 2003 e*
- Terem ocorrido com a CSLL as mesmas irregularidades descritas no item 3.2, acima, com relação ao IRPJ, ocorreram com relação a CSLL, isto é, a contribuinte, sem considerar os efeitos da cisão, continuou utilizando integralmente a base de cálculo negativa da CSLL existente e não apurou o resultado para o período da cisão (apuração da CSLL), ainda que intimada e reintimada a fazê-lo. Tal fato, aqui também, fez com que fosse considerado, por este fiscal, o resultado (apuração da CSLL) apurado pela contribuinte, conforme*

demonstrativo apresentado, relativamente ao mês de janeiro do ano-calendário 2002 (-R\$ 5.982.918,03), como sendo o relativo ao período de 01/01/2002 a 30/01/2002 e, como o resultado do restante daquele ano-calendário, o apurado em dezembro (-R\$ 32.049.972,29) excluído desse o resultado do mês de janeiro. Procedendo dessa forma a fiscalizada infringiu o disposto nos mesmos normativos já citados no item 3.2, haja vista o disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

Seguindo o mesmo procedimento descrito para apurar o saldo de IRPJ, indevidamente compensado pela contribuinte, elaborei o 'DEMONSTRATIVO DOS AJUSTES DECORRENTES DA CISÃO/AUTUAÇÃO NO SALDO DE BASES NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES E DO VALOR COMPENSADO INDEVIDAMENTE' que evidencia a situação de compensação de prejuízos apresentada pelo contribuinte e a situação apurada por esta fiscalização após os ajustes mencionados.

Neste último demonstrativo, foi considerado o aproveitamento parcial das bases negativas em virtude das infrações citadas no item 3.1, a perda de parte das mesmas bases devido à cisão parcial e os valores compensados pelo contribuinte nos anos-calendário 2003 e 2004 (conforme fichas 17 das DIPJ).

Após esses ajustes, a compensação efetuada pela contribuinte no ano-calendário 2004 excedeu o saldo de bases negativas da CSLL, em valor equivalente a R\$ 1.955.789,81, infringindo o disposto no artigo 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 16 da Lei nº 9.065/95.

4 – CONCLUSÃO:

Considerando o acima exposto, a Fiscalizada fica, como consequência sujeita a lançamentos de ofício pelas infrações apuradas, através de dois Autos de Infração dos quais o presente Termo é parte integrante, nos valores abaixo indicados os quais já estão acrescidos das multas de ofício e dos juros de mora aplicáveis (valores atualizados até 30/11/2007):

- Auto de Infração 1 (envolvendo as infrações 3.1 e 3.2 descritas acima);

IRPJ	1.279.406,42
CSLL	101.472,80
IRRF	1.403.872,84
Total	2.784.752,06

- *Auto de Infração 2 (contempla a infração 3.2 retro):*

CSLL	379.712,67
Total	379.712,67

5 – INTIMAÇÃO:

Em virtude das alterações nos saldos de prejuízos operacionais e de bases de cálculo negativas decorrentes da presente autuação, fica, a empresa aqui fiscalizada intimada a proceder aos devidos ajustes em seus Livros de Apuração do Lucro Real e DIPJs, do ano-calendário 2002, até o ano-calendário de 2004, de modo a adequá-los à nova situação pós autuação.

6 – DOS ANEXOS

Constituem parte integrante deste Termo, os seguintes anexos:

- *DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS INDEDUTÍVEIS E BASES DE CALCULO DO IRRF DECORRENTES DE PAGAMENTOS SEM CAUSA COMPROVADA;*
- *DEMONSTRATIVOS DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS, RELATIVOS AOS ANOS-CALENDÁRIO 2002 e 2003;*
- *DEMONSTRATIVOS DA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE CSLL, RELATIVOS AOS ANOS-CALENDÁRIO 2002 e 2003;*
- *DEMONSTRATIVO DOS AJUSTES DECORRENTES DA CISÃO/AUTUAÇÃO NO SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES E DO VALOR COMPENSADO INDEVIDAMENTE;*
- *DEMONSTRATIVO DOS AJUSTES DECORRENTES DA CISÃO/AUTUAÇÃO NO SALDO DE BASES NEGATIVAS DA CSLL DE*

*PERÍODOS ANTERIORES E DO VALOR
COMPENSADO INDEVIDAMENTE.”*

Inconformado com a exigência fiscal, da qual foi cientificado em 27.12.2007, conforme ciência no próprio auto de infração, o contribuinte, por seus procuradores, legalmente habilitados, interpôs, em 28.01.2008, a impugnação de fls. 299/325, acompanhada dos documentos de fls. 326/516, expositora das razões de fato e de direito a seguir sintetizadas:

- De início, depois de justificar a tempestividade da defesa ofertada, resumiu a sociedade os fatos em um breve histórico, já afirmando, preliminarmente, que *“os valores pagos a empresa Incentive House eram repassados, por conta e ordem da Impugnante, a seus diretores e empregado, a título de prêmios.”*;

- A seguir, alegou-se que, diante da insistência da Fiscalização em saber: (i) a que título foram realizados os pagamentos à Incentive House; (ii) como foi recolhido o IRRF incidente sobre referidos pagamentos; e (iii) qual o tratamento dado às referidas despesas, para fins de apuração do lucro real; apresentou-se petição esclarecedora do fato de os valores pagos a diretores e a empregado, a título de prêmio, terem sido devidamente tributados pelo IRRF, apurado sobre base reajustada. Asseverou-se, ainda, ter sido juntada cópia dos Darf's e das respectivas Dirf's, que comprovam os beneficiários dos rendimentos e a tributação do IRRF. Acrescentou-se que grande parte dos documentos apresentados não foi juntada aos autos;

- Asseverou-se que a Fiscalização, dando continuidade aos trabalhos fiscais, intimou a postulante a retificar sua DIPJ/2003, ano-calendário 2002, para fazer constar a operação societária de cisão, ocorrida em 30.01.2002. Esta, porém, por entender que a forma de apuração do balanço base da cisão encontrava fundamento no artigo 235, § 3º, do RIR/99, não iria atender tal solicitação;

- Afirmou-se que a autoridade fiscal procedeu à lavratura dos autos de infração mesmo antes de a fiscalizada poder apresentar os demonstrativos solicitados concernentes ao resultados dos períodos de 1º de janeiro de 2002 a 30 de janeiro de 2002 e de 31 de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2002;

- Passou-se, então, a abordar o objeto de cada auto de infração. Com relação ao IRRF, reproduziu a autuada trecho do Termo de Fiscalização, dizendo que a pretensão fiscal se fundamentou na suposta não-comprovação do efetivo recebimento dos prêmios pelos beneficiários, o que acarretaria a retenção exclusiva na fonte do imposto de renda à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento). Acrescentou-se, também, que teria sido desconsiderado o fato de que a interessada teria procedido à retenção e ao recolhimento do IR, conforme tabela progressiva no RIR/99, pretendendo a Fiscalização, agora, exigí-lo novamente, mas à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), sob o pretexto de que não foram identificados os beneficiários, quando, ao contrário, restou comprovado que a impugnante apresentou a relação de beneficiários dos prêmios distribuídos;

- No que toca aos autos de infração de IRPJ e de CSLL, sintetizado foi que a exigência fiscal decorreria da: (i) indedutibilidade das despesas relativas aos

pagamentos efetuados à Incentive House S.A.; e (ii) glosa de prejuízos fiscais/base de cálculo negativa indevidamente compensados. Nesse momento, concluiu-se que a Fiscalização teria adotado entendimento totalmente contrário ao disposto no artigo 235, §§ 1º e 3º, do RIR/99;

- A essa altura, defendeu-se ser indevida a presente exigência fiscal, porquanto não teria sido respeitado o direito à ampla defesa da impugnante, tornando-se nulo, desta forma, o processo administrativo;

- Sob o título de *Nulidades do processo administrativo — Cerceamento do direito de defesa da Impugnante*, citando a Constituição Federal, disse a sociedade que grande parte dos documentos apresentados durante o procedimento fiscal foram ignorados e sequer constam do processo administrativo, embora tenham sido recebidos pela autoridade fiscal. Nesse sentido, assevera que, para comprovar que efetuara a retenção do IR na fonte, tendo por base a tabela progressiva, anexou à sua petição (resposta à intimação) planilha com relação dos diretores e do funcionário beneficiários dos prêmios que foram distribuídos por intermédio da Incentive House S.A.; as respectivas Dirf's, comprovando as retenções efetuadas, e os Darf's, como prova do recolhimento do imposto devido;

- Acrescentou-se que, a teor do artigo 38 da Lei nº 9.784/99, todos os elementos probatórios deveriam ter sido levados em consideração pela Fiscalização federal, sobretudo os documentos solicitados pelo próprio auditor fiscal, os quais, não deixam qualquer dúvida quanto à causa e aos beneficiários dos pagamentos realizados, relativos às Notas Fiscais de serviços da empresa Incentive House S.A.;

- Prosseguindo-se, com relação aos questionamentos relativos à operação de cisão da sociedade, ainda pugnando pela nulidade do feito fiscal frente ao cerceamento do direito de defesa, argumenta que a Fiscalização, de forma inflexível e desarrazoada, concedera prazo de apenas 05 (cinco) dias, não permitindo sua prorrogação, para que a impugnante procedesse à apresentação dos Demonstrativos de Resultados solicitados, sendo certo que a lavratura do auto de infração, antes do recebimento das informações da impugnante, acabou por acarretar erros materiais comprometedores da lisura da exigência fiscal, reforçando ainda mais o cerceamento da defesa da impugnante e a conseqüente nulidade do processo administrativo;

- No tópico seguinte, a teor do artigo 150, § 4º, do CTN, negou-se o fato de que a impugnante tenha efetuado pagamento a supostos “beneficiários não identificados” e arguiu a decadência de parte dos créditos tributários lançados, sustentando que o IRRF é tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo como fato gerador o momento do suposto pagamento a algum beneficiário não identificado. E acrescenta: “40. A ausência de recolhimento de qualquer tributo, ainda que por erro nos seus cálculos, é um ilícito tributário (i.e., violação à lei tributária); isso não é suficiente, contudo, para afastar a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Pelo contrário, aplica-se o referido artigo em todos os casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, à exceção daqueles em que for demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, institutos que NÃO FORAM SEQUER ALEGADOS NO ÂMBITO DO PRESENTE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. Não basta, assim, um ilícito, para se afastar a aplicação do art. 150, §4º, mas deve ser comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”;

- Continuando seu raciocínio, disse que o próprio artigo 674, § 2º, do RIR/99, que fundamentou o lançamento ora guerreado, corrobora tal entendimento ao

considerar “vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância”; tal data representaria, também, o termo inicial para contagem do prazo decadencial;

- Nesse contexto, conclui-se: “48. Desse modo, outra não pode ser a conclusão sendo a de que o fisco federal decaiu de seu direito de lançar os créditos tributários de IRRF cujos fatos geradores ocorreram até 27 de dezembro de 2002 (cf. planilha supra), por força do disposto no art. 146, inciso II, ‘b’, da Constituição Federal, c/c o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e o art. 674, do RIR/99, tornando-se imprescindível o cancelamento parcial do presente Auto de Infração.”;

- Prosseguindo, pugnou-se pelo reconhecimento da decadência relativamente às exigências de IRPJ e de CSLL, decorrentes da glosa de despesas indedutíveis, referentes aos pagamentos efetuados à empresa Incentive House S.A., que teriam acarretado ajustes no saldo de prejuízos acumulados e, consequentemente, no resultado tributável em 2004, quando já teria a impugnante terminado de aproveitar os saldos que tinha acumulado. Sustenta, para tanto, que tal glosa de despesas se deu em período posterior a cinco anos da data em que as mesmas foram incorridas. A corroborar o entendimento de que tal procedimento fiscal também sujeitar-se-ia ao prazo decadencial, cita julgados do e. Conselho de Contribuintes;

- Estendem-se os mesmos argumentos à glosa dos prejuízos acumulados em decorrência da operação de cisão, salientando que os ajustes pretendidos pela Fiscalização poderiam ter sido efetuados até, no máximo, 30.01.2007, tendo a interessada sido intimada somente em 27.12.2007, quando já decaídos. E complementa-se: “56. Em suma, em relação à operação de cisão realizada pela Impugnante em 30 de janeiro de 2002, tanto (i) a glosa dos prejuízos apurados em exercícios anteriores [arbitrado pela d. fiscalização federal em 13.63% de R\$ 4.222.177,40], quanto (ii) a glosa dos prejuízos apurados entre 10 e 30 de janeiro de 2002 [arbitrado pela d. fiscalização federal em 13,63% de R\$ 5.931.838,40] é de todo indevida, uma vez que já havia decaído quando da lavratura dos Autos de Infração”;

- Passou-se, então, a defender a necessidade de cancelamento do auto de infração, tendo em conta: (i) a impossibilidade de aplicação dos artigos 304 e 674 do RIR/99; e (ii) a improcedência da glosa dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa do IRPJ e CSLL;

- Quanto à impossibilidade de aplicação dos artigos 304 e 674 do RIR/99, alegou-se, inicialmente, que o artigo 674 tem como foco punir o contribuinte que não identifica os beneficiários de pagamentos, ou mesmo deixa de justificar as causas de pagamentos que efetua. No caso presente, a interessada apresentou, tanto à Fiscalização como na impugnação, os documentos que comprovam as razões e os objetivos dos pagamentos glosados, quais sejam, *incentivar a produtividade de seus diretores e funcionários*, além de inequívoca identificação dos beneficiários (diretores e funcionário) dos valores pagos;

- Nesse contexto, afirmou-se que, por meio de contrato de prestação de serviços, firmado com a empresa Incentive House S.A., teria tal empresa, sido encarregada da administração dos sistemas de prêmio, mediante a utilização de bônus e cartões eletrônicos, prática comum no mercado. Acrescentou que a impugnante reconheceu o enquadramento dos rendimentos pagos como salários, tanto que tais cifras sofreram a incidência de Contribuição Previdenciária – fato, aliás, já analisado por

ocasião de fiscalização da extinta Secretaria da Receita Previdenciária do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) -; além de retenção de imposto de renda na fonte;

- Aduziu-se que a Fiscalização, “agarrando-se” única e exclusivamente na ausência de recibos dos beneficiários dos pagamentos, lavrou o auto de infração, lembrando, entretanto, que a jurisprudência administrativa, tanto a oriunda das Delegacias de Julgamento como do Conselho de Contribuintes, clama pela imperiosa e inequívoca comprovação, por parte da Fiscalização, de que o contribuinte tenha efetuado o pagamento sem causa ou sem identificação do beneficiário, o que não ocorreu no caso presente;

- Mesmo admitindo a pretensão fiscal de se cobrar o IRRF à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), o Fisco acabou por exigir tributo em duplicidade, por não considerar os valores já recolhidos a título de IRRF, com base na tabela progressiva;

- No que concerne ao artigo 304 do RIR/99, segundo o qual os valores questionados foram considerados como despesas indedutíveis, reafirma que o lançamento teve como motivação as faltas de identificação dos beneficiários e da causa para os pagamentos efetuados pela empresa autuada, mas que, não haveria como se cogitar da indedutibilidade destes valores, eis que, tal como antes demonstrado, foram identificados os beneficiários e a causa dos referidos pagamentos;

- Quanto à improcedência da glosa dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa do IRPJ e CSLL, respectivamente, alegou-se que a RFB se manifestou, por meio da Solução de Consulta nº 519, de 19.12.2006, pela possibilidade de dedução, perante o lucro real, dos encargos decorrentes de prêmios por produtividade;

- No que concerne à glosa de prejuízos fiscais acumulados até 30.01.2002, data da realização da cisão parcial de seus ativos, reafirma, em princípio, que referida glosa já teria sido alcançada pela decadência e, ainda, que parte relevante desta glosa seria indevida e ilegal. Isso porque, a teor do artigo 514 do RIR/99, ao ocorrer a cisão parcial, a pessoa jurídica não poderia compensar os prejuízos fiscais da sucedida, mas poderia compensar os próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente dos patrimônio líquido;

- Nesse contexto, diz que o saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, a serem considerados são aqueles apurados conforme o Balanço Patrimonial levantado pela defendente. Entretanto, admite que, equivocadamente, deixou de reduzir a parcela de 13,63% destes montantes que possuía em 31.12.2001, que, conforme, a Fiscalização, correspondia ao total de R\$ 4.222.177,40 (quatro milhões, duzentos e vinte e dois mil, cento e setenta e sete reais e quarenta centavos), o que resultaria em um saldo a ser reduzido da ordem de R\$ 575.482,78 (quinhentos e setenta e cinco mil, quatrocentos e oitenta e dois reais e setenta e oito centavos) (13,63%). Mesmo assim, a autuação é indevida, eis que realizada após o decurso do prazo decadencial;

- Advertiu-se, também, que, para efeito de aplicação do artigo 514 do RIR/99, o Balanço Patrimonial a ser especialmente levantado nos casos de cisão, como determina o artigo 235, § 3º, do RIR/99, deve refletir a posição de até 30 dias antes da data do evento. Tal fato também encontra respaldo na legislação de regência (conjugação do artigo 21, § 1º, da Lei nº 9.249/95 com os artigos 10, § 10, e 20, §3º, da Lei nº 9.430/96), só podendo ser alterado por norma de mesma hierarquia;

- Assim, como no caso presente, a operação de cisão ocorreu em 30.01.2002, o Balanço Patrimonial poderia ser aquele levantado até 31.12.2001, ao contrário do entendimento da Fiscalização, que, ao adotar o disposto no artigo 6º da IN nº 15/99, revogador do § 4º do artigo 57 da IN nº 93/97, determinou que a autuada deveria, para fins fiscais, levantar novo Balanço Patrimonial, na data do evento da cisão;

- Dito isso, sustentou-se que é inconstitucional a exigência fiscal baseada na revogação do § 4º do artigo 57 da IN nº 93/97, na medida em que tal revogação representara ampliação da base de cálculo dos tributos (ou, como no caso em análise, do cancelamento de parcela do saldo de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL), sem lei que o estabeleça, o que se afigura em desrespeito ao artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. E arremata-se: *“102. Por essa razão, a glosa da fração de 13,63% sobre os prejuízos apurados no mês de janeiro de 2002 [13,63% de R\$ 5.931.838,40 = R\$ 808.509,57] a par de já ter sido atingida pelo instituto da decadência, é ilegal e inconstitucional por ferir o art. 150, I da Constituição Federal. 103. Como mencionado anteriormente, em relação à glosa de R\$ 575.482,78, correspondente à parcela de 13,63% do saldo de prejuízos acumulados até 31 de dezembro de 2001 [R\$ 4.222.177,40], que a Impugnante deixou de efetuar a baixa, a Impugnante reconhece o equívoco cometido e, SE NÃO FOSSE O FATO DE JÁ TER SIDO ATINGIDA PELA DECADÊNCIA, aceitaria o recolhimento da diferença de IRPJ e CSLL. 104. A impugnante simulou esse quadro, e chegou ao resultado de R\$ 123.929,09 de IRPJ, decorrente da compensação de saldo a maior (prejuízos fiscais em excesso) no ano de 2004. Como a Impugnante era optante pelo recolhimento do IRPJ pelo regime de estimativa, essa diferença deveria ser incorporada no ajuste anual, passando a ser exigida, para efeito de juros de mora, a partir de janeiro de 2005. 105. Já no que se refere À CSLL, caso fosse devida a contribuição sobre a glosa efetuada, estimada pela Impugnante no montante de R\$ 51.804,79, ainda assim, nada lhe poderia ser exigido. Com efeito, a Impugnante ainda possui saldo de base negativa de CSLL de exercícios anteriores acumulada, portanto se algum crédito existisse, ele deveria apenas resultar no ajuste do saldo acumulado. 106. Por todas as razões expostas, não há nenhuma razão para se exigir qualquer débito de IRPJ ou de CSLL da Impugnante”;*

- Ao final, requereu-se fossem anulados ou julgados improcedentes os autos de infração, com o consequente arquivamento do processo administrativo e, ainda, que as intimações fossem encaminhadas aos patronos da presente defesa.

A 4ª TURMA DA DRJ EM CAMPINAS / SP, ao perquirir sobre a razoabilidade da impugnação protocolada, resolveu exonerar parcialmente os lançamentos, excluindo, dos importes de IRRF lançados, as cifras comprovadamente recolhidas a título espontâneo.

Assim remanesceu ementado dito *decisum*:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO
FISCAL
Ano-calendário: 2002, 2003, 2004
NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.
INOCORRÊNCIA.*

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não se cogita de nulidade, mormente considerando que o contribuinte foi regularmente cientificado do Auto de Infração e dos Termos que o integram, sendo-lhe concedido o prazo legal para impugnação, direito que exerceu mediante apresentação de suas razões de defesa, demonstrando que teve conhecimento da infração que lhe foi imputada e dos fatos que a suscitaram. Ademais, não há que se falar em ofensa ao princípio constitucional do direito de defesa enquanto não instaurado o litígio, que, na espécie, inaugura-se com a impugnação.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL.

Não se cogita de decadência em relação a lançamentos efetuados dentro do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

FATOS GERADORES. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

Diante da apuração efetuada pela contribuinte, pelo sistema do Lucro Real Anual, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL somente se concretizaram em 31/12/2002, 31/12/2003 e 31/12/2004, não se consumando a decadência, em vista da ciência do lançamento ocorrida em 27/12/2007.

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA.

A contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, somente se aplica se for legalmente atribuído ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, e se a conduta legalmente exigida, for comprovadamente implementada, mediante a apuração e o pagamento do imposto apurado como devido. A falta de identificação do beneficiário ou da efetiva causa do pagamento implica conduta omissiva por parte da contribuinte, regendo-se o prazo decadencial pela regra prevista no art. 173, I, do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IRPJ. CSLL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Não há como considerar como despesas necessárias, normais e usuais, os gastos efetuados em desacordo com a legislação tributária e que sequer tiveram comprovadas suas causas, ou seja, o real motivo de cada prêmio pago aos 'favorecidos'.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO E BASE NEGATIVA DE CSLL. CISÃO.

A partir de 24 de fevereiro de 1999, quando foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 15, de 12 de fevereiro de 1999, que no artigo 6º revogou o parágrafo 4º do artigo 57 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, as empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas passaram a ser obrigadas a apurar o imposto na data do evento em que se efetivar qualquer dessas ocorrências, a teor da previsão contida no art. 21, § 4º, da Lei 9.249/95.

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF. FLEXCARD. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda retido na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros, pessoas físicas, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

PAGAMENTOS EFETUADOS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO.

Afasta-se a multa de ofício sobre as parcelas lançadas a título de IRRF para as quais confirmada, nos sistemas informatizados, a existência de pagamentos de IRRF alegados, efetuados antes do início do procedimento, a serem aproveitados quando da cobrança dos valores mantidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Cientificado do acórdão em 26.10.2010 (fl. 565), a postulante interpôs o Recurso Voluntário em estudo (fls. 566/603), em 25.11.2010, repisando, em síntese, os argumentos aduzidos na esfera de julgamento antecedente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele, portanto, conheço.

Em vista da multiplicidade dos tópicos cuidados no presente julgamento, dividirei o voto em subitens, com vistas a uma abordagem mais pedagógica.

(1) Considerações iniciais

Correndo o risco de parecermos repetitivos, faremos, a seguir, breve apanhado do caso sob escólio, visando à melhor aluminação dos aspectos abordados.

Os trabalhos investigativos desenvolvidos foram levados a efeito, segundo noticiado pelo Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades de fls. 240/246, com amparo nos documentos, nas informações e nos livros contábil-fiscais disponibilizados pelo contribuinte. As conclusões fazendárias daí advindas apontaram para a suposta prática de 02 (duas) grandes e distintas infrações, adiante resumidas.

Em primeiro lugar, como já explicado no relatório *supra*, entendeu o Fisco que os pagamentos feitos à Incentive House S.A., ajustados por meio do “Contrato de Prestação de Serviços” de fls. 83/88., não poderiam ser deduzidos do lucro líquido.

Citado acordo de vontades, consoante se denota de sua leitura, pactuou a entrega, à Incentive House S.A., pela recorrente, de determinados montantes de pecúnia. Descontada percentagem correspondente a “comissão de serviço”, a primeira se comprometia a repassar as importâncias recebidas a empregados e administradores da peticionária, mediante creditamento de bônus ou fornecimento de cartões eletrônicos, a título de implementação e de desenvolvimento de programas de motivação e de incremento da produtividade.

A Fazenda requereu, ao contribuinte, a qualificação dos beneficiários destes valores, bem como a explanação da razão econômica ou profissional para a concessão dos créditos, canalizados via terceira pessoa.

Aventando malogro no atendimento a essas requisições, reputou o Fisco, então, que citados pagamentos deveriam ser tidos como desprovidos de causa, de maneira a que se impusesse a glosa das correlatas despesas deduzidas, competentes aos anos-calendários de 2002 e 2003. Arvorou-se a exegese autuante no artigo 304 do Decreto nº 3.000/99, *in verbis*:

“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)”

A declaração de ineditabilidade dos bônus e dos prêmios concedidos a gerentes e a funcionário acabaram levando, por evidente, à recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tocantes aos citados anos-base de 2002 e 2003. Forte nisso, engendraram-se os ajustes do prejuízo fiscal e da base impositiva negativa atrelados ao primeiro destes períodos de apuração, na forma dos Formulários de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário – FAPLI's de fls. 281/282 e 285/286. Lançaram-se, no mais, as diferenças inadimplidas dos dois tributos, naquilo que tange ao último dos citados anos de competência, dada a verificação de montantes impositivos positivos.

Ademais, imputou o i. agente fiscal, às importâncias pagas sem causa, cobrança de IRRF computado à alíquota de 35% (trinta e cinco por cento), a teor do permissivo do artigo 674, § 1º, do Decreto nº 3.000/99:

“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).”

Em segundo lugar, somou-se, então, a ditos ajustes, um outro, vinculado à segunda infração constatada pelo Fisco.

Com efeito, exsurgiu do labor investigativo, também, inquirição da existência de suposta compensação exacerbada de prejuízos fiscais e de bases negativas de cálculo da CSLL, geradora de reflexos no ano-calendário de 2004. Tal delito teria se originado do fato de a recorrente ter adicionado, ao prejuízo e à base de cálculo negativa apurados para o ano-base de 2002, 100% (cem por cento) dos montantes impositivos credores acumulados até 31.12.2001.

A conduta da recorrente seria repreensível, especificamente, em razão de ela ter cindido, em 30.01.2002, 13,67% (treze inteiros e sessenta e sete décimos por cento) de seu patrimônio, para constituição de nova sociedade. Por força desse evento, teria o saldo pretérito de prejuízos fiscais e de bases negativas de cálculo de CSLL aproveitáveis sido minorado, na

mesma proporção da versão patrimonial, fulcro nas precisas balizas do artigo 514, Parágrafo Único, do Decreto nº 3.000/99:

“Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).”

Realizadas, destarte, as cabíveis recomposições das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls. 252/253), ano a ano, chegou o i. preposto fazendário à conclusão de que haviam sido claudicamente suprimidas, em ambos os casos, para o interregno de 2004, cifras equivalentes a R\$ 1.945.689,40 (um milhão, novecentos e quarenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e nove reais e quarenta centavos) e a R\$ 1.955.789,81 (um milhão, novecentos e cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e nove reais e oitenta e um centavos) , respectivamente.

Pois bem. Superados esses apontamentos, cuidemos, então, dos argumentos agitados pela peça recursal sob análise, traçando juízos sobre eles.

(ii) Da aludida ocorrência de cerceamento de defesa. Da arguida nulidade do procedimento de fiscalização

Preliminarmente, assevera o contribuinte que o trabalho lançador estaria eivado de vícios graves, consubstanciadores de ofensas ao direito constitucional de defesa.

Segundo tais argumentações, as nulidades apontadas, ensejadoras do arquivamento sumário de todo o processo administrativo, equivaleriam, inicialmente, à circunstância de grande parte dos documentos apresentados à Fazenda, em resposta às intimações formuladas entre 19.01.2007 e 08.05.2007, não ter sido juntada aos autos – o que mostraria, em tese, que esse arcabouço probante fora sumariamente ignorado pelo i. fiscal.

Adentrando um pouco ao mérito, assevera a requerente, ainda, que os elementos de instrução disponibilizados permitiram compreender a causa (premiações e incentivos) e os beneficiários (diretores e funcionário) dos pagamentos realizados por meio da Incentive House S.A. Tudo isso teria sido desconsiderado em qualquer justificativa plausível.

Outrossim, posta-se a reclamante contra a exiguidade dos prazos indicados nas sucessivas intimações. A precipitação do Fisco teria obstaculizado a produção mais decente de provas – o que desencadeara conclusões equivocadas e rasas.

Não me alongarei sobre o assunto. Creio, como não poderia ser diferente, que o cenário ideal é aquele em que a minúcia e o zelo guiam o trabalho impositivo da Fazenda.

Sempre me pareceu essencial que o labor investigativo fosse realizado sem animosidades, em ambiente de cooperação mútua, que envolvesse os sujeitos tributários passivo e ativo. Tanto melhor será o procedimento de imputação, afinal, quanto mais detalhados e completos forem a anexação e a valoração dos livros e dos documentos contábil-fiscais disponibilizados pelo contribuinte.

Sucede, porém, que a natureza da fiscalização é inquisitória. A consagração da participação da autuada na formação do juízo de convicção respeitante à legitimidade dos lançamentos, corolário dos princípios do contraditório e da ampla defesa, não tem muita aplicação nessa prévia etapa de devassa. Eventuais falhas de instrução ou de fundamentação das exigências oficiosas, resultantes de colheita deficiente de provas ou da consideração superficial destas, não tornam nula a investigação em si, muito embora prejudiquem a formação dos próprios autos de infração.

Acaso, destarte, haja incompletudes ou incoerências no labor imputacional, será na fase litigiosa do processo administrativo tributário, instaurada com o protocolo da impugnação, que elas serão descortinadas. A partir do início do contencioso é que será essencial consagrar, ao contribuinte, todos os meios, os prazos e as condições inerentes ao direito de defesa. Somente com isso é que este poderá, se conseguir, mostrar a insubsistência das acusações fiscais, ao albergue da ordem constitucional.

De toda maneira, mesmo que assim não fosse, não creio que o trabalho de fiscalização comentado merecesse as reprimendas que nele entrevê o contribuinte. Parece-me que os fundamentos fáticos e jurídicos do AII estão suficientemente explicados e comprovados, em consonância com a exegese que o i. lançador quis fazer acreditar escoreita.

A eventual pequenez dos prazos concedidos para atendimento das notificações também não prejudica a peticionária, eis que esta poderia e deveria ter trazido, em sede de julgamento de sua impugnação, a documentação que entrevia pertinente, em atenção ao comando do artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

Há casos, sim, em que a prévia intimação válida e razoável do contribuinte se afigura como requisito intrínseco de validade do lançamento – a hipótese da presunção de omissão de receitas bancárias, estatuída pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é, talvez, um dos exemplos mais mezinhos. Ainda assim, não é tal asserção válida aqui.

Afasto, portanto, a preliminar de nulidade. Passo a estudar a ilação de decadência parcial.

(iii) Da decadência parcial dos créditos tributários

Ato contínuo, afirma a recorrente ter se materializado caducidade parcial dos lançamentos, naquilo que concerne ao ano-base de 2002. Levando como suporte o artigo 150, § 4º, do CTN, postula a interessada o entendimento de que não poderiam prevalecer quaisquer exigências cujos fatos geradores fossem anteriores a 27.12.2002, uma vez que o auto de infração lhe fora cientificado em 27.12.2007. Transposto esse raciocínio ao AII lançador de IRRF, assegura o insurgente, particularmente, que nulos seriam os importes de imposto calcados em “pagamentos sem causa” concretizados em 26.02.2002, em 15.03.2002, em 29.07.2002, em 27.08.2002 e em 03.12.2002.

Tem razão o contribuinte, em meu ver, ao equiparar os fatos geradores do tributo às datas de efetivação dos creditamentos inexplanados. É a própria legislação, afinal, quem assim define, como se pode notar do artigo 674, § 2º, do Decreto nº 3.000/99:

“Art. 674. Omissis.

(...)

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

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário deve servir do *dies a quo* da data do fato gerador, ou seja, respeitando o art. 150, § 4º do CTN, quando for comprovada a antecipação de pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação.

Assim já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, segundo a sistemática dos “Recursos Repetitivos” (artigo 543-C do Código de Processo Civil), no âmbito do Recurso Especial – REsp nº 973.733/SC. Na ocasião assim foram ementados os fundamentos acolhidos:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

14/07/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/07/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO

JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/08/2013 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 17/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de

1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

O juízo agasalhado por este Tribunal Superior, em virtude de ter sido proferido sob a indigitada sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, é de observância compulsória por este colegiado, a rigor do artigo 62-A, *caput*, do RICARF (Anexo I da Portaria MF nº 256/09):

“Artigo 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (...)”

Ocorre que, como reconheceu a própria decisão ora recorrida, houve pagamentos parciais de IRRF:

"PAGAMENTOS EFETUADOS ANTES DO INICIO DO PROCEDIMENTO. Afasta-se a multa de ofício sobre as parcelas lançadas a título de IRRF para as quais confirmada, nos sistemas informatizados, a existência de pagamentos de IRRF alegados, efetuados antes do inicio do procedimento, a serem aproveitados quando da cobrança dos valores mantidos" (4ª Turma DRJ/CPS, Ac. n. 05-30.073).

Isto posto, existindo antecipação parcial de IRRF, passível de ser homologada, a regra decadencial rege-se pelo art. 150, §4º do CTN, que estabelece ser a data do fato gerador o termo inicial para a contagem do prazo decadencial de o Fisco proceder o lançamento do tributo pago a menor.

Posiciono-me distintamente em consideração às recomposições de prejuízo fiscal e de base negativa de cálculo tangentes ao IRPJ e à CSLL, de 2002, postos igualmente na vala da decadência.

O panorama, cá, é menos espinhoso. Como já se falou, o ano-calendário sob estudo não encampou quaisquer importes cobráveis, eis que as glosas de compensação e de dedução de despesas não foram suficientes para transmutar prejuízo em lucro. Logo, jaz evidente, de fronde, inexistir pagamento antecipado a homologar, a fim de que se possa impingir a sistemática do artigo 150, § 4º, do CTN.

De todo modo, levando-se em conta que o IRPJ e a CSLL, no estresido ano-base de 2002, eram apurados segundo o regime de periodicidade anual, conforme Ficha 01 da DIPJ/2003 (fl. 66), certo é que os fatos impositivos respectivos deveriam ser tomados como aperfeiçoados, complexivamente, somente no dia 31.12.2002. O lustro decadencial, por esse motivo, mesmo que contabilizado da forma mais benéfica possível à interessada, esgotar-se-ia apenas no dia 31.12.2007 – 04 (quatro) dias, portanto, a contar do átimo de ciência do diploma de acusação.

(iv) Da alegada demonstração da causa dos pagamentos feitos a diretores e a funcionário

No mérito, traz o contribuinte, à mesa, longo arrazoadado tendente a convencer esse colegiado de que os elementos instrutórios carreados aos autos seriam satisfatórios à comprovação da causa dos pagamentos efetuados a terceiros.

Perscrutando o processo, vejo, de fato, que logrou o sujeito passivo demonstrar a realidade do liame prestacional estabelecido com a Incentive House S.A. (contrato transcrito às fls. 83/88). Esta sociedade, segundo sustenta a versão recursal, prestaria serviços à fiscalizada, com fins de promoção de serviços de instauração de programas de recompensas e de incremento de produtividade, postos a funcionar mediante distribuição, a funcionários e dirigentes da peticionária, de bônus e prêmios pecuniários.

Referido instrumento contratual, na subcláusula 3.1.1. (fl. 85), elucidava que era a tomadora dos serviços a responsável por “*requisitar da INCENTIVE HOUSE, por escrito, através de formulário próprio ou do correio eletrônico, os bônus e/ou cartões eletrônicos, respeitando o prazo estabelecido no item 2.1.2. da cláusula 02 deste instrumento*”. A subcláusula 1.3. (fl. 84), de seu turno, era ainda mais clara, ao dispor que “*os pedidos de cada tipo de premiação, através dos produtos retro especificados, serão feitos individualmente, através de formulário próprio ou por correio eletrônico, devendo a CLIENTE especificar a quantidade, os valores e os premiados.*”

Deriva desses preceitos, portanto, que respondia à peticionária, e somente a ela, definir os beneficiários e os importes dos prêmios a serem distribuídos. Não há ninguém mais indicado, conseqüentemente, a explanar a causa dos pagamentos

Indagada a respeito do tema, contudo, a investigada conseguiu arrolar, tão somente, as pessoas físicas agraciadas por seu programa de *endomarketing*. As cópias das DIRF's, das GFIP's, dos Comprovantes de Rendimentos e dos demonstrativos correlatos,

entranhadas ao “Doc. 03” da impugnação protocolada, evidenciaram, exclusivamente, quais administradores ou funcionários receberam importâncias da pessoa jurídica postulante.

Acontece que isso não basta. A fim de afastar a aplicação do artigo 674 do Decreto nº 3.000/99, deve-se confirmar, simultaneamente, com fulcro em documentos hábeis e idôneos, a qualificação dos beneficiários e a causa econômica subjacente aos pagamentos.

A postulante não conseguiu explicar, em nenhum momento, os critérios e as razões profissionais que determinaram a concessão de bônus em prol de determinadas pessoas. Nada garante que ditos pagamentos não fossem coisa outra, camuflada como prêmios ou incentivos. Quais foram, objetivamente, as razões que deram *causa* às operações? O que permitiu mensurar ganhos de produtividade, por exemplo, passíveis de recompensa pecuniária? Ou resultados qualitativos outros, que gerassem as mesmas consequências? Não se sabe. A recorrente não soube explicar nada disso, embora instada a fazê-lo, por diversas vezes.

Tudo nos levaria a crer, desta maneira, em prol da manutenção dos lançamentos de IRRF. Uma questão, no entanto, não suscitada pela recorrente no curso dos autos, impede-nos de assim decidirmos.

A consideração dos “pagamentos sem causa”, consoante ditamos alhures, deu causa tanto a glosas de despesas deduzidas, banda uma, quanto à impingência do versado imposto retido, banda outra. Essa concomitância, contudo, causou-nos espécie desde sempre, eis que ambos os lançamentos tocavam a uma só situação fática.

Como bem se conhece, o cenário global da tributação da renda, em nosso ordenamento jurídico, pauta-se, desde a edição da Lei nº 9.249/96, em critério legislativo alternativo, que busca privilegiar, sempre que possível, a incidência do tributo ou em face da pessoa jurídica, ou perante a pessoa física (os sócios, por exemplo). Aplicado ao caso, esse raciocínio nos faz conceber a impossibilidade do lançamento de IRRF em consideração, espeque em “pagamentos sem causa”, acaso estes já tenham ensejado glosas de deduções em face do lucro real, com a consequente formalização do IRPJ sonegado.

Valhamo-nos, para nos fazermos mais claros, das percucientes lições ministradas pelo conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, relator de Recurso Especial fazendário dirimido pelo Acórdão nº 9202-00.686/10:

“Quanto à proposta levantada pela Conselheira Suzi Offmann e acolhida pelo Colegiado de que no caso concreto sequer há necessidade de ingressar nas questões relacionadas à existência ou não do empréstimo, posto que o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 está reservado àquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real sem desfazer minha conclusão acerca da matéria, passo ao exame da questão posta.

Não se pode considerar o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, como sendo algo isolado dentro do sistema tributário brasileiro, cuja tributação das pessoas jurídicas, em relação ao imposto de renda, obedece a três espécies ou regras:

- a) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;*
- b) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;*
- c) pessoas jurídicas tributadas com base no "SIMPLES".*

Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal 'despesa' com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por 'notas frias', que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nos casos que as empresas valem-se de 'notas frias' para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro que ingressou no caixa da empresa. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada

pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei.

(...)

‘Em conclusão, a imposição da multa isolada de 35% só é adequada para sancionar condutas que impeçam a identificação da causa ou do beneficiário de pagamento, praticadas por pessoas jurídicas não submetidas à tributação pelo lucro real.

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.’

ISSO POSTO, -voto rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso.”

Tenho comigo, à guisa de conclusão, ser essencial, assim sendo, a exoneração dos lançamentos de IRRF ainda não derrubados pelo acórdão inferior.

(v) Das demais alegações, tocantes à constitucionalidade da legislação tributária

Todos os demais argumentos declinados em recurso buscaram desafiar a validade sistêmica da legislação. Mais uma vez, reservamo-nos o direito de tratar laconicamente do assunto. Não custa pisar que os órgãos administrativos têm atuação estritamente vinculada à lei. Resta vedado, pois, tanto à Receita Federal, de um lado, quanto a este conselho, de outro, deixar de aplicar as normas tributárias vigentes, ainda que, em tese, possam elas estar eivadas de invalidade.

Cabe ao Poder Legislativo, de forma prévia, ou ao Poder Judiciário, *a posteriori*, perscrutar pela adequação das leis ao sistema de normas gerais e de princípios construído em sede constitucional ou infraconstitucional. Este colegiado, na qualidade de autoridade administrativa, só pode zelar pela observância das normas em vigor, sem analisar sua pertinência sistêmica.

Traga-se à baila, a respeito, o enunciado da elucidativa Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, com vistas a exonerar os lançamentos oficiosos remanescentes de IRRF.

Sala das Sessões, em 05 de julho de 2012

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Relator

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Concordo com o I. Relator no que tange à rejeição da preliminar de nulidade do lançamento, bem como em relação ao acolhimento parcial da arguição de decadência crédito tributário lançado, relativo ao IRRF. Contudo, quanto a esta, observo que assim já me manifestei no voto condutor do Acórdão nº 1101-00.622, proferido na sessão de 23 de novembro de 2011:

Antes, porém, de examinar os efeitos dos documentos trazidos na impugnação, cumpre apreciar a arguição de decadência, apresentada contra todas as exigências de IRRF relativo aos pagamentos efetuados de 01 de janeiro a 29 de dezembro de 2000, por se tratar de tributos submetidos ao lançamento por homologação.

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou esta arguição, por inexistir recolhimentos que justificassem a aplicação do art. 150, §4º do CTN. A recorrente,

por sua vez, invocou jurisprudência pacífica da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes, e também registrou que, conforme se verifica da DIRF (Doc. 13) referente às retenções do IRRF realizadas no ano-base de 2000, foram declarados e pagos valores a título de IRRF, seja por meio de liquidação com DARF ou com compensação, ambas hipóteses consideradas modalidades de extinção de crédito tributário.

Importante destacar que este aspecto do litígio tem seu julgamento afetado pelas novas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN.

Mas, no presente caso, em se tratando de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, não há o que se falar em conduta do sujeito passivo a ser homologada. A providência determinada no art. 61 da Lei nº 8.981/95 pressupõe, justamente, a sua omissão em demonstrar a operação realizada e a sua sujeição às normas de tributação, isenção, imunidade ou não incidência:

Art. 61. 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**, 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 trará este artigo será considerado líquido, cabendo o reajuste do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto” (*negrejouse*)

Em verdade, nas hipóteses de aplicação deste dispositivo, a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, mas, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica.

Neste contexto, a apuração de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa constitui-se em indício de irregularidades, alçado ao status de presunção legal que permite concluir que, até prova em contrário, os pagamentos se encontram no campo de incidência do IRRF, configurando-se claramente como hipóteses de incidência de tributo, sujeitas a lançamento de ofício, e não a lançamento por homologação, sendo aplicável o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, tendo por termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, é irrelevante o fato de a contribuinte, em outros pagamentos, ter procedido à regular identificação dos beneficiários e à retenção do imposto de renda por eles devido em razão da natureza dos rendimentos pagos, inclusive prestando contas de seus procedimentos mediante a entrega de DIRF para aquele ano-calendário. Cada pagamento constitui um fato gerador independente, de forma que a homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN somente se opera sobre os fatos regularmente classificados pela contribuinte como tributáveis, isentos, imunes ou não-tributáveis, providência da qual a contribuinte não se desincumbiu relativamente aos pagamentos em tela.

Logo, se a sua omissão na identificação do beneficiário e da causa do pagamento é o motivo para exigência do IRRF, deve ser afastada de plano a aplicação do art. 150, §4º do CTN, declarando-se possível o lançamento enquanto não expirado o prazo do art. 173, I do CTN.

Ressalte-se, por oportuno, que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, acolhendo, em sua maioria, voto proferido pelo I. Presidente Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, recentemente afastou a aplicação do art. 150, §4º do CTN para fins de contagem do prazo decadencial em lançamento destinado à exigência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa. Assim o fez dando provimento a recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional interposto contra o acórdão nº 103-23.490, que estava assim ementado:

DECADÊNCIA. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN. Preliminar acolhida. Recurso de ofício prejudicado.

Quanto ao termo inicial para contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, I do CTN, é desnecessário maior debate acerca da interpretação da manifestação do Superior Tribunal de Justiça no âmbito do REsp nº 973.733/SC, pois “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” é, também, “o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo”, na medida em que se trata, aqui, de fatos geradores diários, ocorridos entre 31/01/2000 e 31/05/2000, o que estabelece, em ambas as hipóteses, a data de 01/01/2001 como termo a quo, e evidencia a validade do lançamento científico à contribuinte em 29/12/2005.

Todavia, em que pese o entendimento acima expresso de que o crédito tributário resultante da incidência do art. 61 da Lei nº 8.981/95 teria sua decadência sempre regida pelo art. 173 do CTN, observo que a autoridade julgadora de 1ª instância determinou, em decisão definitiva, que os pagamentos alegados pela interessada deveriam ser alocados aos débitos aqui formalizados, exonerando a multa de ofício sobre eles aplicadas e admitindo, por consequência, que parte do crédito tributário lançado havia sido pago antes do procedimento fiscal. Em tais condições, não vejo como afastar a aplicação do art. 150 do CTN, motivo pelo qual concordo com a declaração de decadência dos créditos tributários pertinentes às operações ocorridas em datas que antecedem 27/12/2002, tendo em conta a formalização do lançamento em 27/12/2007.

Observo, apenas, que o I. Relator menciona que o crédito tributário vinculado a pagamento realizado em 03/12/2002 também estaria alcançado pela decadência, mas na decisão recorrida, além das operações ocorridas em 26/02/2002, 15/03/2002, 29/07/2002 e 27/08/2002, a autoridade julgadora de 1ª instância somente alocou pagamento a operação ocorrida em 27/11/2002, inexistindo qualquer referência a operação realizada em 03/12/2002. Todavia, a autoridade julgadora vincula as operações ocorridas em 27/11/2002 às notas fiscais de fls. 105/106, de número 42.282 e 42.283, as quais foram indicadas pela autoridade lançadora ao identificar o fato gerador ocorrido em 03/12/2002. Assim, não há dúvida que se trata da mesma operação, autuada tendo como fato gerador 03/12/2002, mas vinculada a

pagamento pela autoridade julgadora, o que confirma a decadência do crédito tributário correspondente, segundo os critérios antes fixados.

No que tange aos lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2002, constato que a autoridade fiscal observou a opção da contribuinte pela apuração anual dos lucros, circunstância na qual o fato gerador somente se perfaz em 31/12/2002, de modo que mesmo adotando-se o art. 150, §4º do CTN para contagem do prazo decadencial não haveria qualquer prejuízo ao lançamento formalizado em 27/12/2002. Considero, assim, desnecessário, discutir a conduta passível de homologação, ou cogitar da eventual aplicação do art. 173 do CTN ao presente caso.

Por fim, noto que a recorrente também argúi a decadência do direito de o Fisco questionar a utilização de prejuízos fiscais que teriam sido apurados em períodos anteriores aos fiscalizados. O lançamento, quanto a este aspecto, resultou em glosa de compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no ano-calendário 2004.

O relato da autoridade lançadora evidencia que não foi questionada a formação dos prejuízos ou bases negativas passadas, mas sim a possibilidade de sua utilização em 2004, em razão do decurso de prazo para tanto e da cisão parcial ocorrida entre a apuração e a utilização destes valores. Entendo, em tais circunstâncias, aplicável o entendimento fixado pela 2ª Turma da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, ao proferir o Acórdão nº 1402-00.802, na sessão de 21 de outubro de 2011, de cuja ementa extraio:

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

Para se cogitar de decadência, a lei deveria atribuir ao Fisco o dever de atuar sobre o controle acumulado de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas e notificar o contribuinte da perda de seu direito à compensação por decurso de prazo ou alteração de seu controle societário, dentre outras razões. Contudo, tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 prevêem apenas o lançamento como forma de exigência do crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e aplicação de penalidade isolada. Não há, em lei, previsão para a glosa de prejuízos ou bases de cálculo acumulados pelo sujeito passivo em razão de eventos outros, que não disparidades em sua apuração.

Por estas razões, somente admito a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo ao IRRF apurado em 26/02/2002, 15/03/2002, 29/07/2002 e 27/08/2002 e 03/12/2002.

No mérito, entendo que as demais exigências de IRRF, não devem subsistir. Em que pese a contribuinte não tenha demonstrado que os pagamentos efetuados revestiam natureza que os habilitassem a reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que este argumento somente se prestaria a justificar a glosa das correspondentes despesas, mas não a exigência do IRRF.

No Termo de Início do procedimento fiscal, a autoridade fiscal exigiu a apresentação do *contrato de prestação de serviços firmado entre a fiscalizada (Orsa) e a prestadora dos serviços (Incentive House)*, bem como os *comprovantes das despesas e pagamentos efetuados à empresa Incentive House*, inclusive demonstrando a *contabilização destas despesas e pagamentos*. Exigiu, ainda, a *relação dos beneficiários dos pagamentos feitos, pela empresa em epígrafe, através da utilização do cartão Cash Card, identificando: 1) - nome do beneficiário; 2) - CPF; 3) - valor pago; 4) - data do pagamento; 5) - Imposto de Renda Retido na Fonte; 6) - espécie de remuneração e 7) - vínculo empregatício*, acrescentando que o *vínculo funcional deve ser devidamente comprovado*, bem como que deveria ser comprovada a *retenção e o pagamento da fonte incidente sobre os pagamentos feitos através do uso do citado cartão, às pessoas envolvidas* (fls. 08/09).

A resposta da contribuinte está juntada às fls. 81/160, e a petição de fls. 81/82 faz a correlação entre os elementos requeridos pela Fiscalização e os documentos apresentados, quais sejam:

- *Contrato de prestação de serviços firmado entre a Orsa e a Incentive House (doc. 04)*, do qual extrai-se o seguinte objeto: *prestação de serviços de planejamento, desenvolvimento e gerenciamento de programa de motivação e incentivo para aumento de produtividade e de programas de fidelidade, utilizando-se de sistemas de premiação*;
- *Comprovante das despesas e pagamentos efetuados à empresa Incentive House (doc. 05)*: notas fiscais emitidas pela contratada, nas quais há discriminação dos *encargos de responsabilidade do cliente*, descritos como *programa de estímulo ao aumento de produtividade*, bem como discriminação dos serviços prestados. Estes valores, somados, resultam no valor total faturado, associado a cheque compensado em data próxima ao vencimento da fatura, mas em valor nem sempre coincidente com o valor faturado. A maior parte das operações está associada, também, ao seu registro contábil;
- *Relação dos beneficiários dos pagamentos feitos pela empresa, identificando o nome do beneficiário, CPF, valor pago, data do pagamento, imposto de renda retido na fonte, espécie de remuneração e vínculo empregatício (Ata de Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária de 25 de abril de 2002; Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 02 de maio de 2002; Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 06 de novembro de 2002; Ata de Assembléia Geral Ordinária de 30 de abril de 2003) (doc. 06)*: nas planilhas há indicação de *nome premiado, cargo (Diretor), CPF, valor do prêmio, data de crédito, NF, data emissão NF*.

Não está juntado, aos autos, o *doc. 07*, que corresponderia a *Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF)*, comprovando a retenção e o pagamento da fonte incidente sobre os pagamentos..

Na sequência, a autoridade lançadora lavra Termo de Intimação Fiscal (fls. 162/163), no qual exige:

Com relação aos pagamentos efetuados à empresa: Incentive House S/A, informar por escrito, ao amparo de documentação hábil e idônea:

1.1. A que título foram realizados os pagamentos efetuados pela empresa Incentive House S/A, CNPJ nº 00.416.126/0001-41, aos diretores da Fiscalizada (ORSA) e ao Sr. Orlando de Souza Lima Junior (identificado pela empresa ORSA como funcionário de folha), por conta e ordem da empresa acima identificada;

1.2. Comprovar a efetividade da entrega daqueles recursos às pessoas físicas citadas no item 1.1, acima;

1.3. Demonstrar e justificar como foi apurado o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as referidas importâncias.

1.4. Qual o tratamento tributário dado às referidas despesas no que tange apuração do Lucro Real e da CSSL?. Justificar e demonstrar.

Esclareceu a contribuinte que (fls. 164/167):

1.1. Os pagamentos efetuados pela Incentive House S/A, por conta e ordem da Intimada, aos seus diretores e ao seu empregado referem-se a "prêmios";

1.2. Os valores efetivamente pagos pela Incentive House S/A aos diretores e ao funcionário da Intimada estão discriminados na tabela anexa (Anexo 02); e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte ("DIRF") retificadora (Anexo 03);

1.3. Os valores efetivamente pagos aos diretores e ao funcionário da Intimada foram devidamente tributados pelo Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF"), à alíquota de 27,5%, conforme se verifica das cópias das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte ("DIRF") (Anexo 03) e dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais ("DARF") anexas (Anexo 04). O IRRF recolhido foi apurado sobre uma base reajustada dos prêmios pagos aos diretores e ao funcionário da Intimada, de forma que os valores constantes da planilha anexa (Anexo 02) devem ser considerados líquidos do imposto devido;

1.4. Os valores pagos pela Requerente à empresa Incentive House S/A, objeto das Notas Fiscais de Serviços nºs [...] foram tratados como despesas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSSL..

A Intimada permanece à inteira disposição dessa D. fiscalização para apresentar quaisquer outros documentos e/ou informações adicionais que se façam necessários.

Os documentos correspondentes estão juntados às fls. 168/174 e consistem em:

- *Demonstrativo consolidado*, no qual há um quadro para cada beneficiário, identificado a data e o valor do prêmio pago e o IRRF calculado, bem como os acréscimos de multa de mora e juros computados para determinação do recolhimento total;

- *Resumo*: demonstrativo que reúne os valores calculados por período de competência;
- Relatório que associa a cada nota fiscal paga à Incentive House a folha do Livro Diário na qual está registrada a contabilização, bem como descreve as contas contábeis utilizadas;

Não constam dos autos os Anexos que se refeririam às *Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte ("DIRF") retificadora (Anexo 03)* e aos *Documentos de Arrecadação de Receitas Federais ("DARF") anexas (Anexo 04)*.

Os Termos lavrados e os documentos juntados na sequência, pela Fiscalização, vinculam-se, apenas, à apuração dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas disponíveis para compensação nos anos-calendário 2003 e 2004, e às verificações obrigatórias dos recolhimentos de tributos federais administrados pela RFB, nos cinco anos anteriores ao procedimento fiscal (fls. 175/239)

Constato, nesta análise dos autos, que a contribuinte apresentou elementos ao Fisco que lhe permitiriam investigar o tratamento dado, pelos beneficiários, aos rendimentos recebidos da pessoa jurídica. Alega o fiscal autuante que a contribuinte não *apresentou qualquer comprovante de pagamento individualizado que comprovasse o efetivo recebimento dos valores por parte dos supostos beneficiários. Foram apresentados apenas comprovantes de pagamentos efetuados a empresa Incentive House nos anos-calendário 2002 e 2003*, mas ante a contratação firmada com a Incentive House, e as demais informações prestadas pela contribuinte, seria razoável admitir que estes pagamentos ocorreram e, ao menos, intimar os beneficiários a confirmá-los, bem como comprovar o tratamento fiscal dado, por eles, em suas declarações de imposto de renda pessoa física – DIRPF.

Destaco, ainda, que a autoridade lançadora não confrontou as alegações da fiscalizada de que teria recolhido o imposto de renda devido sobre tais rendimentos pagos a pessoas físicas, bem como retificado a DIRF para informação destes pagamentos. É certo que tais elementos não estão juntados aos autos, mas os sistemas informatizados da Receita Federal permitiriam à Fiscalização negar a efetividade destas afirmações, as quais, inclusive, restaram confirmadas com a apresentação dos documentos na fase de impugnação (fls. 398/515), revelando condutas praticadas antes do início do procedimento fiscal (19/01/2007). Acrescento que a contribuinte assevera que tais documentos foram apresentados à Fiscalização, e não há como refutar esta afirmação, na medida em que não há, de fato, nenhum ressalva feita no momento da recepção destes documentos (fls. 164/165).

Por esta razões, entendo que não é possível exigir, da pessoa jurídica, como fonte pagadora, o IRRF na forma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95, hipótese de incidência que, como já disse, presta-se a suprir a impossibilidade de exigência de eventual crédito tributário que pudesse ser devido pelos beneficiários do pagamento.

De toda sorte, observo que não compartilho do entendimento do I. Relator acerca da incompatibilidade entre as exigências de IRRF e de IRPJ sobre o mesmo pagamento sem causa. Vislumbro que há duas incidências distintas nestes casos: o IRRF exigido da autuada na condição de fonte pagadora de rendimentos que não se desincumbiu de seu dever de identificar o beneficiário e causa do pagamento e, por consequência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e o IRPJ exigido da autuada na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas o declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas que não foram regularmente provadas.

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em renda própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento. Em várias outras situações despesas são pagas a beneficiários identificados, e por eles submetidas a tributação, e nem por isso admitidas como dedutíveis no âmbito da apuração do lucro da fonte pagadora, como é o caso de pagamentos por liberalidades, ou benefícios indiretos, que não apresentam relação intrínseca com as atividades operacionais da pessoa jurídica.

Quanto às exigências de IRPJ e CSLL, como antes mencionei, a pessoa jurídica fiscalizada não logrou demonstrar que os pagamentos efetuados à Incentive House seriam passíveis de dedução na apuração do lucro real ou do lucro líquido ajustado. Apresentou contrato que vinculava tais pagamentos a *prestação de serviços de planejamento, desenvolvimento e gerenciamento de programa de motivação e incentivo para aumento de produtividade e de programas de fidelidade, utilizando-se de sistemas de premiação*, e alegou, durante o procedimento fiscal, que os pagamentos efetuados a seus diretores, e a um de seus empregados, corresponderiam a *prêmios*, sem esclarecer a razão desta premiação, de modo a vinculá-la a suas atividades operacionais.

A alegação de que pagamentos, ainda que feitos a diretores e empregado, correspondem a *prêmios*, não permite confirmar se tais despesas são necessárias, usuais e normais. É indispensável que a contribuinte, minimamente, apresente os parâmetros de cálculo destas premiações, de modo a vinculá-la a eventual *aumento de produtividade*, para afastar a única conclusão possível, diante do contexto até aqui apresentado, qual seja, de que se trata de mera liberalidade, conduta que ofende o princípio da entidade, e enseja o registro de despesas que sequer poderiam afetar o lucro líquido contábil.

Observo, ainda, que por ter juntado guias de recolhimento de FGTS e à Previdência Social, acompanhadas de informações prestadas à Previdência Social, a contribuinte assevera que os valores pagos teriam natureza de salário. Todavia, tais incidências tributárias decorrem da remuneração feita àquelas pessoas físicas, e não dependem da prova de relação de emprego e da contraprestação de trabalho por parte dos beneficiários. Assim, o fato destas contribuições terem sido recolhidas não é suficiente para atribuir, aos rendimentos pagos, a natureza de despesas operacionais e dedutíveis.

Adiciono, também, que as despesas glosadas reúnem não só os pagamentos feitos aos diretores e empregado da fiscalizada, como também a comissão paga à Incentive House, e esta padece da mesma deficiência probatória antes mencionada: sem a demonstração de um efetivo programa de premiação, com vistas ao *aumento de produtividade* da fonte pagadora, não há razão para o pagamento dos prêmios, nem mesmo para a comissão à pessoa jurídica interveniente. É neste contexto comprobatório, inclusive, que se pode conceber a aplicação das decisões invocadas pela recorrente:

"(...) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS - O pagamento habitual de gratificações a empregados incorporam-se ao salário e, como tais, são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real da empresa" (acórdão n.º 107-07.271, 1º Conselho de Contribuintes, DOU de 11.09.2003).

"APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - DESPESAS DEDUTÍVEIS. Nos termos da legislação tributária vigente, consideram-se dedutíveis as despesas operacionais

não computadas como custos, necessárias A. atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora da renda, admitindo-se como operacionais as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações e atividades da empresa. Sendo assim, constitui despesa operacional da pessoa jurídica, dedutível na apuração do Lucro Real, o valor dos encargos decorrentes de prêmios por produtividade, ajuda de custos para equipe de vendas, custeio de viagens profissionais, quando caracterizar gastos necessários A. exploração de suas atividades principais ou acessórias. Por outro lado, são indedutíveis na apuração do Lucro Real, os valores pagos a título de 'luvas' na contratação de novos empregados, por não caracterizarem despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica" (Solução de Consulta n.º 522, de 19 de Dezembro de 2006, destaques da recorrente).

Compartilho, também, do entendimento expresso pelo I. Relator, no sentido de que cabia apenas à recorrente definir os beneficiários e os valores a serem distribuídos, não lhe sendo possível exonerar-se da prova dos critérios adotados para tanto.

Assim, relativamente às exigências decorrentes de pagamento sem causa, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir os lançamentos relativos ao IRRF, e manter os lançamentos de IRPJ e CSLL.

No que tange à compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, a autoridade fiscal regularizou os registros do sistema interno de controle (SAPLI) para compatibilizá-lo com os registros fiscais da contribuinte, os quais não apontavam saldos de prejuízos anteriores ao ano-calendário 2000, passíveis de compensação. Ainda assim, identificou saldo de R\$ 3.100,88, que considerou em favor da autuada.

Tendo em conta os efeitos da glosa de despesas acima abordada, o saldo de prejuízos fiscais passíveis de compensação em 2004 restou reduzido. Mantidas aquelas infrações, não há reparos à glosa procedida pela Fiscalização por este motivo.

Ainda, identificando evento de cisão em 30/01/2002, a autoridade lançadora limitou a utilização dos prejuízos até então acumulados ao percentual de 86,37%, bem como submeteu a este limite o prejuízo que alocou ao período de apuração de janeiro/2002, correspondente a R\$ 5.931.838,40, ante a omissão da contribuinte em identificá-lo.

Feitos estes ajustes, e tendo em conta os valores compensados nos anos-calendário 2003 e 2004, a autoridade fiscal identificou base tributável pelo IRPJ, neste último período, de R\$ 1.945.689,40. Adotando o mesmo procedimento em relação à CSLL, a base tributável assim apurada correspondeu a R\$ 1.955.789,81.

A recorrente admite que errou ao deixar de reduzir a parcela de 13,63% do saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL que possuía até 31 de dezembro de 2001 (data-base utilizada pela Recorrente para implementar a operação de cisão), mas entende que já teria decaído o direito de o Fisco revisar este procedimento. Consoante já justifiquei antes, o prazo decadencial para o Fisco rejeitar a compensação destes prejuízos fiscais e bases negativas começaria a contar a partir do período de apuração no qual eles foram utilizados, mostrando-se correta, também neste ponto, a glosa procedida pela autoridade lançadora.

No mais, a recorrente discute qual seria a data-base do evento de cisão: a data do balanço que afirma ter levantado para fins da cisão, em 31/12/2001 – interpretação por ela adotada –, ou a data da deliberação que aprovou a cisão (30/01/2002) – interpretação adotada pela Fiscalização.

A evolução da legislação em torno do tema demonstra que correto foi o entendimento da autoridade lançadora, no que tange à determinação da data-base do evento de cisão.

No Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 esta questão estava claramente disciplinada:

*Art. 188. A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá levantar demonstrações financeiras (art. 220) e **determinar o lucro real com base no balanço que serviu para a realização de qualquer desses eventos**, observando o disposto no art. 857 (Leis n^os 7.450/85, art. 33, e 8.541/92, art. 25, § 3^o, e Decreto-Lei n^o 2.323/87, art. 11).*

Parágrafo único. O lucro real será determinado com base em balanço levantado, no máximo, até trinta dias antes da data da deliberação da incorporação, fusão ou cisão.

Art. 857. No caso de pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida, a declaração de rendimentos deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento (Decreto-Lei nº 2.323/87, art. 11, e Lei nº 7.450/85, art. 33). (negrejei)

As obrigações tributárias resultantes das operações realizadas pela cindida, portanto, encerravam-se na data do balanço que *serviu para a realização* da cisão. A mesma clareza, contudo, não estava presente na Instrução Normativa SRF nº 77/86, editada para *adaptação de legislação do imposto de renda em vigor ao regime de tributação das pessoas jurídicas estabelecido na Lei nº 7.450/85*:

Incorporação, Fusão ou Cisão

5 - Nos casos de incorporação, fusão e cisão de que trata o artigo 33 da Lei nº 7.450/85 deverão ser observadas a normas seguintes:

5.1 - A pessoa jurídica incorporada ou fusionada ou cindida *deverá oferecer à tributação o lucro real* relativo aos resultados das operações realizadas a partir do dia seguinte ao do encerramento do último período-base até a data da ocorrência de qualquer dos eventos referidos. Ainda que a cisão tenha sido parcial, o lucro real apurado será integralmente tributado;

$$\begin{bmatrix} \vdots \\ \vdots \\ \vdots \end{bmatrix}$$

5.4 - Considera-se ocorrido o evento na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão;

5.5 - O lucro real será determinado com base em balanço levantado, no máximo, até 30 (trinta) dias antes da data da deliberado. O balanço que servir de base à apuração do lucro real será transcrito no livro Diário da pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida;

[...] (negrejei)

Abordando o tema, Hiromi Higuchi e Fábio Hiromi Higuchi, *in* Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, em sua 22ª edição, atualizada até a Lei nº 9.430/96, assim se manifestavam:

A confusão ocorre porque o item 5.1 da Instrução dispõe que nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o lucro real deverá ser apurado com base nos resultados das operações realizadas a partir do dia seguinte ao do encerramento do último período-base até a data da ocorrência de qualquer dos eventos referidos.

Aquilo significa que o período de apuração do lucro deverá abranger até a data da assembléia geral ou da alteração contratual. Essa determinação é incompatível com o disposto no item 5.5 onde determina que o lucro real será determinado com base em balanço levantado, no máximo, até 30 dias antes da data da assembléia ou da alteração contratual.

[...]

A Receita Federal deveria corrigir a redação do item 5.1 da IN nº 77/86 para evitar constantes transtornos aos contribuintes. Isso porque o art. 28 da Lei nº 8.218/91 alterou o prazo de pagamento dos tributos mas não alterou o prazo de entrega da declaração de rendimentos.

A Receita Federal esclareceu que após a promulgação da Lei nº 8.383/91, continua em pleno vigor a legislação aplicável aos casos de incorporação, fusão e cisão das pessoas jurídicas, devendo a empresa recolher, nos prazos normais, os tributos relativos aos meses ou semestres vencidos, e até o décimo dia subsequente ao de ocorrência do evento os tributos relativos ao período encerrado em virtude deste (PN nº 9, de 07-08-92).

O referido Parecer Normativo CST nº 9, publicado em 10/08/92, não obstante reconhecesse a aplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 77/86, limitou a apuração do lucro real às ocorrências verificadas até a data de encerramento do balanço que servir de base ao evento de incorporação:

Apuração dos resultados nos casos de liquidação, extinção, transformação, fusão, incorporação, continuação e cisão.

Após a promulgação da Lei nº 8.383, de 1991, continua em pleno vigor a legislação aplicável aos casos de incorporação, fusão e cisão das pessoas jurídicas, devendo a empresa recolher, nos prazos normais, os tributos relativos aos meses - calendários ou semestre vencidos, e até o décimo dia subsequente ao de ocorrência do evento os tributos relativos ao período encerrado em virtude deste.

Examinam-se, no presente parecer, os procedimentos a serem adotados pelas pessoas jurídicas que sofrerem incorporação, fusão ou cisão, na vigência da Lei nº 8.383, de 1991.

2. É preciso ressaltar, de imediato, que continuam em pleno vigor, no corrente ano de 1992, todos os atos administrativos que disciplinam a matéria, inclusive a Instrução Normativa RF nº 77, de 1986 (DOU 18.06.86), razão pela qual as pessoas jurídicas, nas situações em exame, devem obedecer ao roteiro previsto nos itens 5.1 a 5.10 daquele normativo.

3. A partir da vigência da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e conforme o disposto em seu artigo 33, a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida, deve levantar balanço e demonstração de resultados e determinar o lucro real na data da ocorrência de qualquer um desses eventos.

4. Nessas condições e por força, ademais, do disposto no artigo 28 da Lei nº 8.218, de 1991, a pessoa jurídica que realizar incorporação, fusão ou cisão a partir de 1º de janeiro de 1992, na vigência da Lei nº 8.383, de 1991, procederá da seguinte maneira:

4.1 - Com relação ao exercício de 1992, período-base 1991, a pessoa jurídica apresentará a declaração IRPJ e pagará o imposto devido nos prazos e condições normais estabelecidos para as pessoas jurídicas em geral;

4.2 - Com relação ao período compreendido entre o dia 1º de janeiro de 1992 e a data da incorporação, fusão ou cisão:

4.2.1 - Caso a pessoa jurídica tenha optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, deverá apurar o lucro real e pagar, até o décimo dia subsequente

ao da ocorrência do evento, os tributos relativos ao período compreendido desde o primeiro dia e a data do encerramento do balanço que servir de base ao evento.

4.2.2 - Ressalve-se, a propósito, que a pessoa jurídica pode se utilizar, para fins de determinação dos tributos devidos, de balanço encerrado até trinta dias antes da data do evento (IN SRF nº 77/86, subitem 5.5).

4.2.3 - Caso a pessoa jurídica seja optante pelo regime de tributação com base no lucro real, pelo menos duas situações devem ser consideradas, a saber:

Primeira: A pessoa jurídica paga o imposto com base em balancetes mensais.

Neste caso, deverá observar os prazos normais de pagamento do imposto relativo aos meses-calendários já vencidos.

Por outro lado, deverá pagar os tributos relativos ao período compreendido desde o 1º dia do mês do balanço que serviu de base para o evento e o dia do encerramento deste balanço, até o décimo dia subsequente ao da ocorrência do evento (artigo 28 da Lei nº 8.218/91).

Segunda: A pessoa jurídica é optante pelos regimes de estimativa previstos (1) nos artigos 39, 86 e 87 da Lei nº 8.383/91 ou (2) na Portaria MEFP nº 441, de 27 de maio de 1992, disciplinada pela Instrução Normativa RF nº 90, de 15 de julho de 1992.

Presume-se, na hipótese descrita no item (2) que a incorporação, fusão ou cisão ocorreram após 30 de junho de 1992. Neste caso, a pessoa jurídica pagará o imposto relativo aos meses de janeiro a junho de 1992 dentro dos prazos previstos na Lei nº 8.383/91, quer se ajuste às condições dos artigos 39, 86 e 87.

Pagará, ainda, até o décimo dia subsequente ao de ocorrência do evento, os tributos relativos ao período compreendido desde o primeiro dia do segundo semestre de 1992 até a data do encerramento do balanço que servir de base ao evento.

[...] (negreji)

No mesmo sentido foi o disposto na Lei nº 8.541/92:

Art. 23. *As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.*

[...]

Art. 25. *A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23 desta Lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta Lei.*

§ 1º *O imposto recolhido por estimativa na forma do art. 24 desta Lei, será deduzido, corrigido, monetariamente, do apurado na declaração anual, e a variação monetária ativa será computada na determinação do lucro real.*

§ 2º *Para efeito de correção monetária das demonstrações financeiras, o resultado apurado no encerramento de cada período-base anual será corrigido monetariamente.*

§ 3º *A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá determinar o lucro real com base no balanço que serviu para a realização das operações de incorporação, fusão ou cisão.*

§ 4º *O lucro real apurado nos termos deste artigo será convertido em quantidade de UFIR pelo valor desta no último dia do período de apuração. (negrejou-se)*

Contudo, a legislação foi novamente alterada pelos seguintes atos:

Lei nº 9.249/95

Art. 21. *A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão **deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.***

§ 1º *O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado **até trinta dias antes do evento.***

§ 2º *No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.*

§ 3º *Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.*

§ 4º *A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.*

Lei nº 9.430/96

Art. 1º *A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.*

§ 1º *Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, **a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.***

§ 2º *Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento. (negrejei)*

[...]

Art. 5º *O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, **até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.***

[...]

§ 4º *Nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, **o imposto devido deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não se lhes aplicando a opção prevista no § 1º.** (negrejei)*

A lei, portanto, deixou de abordar diretamente a referência para apuração do lucro real pela pessoa jurídica cindida, como fazia o art. 25, § 3º da Lei nº 8.541/92. O art. 1º, § 1º da Lei nº 9.430/96 determinou que a apuração fosse efetuada na data do evento, mas ressaltou o fato de este se reportar ao balanço levantado especificamente para este fim, mencionado no art. 21 da Lei nº 9.249/95. De outro lado, o art. 5º, § 4º, da mesma Lei, ao estabelecer, como prazo de vencimento do imposto devido em tal apuração, *o último dia útil do mês subsequente ao do evento*, implicitamente equiparou a data do evento à data do encerramento do período de apuração, à semelhança do previsto no *caput* do art. 5º.

Na sequência, a Instrução Normativa SRF nº 93/97 afirmou que a apuração da base de cálculo se daria na data do evento, mas tendo como base o balanço levantado para fins de cisão, até 30 (trinta) dias antes do evento:

Art. 57. *A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.*

§ 1º *O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.*

§ 2º *A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.*

§ 3º *A apuração da base de cálculo do imposto, a que se refere os §§ 1º e 6º do art. 2º será efetuada na data desse evento.*

§ 4º *O balanço de que trata o § 1º servirá como base na apuração do imposto de que trata o parágrafo anterior.*

§ 5º *No cálculo do imposto relativo ao período transcorrido entre o último período de apuração e a data do evento, a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,0 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

§ 6º *O imposto de renda e contribuição social sobre o lucro apurados deverão ser pagos até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.*

§ 7º *O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro de que trata o parágrafo anterior serão recolhidos em quota única. (negrejou-se)*

Contudo, a Instrução Normativa SRF nº 15/99 revogou esta interpretação:

Art. 6º *Fica revogado o § 4º do art. 57 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997.*

Finalizando, a Lei nº 9.959/2000 alinhou os procedimentos exigidos de incorporada e incorporadora, exigindo que também esta apurasse os resultados tributáveis na data do evento de incorporação:

Art. 5º *Aplica-se à pessoa jurídica incorporadora o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no §1º do art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob o mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento.*

A matéria restou assim consolidada no RIR/99:

Art. 220. *O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).*

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1º a 5º do art. 235 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º).

[...]

*Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão **deverá levantar balanço específico na data desse evento** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).*

*§ 1º Considera-se **data do evento a data da deliberação** que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.*

§ 2º No balanço específico de que trata o caput deste artigo, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21).

*§ 3º **O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º, § 1º, e 2º, § 3º).*

§ 4º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerado ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 2º).

§ 5º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 3º).

§ 6º O imposto deverá ser pago no prazo estabelecido no art. 861 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º).

*§ 7º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, **até o última dia útil do mês subsequente ao do evento**, com observância do disposto no art. 810 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º). (negreji)*

Nestes termos, a lei é clara ao permitir que o balanço que espelha a avaliação dos bens e direitos a serem cindidos seja levantado até trinta dias antes do evento. Mas não afirma que este mesmo balanço se preste à apuração da base de cálculo e do imposto devido, que deve ser efetuada na data do evento, como dizia o art. 25 da Lei nº 8.541/92 e, temporariamente, o §4º do art. 57 da Instrução Normativa SRF nº 93/97.

Atualizando a abordagem sobre o tema, Hiromi Higuchi, Fábio Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, na 36ª edição (2011) da obra antes citada, assim se posicionaram (p. 501):

APURAÇÃO DO RESULTADO DA INCORPORADA OU CINDIDA

*O art. 235 e seus parágrafos do RIR/99 que resultou da montagem do art. 21 da Lei nº 9.249/95 e do art. 1º, § 1º da Lei nº 9.430/96 confunde os contribuintes. No caput está dito que a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão **deverá levantar balanço específico na data desse evento**.*

O seu § 1º dispõe que considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão. Isso significa que data do evento é a data da assembléia dos acionistas em se tratando de sociedade por ações ou reunião dos sócios quotistas no caso das demais sociedades.

O § 3º, todavia, dispõe que o balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento. Este parágrafo conflita com o disposto no caput. Nos programas geradores para preenchimento da declaração de incorporação, fusão e cisão, a data do evento coincide automaticamente com a data do balanço.

Nas empresas de maior porte, como não é possível, na mesma data, levantar Balanço e deliberar sobre incorporação, fusão ou cisão com base nesse balanço, na declaração há uma falsidade ideológica por necessidade, ou seja, a data do balanço não é aquela informada na declaração mas de trinta dias antes. A culpa é da alteração equivocada introduzida pelo § 1º do art. 1º da Lei nº 9.430/96 que a Receita Federal, forçosamente, diz estar correta.

É lamentável que, no órgão central da Receita Federal, prevaleça o entendimento de que a data do balanço para incorporação, fusão ou cisão deva ser a mesma da deliberação dos sócios ou acionistas. Na prática, isso só ocorre na incorporação de quitanda ou botequim, onde o próprio dono conta os repolhos, tomates etc. porque nem empregado tem. Nas incorporações, fusões e cisões de médias e grandes sociedades o prazo de 30 dias é insuficiente para levantar os balanços, o que dizer levantar balanço e deliberar no mesmo dia.

As receitas, rendimentos, custos e despesas relativos ao período entre as datas do balanço e do evento devem ser computados ao resultado da incorporadora ou resultante de fusão ou cisão. O art. 21 da Lei nº 9.249/95 manda levantar balanço específico para incorporação, fusão ou cisão, até 30 dias antes do evento. Não teria sentido a base de cálculo do imposto ser apurada na data da assembléia de incorporação, fusão ou cisão, se o balanço é 30 dias anterior.

As orientações da Receita Federal na última versão do “Perguntas e Respostas”, referente à DIPJ/2012, confirmam o entendimento de que a cindida deve apurar o lucro tributável na data do evento:

028 Quais os procedimentos a serem observados pelas pessoas jurídicas incorporadas, fusionadas ou cindidas?

A legislação fiscal prevê as seguintes obrigações a serem cumpridas pelas pessoas jurídicas na ocorrência de qualquer um desses eventos:

a) Levantar, até 30 dias antes do evento, balanço específico, no qual os bens e direitos poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º); Relativamente às pessoas jurídicas incluídas em programas de privatização da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o balanço ora referido deverá ser levantado dentro do prazo de 90 dias que antecederem a incorporação, fusão ou cisão (Lei nº 9.648, de 1998, art. 6º);

b) A apuração da base de cálculo do imposto de renda será efetuada na data do evento, ou seja, na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão, devendo ser computados os resultados apurados até essa data (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §§ 1º e 2º);

c) A incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar a DIPJ correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao da data do evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, § 4º);

d) A partir de 1º/01/2000, a incorporadora também deverá apresentar DIPJ tendo por base balanço 16 específico levantado 30 dias até antes do evento, salvo nos casos em que as pessoas jurídicas, incorporadora e incorporada, estivessem sob mesmo controle societário desde o ano-calendário anterior ao do evento (Lei nº 9.959, de 2000, art. 5º);

e) Dar baixa da empresa extinta por incorporação, fusão ou cisão total, de acordo com as regras dispostas na IN RFB nº 1.097, de 13 de dezembro de 2010;

f) O período de apuração do IPI, da Cofins e da contribuição PIS/Pasep será encerrado na data do evento nos casos de incorporação, fusão e cisão ou na data da extinção da pessoa jurídica, devendo ser pagos nos mesmos prazos originalmente previstos. (negrejei)

De todo o exposto, concluo que o texto legal permite a interpretação de que o lucro tributável a ser apurado por ocasião de eventos de cisão deve ter em conta as operações ocorridas até a data da deliberação da cisão. Válido, portanto, o procedimento fiscal que não admitiu como passíveis de compensação parcelas equivalentes a 13,73% do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa apuradas até a data do evento de cisão (30/01/2002), na medida em que estes saldos, incluindo aquele apurado em janeiro/2002, decorrem de operações da empresa cindida.

Em suma, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir, apenas, as exigências de IRRF.

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira