



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



**Processo nº** 16095.000724/2007-66  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-005.483 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 08 de junho de 2021  
**Recorrentes** ORSA CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. IRRF. DECADÊNCIA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. No caso do acórdão recorrido, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, acabou se dando em razão de uma situação bem específica, e que não estava presente no paradigma, ou seja, o reconhecimento, pela decisão de primeira instância, em caráter definitivo, de que teria havido pagamentos parciais do IRRF lançado. A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

O acórdão recorrido também afastou no mérito as exigências de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. E como a PGFN atacou apenas a questão da decadência do IRRF, a apreciação dessa matéria não resultaria em nenhum proveito para a recorrente (falta de interesse), já que o cancelamento das exigências a esse título se manteria pelo outro fundamento, relativamente ao seu próprio mérito. Os critérios de necessidade/utilidade traduzem o interesse processual. Não deve ser conhecido o recurso que, sendo provido, não ensejará nenhum proveito para a recorrente no âmbito do próprio processo.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PAGAMENTO DE PRÊMIOS. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação (Acórdão nº CSRF/01-04.592, de 11 de agosto de 2003). No exame de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes podem não ter como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados, exatamente o que ocorre no caso da divergência sobre a dedutibilidade das despesas com pagamento de prêmios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Jose Eduardo Dornelas Souza.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada, que buscam reverter o que foi decidido no Acórdão n.º 1101-000.767, de 05/07/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte, para fins de afastar parte das exigências fiscais.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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, §4º. 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 n.º 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 conseqüente 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 n.º 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.

### **RECURSO ESPECIAL DA PGFN**

Em seu recurso especial, a PGFN sustenta que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à avaliação de que o IRRF seria um tributo sujeito a lançamento por homologação, requisito para a conclusão de que sua decadência segue a regra estipulada pelo art. 150, § 4º, do CTN.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso, conforme despacho exarado em 23/03/2016 pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

O reconhecimento da alega divergência jurisprudencial está embasado em parecer assim fundamentado:

[...]

A Fazenda Nacional argumenta, em seu recurso especial, que o acórdão recorrido diverge de um precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação à avaliação de que o IRRF seria um tributo sujeito a lançamento por homologação, requisito para a conclusão de que sua decadência segue a regra estipulada pelo art. 150, § 4º, do CTN.

O Acórdão n.º 9101-00.773, indicado como paradigma, foi ementado da seguinte forma:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2002*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM FATOS APURADOS EM AÇÃO FISCAL. No caso de lançamento de ofício resultante de ação desenvolvida por iniciativa fiscal em que dos levantamentos e investigações realizadas emergiram fatos imputáveis que de outra forma não teriam vindo à lume, a contagem do prazo decadencial é deslocado para a regra geral do artigo 173, inciso I do CTN, sendo incabível, in casu, falar-se em homologação de pagamento antecipado de tributo ou da ação envidada pelo sujeito passivo para demonstrá-lo inexistente, mesmo porque outra não fora a*

*acusação fiscal senão a de que a atuada, dissimuladamente, tudo fizera para dele se eximir.*

A Fazenda Nacional argumenta que a divergência jurisprudencial entre os acórdãos se dá por conta de a decisão recorrida ter considerado que o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa seria tributo sujeito a lançamento por homologação. Sendo assim, por ter havido pagamentos parciais de IRRF ao longo do ano-calendário de 2002, o acórdão recorrido considerou alcançados pela decadência, nos moldes previstos pelo art. 150, § 4º, do CTN, todos os fatos geradores ocorridos antes de 27/12/2002, data em que se deu ciência à contribuinte dos lançamentos de ofício.

Já o acórdão paradigma, prossegue a recorrente, teria exposto o entendimento de que o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa não se submete a lançamento por homologação, uma vez que inexistente o dever legal de antecipação de pagamento. Nestes termos, a regra de decadência tributária aplicável ao caso seria a disposta no art. 173, inciso I, do CTN.

Com o intuito de comprovar a existência de divergência jurisprudencial a respeito da caracterização do IRRF incidente sobre pagamentos sem causa como um tributo sujeito a lançamento por homologação, a recorrente transcreve trechos dos acórdãos recorrido e paradigma, que serão examinados em detalhes mais adiante, quando a questão da admissibilidade do recurso especial for analisada.

Mais adiante, já dentro do tópico que denominou de "2.2 Mérito", a recorrente aponta outro julgado administrativo que comprovaria divergência jurisprudencial relativa a esta mesma matéria. O Acórdão n.º 1101-00.622, de forma semelhante ao que já foi descrito em relação ao primeiro paradigma, adotaria o entendimento de que não se pode considerar como sujeito a lançamento por homologação o IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, não cabendo falar-se na aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN. O recurso transcreve o seguinte trecho do julgado:

*"PAGAMENTOS NÃO COMPROVADOS NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DECADÊNCIA. Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa, não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN, visto que 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."*

Além de abordar diretamente a questão das divergências jurisprudenciais requeridas pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (mesmo artigo no RICARF/2015), a Fazenda Nacional apresenta outras razões que, no seu entendimento, justificariam a reforma do acórdão recorrido.

Em suma, defende que o STJ já tem entendimento firmado no sentido de que, nas hipóteses em que a lei não prevê o dever de o contribuinte apurar o crédito e antecipar o pagamento, o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo a regra fixada pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Defende ainda a recorrente que, na hipótese de aplicação do art. 61 da Lei n.º 8.981/1995, a lei não atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido sobre o pagamento sem causa ou feito a beneficiário não identificado, antes de qualquer procedimento de ofício, mas, pelo contrário, atribui ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, frente à conduta omissiva do contribuinte em demonstrar a operação realizada.

Por fim, a recorrente argumenta que é irrelevante o fato de o contribuinte ter, em outros pagamentos, identificado os beneficiários e procedido à retenção do imposto de renda, uma vez que cada pagamento diz respeito a um fato gerador independente. Sendo assim, defende a Fazenda Nacional que a regra da homologação tácita só pode ser aplicada

sobre fatos que o contribuinte regularmente classifique como tributáveis, isentos, imunes ou não-tributáveis, o que não ocorreu em relação aos pagamentos cujos beneficiários e/ou causa não foram identificados.

A respeito das razões perfiladas pela recorrente como fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, é importante ressaltar que estas só terão utilidade em caso de conhecimento do recurso especial que habitam, em um eventual processo de convencimento dos julgadores que vierem a apreciar o mérito da peça recursal. Isto porque não se prestam a provocar o conhecimento do recurso, por descumprimento do requisito básico de admissibilidade previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

(...)

*§6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.*

(...)

Portanto, as matérias em relação às quais um recurso especial não comprove a existência de divergência jurisprudencial, com a obrigatória apresentação de acórdãos paradigmas contendo interpretação conflitante com a exposta na decisão recorrida, não têm o condão de provocar o conhecimento do recurso. Por este motivo, as alegações de mérito apresentadas pela recorrente, como fontes de convencimento endereçadas ao julgador, não devem sofrer maiores detalhamento ou análise neste momento processual, em que o objetivo é verificar o cumprimento dos requisitos atinentes à admissibilidade do recurso especial.

A existência de divergência jurisprudencial foi efetivamente arguida pela Fazenda Nacional em relação à regra decadencial aplicável ao caso do IRRF incidente sobre pagamentos sem causa. Com o intuito de comprovar tal diversidade de decisões, foram apontados no recurso dois acórdãos paradigmas, conforme adiantou-se alhures.

A fim de se auferir a existência de efetivo dissídio jurisprudencial, examinem-se inicialmente os seguintes trechos extraídos do voto condutor do acórdão recorrido:

*"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 calculados 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 543C do Código de Processo Civil), no âmbito do Recurso Especial – REsp nº 973.733/SC. Na ocasião assim foram ementados os fundamentos acolhidos:*

(...)

*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 início 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.” (grifou-se)*

Verifica-se que o acórdão recorrido chegou à conclusão de que teria se operado a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 27/12/2002 com base em três premissas: i) o IRRF incidente sobre pagamentos sem causa submete-se a lançamento por homologação; ii) o fato gerador de tal obrigação tributária se dá na data do pagamento (art. 674, §2º, do RIR/1999); iii) houve pagamento antecipado parcial de IRRF durante o ano de 2002, passível de homologação.

Com fundamento na primeira e na terceira premissas listadas, o acórdão decidiu-se pela aplicação, ao caso concreto, da regra de decadência constante do art. 150, § 4º, do CTN. A adoção de tal regra, associada à segunda premissa descrita, levou à conclusão de que todos os lançamentos de ofício que dissessem respeito aos pagamentos efetuados antes de 27/12/2002 deveriam ser excluídos do auto de infração em discussão.

Já o Acórdão nº 9101-00.773, indicado pela Fazenda Nacional como paradigma, dispõe em seu voto:

*“A questão a ser solucionada por este Colegiado é quanto à contagem do prazo decadencial a ser observado no caso de lançamento de ofício efetuado a partir de infração fiscal apurada pela autoridade administrativa de fiscalização, ou seja, se ao caso é aplicável a regra de caducidade do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional CTN, como decidido no acórdão recorrido, em sede de preliminar suscitada de ofício pelo relator, ou a regra prevista no artigo 173, I do CTN, conforme entendimento externado na decisão de Primeira Instância e defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional.*

(...)

*Fílio-me ao entendimento de que a homologação de que trata o dispositivo do artigo 150 do CTN, acima transcrito, diz respeito não ao pagamento antecipado da obrigação tributária, mas à atividade exercida pelo sujeito passivo, no sentido de apurar o valor do imposto, se devido, ou de constatar sua inexistência, como, por exemplo, no caso da apuração de prejuízo fiscal, oportunidade em que o sujeito passivo faz constar dos seus registros contábeis e fiscais, com transparência, os eventos que ensejaram o resultado negativo do período base encerrado.*

*No presente caso, o lançamento de ofício deu-se a partir de infração apurada em ação fiscal, portanto com a imprescindível participação da autoridade administrativa de fiscalização, no exercício da competência que lhe é conferida, de forma exclusiva e vinculada, pelo artigo 142 do CTN. Sendo assim, não há falar-se na inexistência de pagamento antecipado ou também na homologação*

*de alguma atividade que tenha sido exercida pelo sujeito passivo com vistas a apurar se havia ou não tributo devido.*

*O que temos é uma ação fiscal levada a efeito na sua plenitude, fato que, a meu ver, desloca a contagem do prazo decadencial para a regra geral do artigo 173, inciso I do CTN. Não fora a iniciativa fiscal de efetuar os levantamentos e investigações pertinentes, os fatos imputados não teriam vindo à lume. O lançamento em análise corrobora meu entendimento de que não faz diferença se há ou não pagamento antecipado da obrigação para que se considere a contagem do prazo decadencial de uma ou de outra forma, pois neste caso obviamente não se cogitaria de pagamento antecipado de tributo que, de acordo com a acusação fiscal, a fiscalizada, dissimuladamente, tudo fizera para dele se eximir.*

*Ainda mais que, se a fiscalização considerou que o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado de fato ocorrera, indaga-se, como se falar em pagamento antecipado ou em atividade exercida pelo sujeito passivo, se os procedimentos que levaram à caracterização do ilícito foram praticados com dissimulação deliberada? Ou, ainda, como se falar em homologação? Homologar o quê? Seria a homologação da atividade dissimulada que, na ótica da autoridade fiscal, fora praticada pelo sujeito passivo, com vistas a ludibriar o fisco e escondê-la até mesmo das autoridades encarregadas do controle e fiscalização das nossas instituições bancárias? A resposta a essas indagações não pode ser outra se não um categórico não.*

*Sendo assim, com a devida vênia, discordo dos fundamentos a partir dos quais a decisão recorrida considerou o lançamento alcançado pela decadência, pois não vislumbro atividade de iniciativa do sujeito passivo que estivesse pendente de homologação, assim como discordo também do entendimento da douta Procuradoria da Fazenda Nacional quanto às razões que fundamentaram o seu Recurso Especial, porquanto considero correta a aplicação da regra do art. 173, I do CTN não porque deixou de haver o pagamento antecipado de qualquer parcela do crédito tributário, mas em virtude de o lançamento ter sido realizado a partir de verificações efetuadas por iniciativa da autoridade de fiscalização, consoante art. 142 do CTN, culminando com a lavratura do auto de infração." (grifou-se)*

O acórdão indicado como paradigma pela Fazenda Nacional de fato trata de situação fática semelhante àquela escrutinada no acórdão recorrido. Percebe-se, da leitura do trecho transcrito, que houve lançamento de ofício, por autoridade tributária, de tributo decorrente de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado. Assim como no caso dos presentes autos, a lide diz respeito à adequada regra de contagem do prazo decadencial aplicável ao caso: art. 150, § 4º, do CTN ou art. 173, inciso I, do mesmo Código.

Pelas palavras do relator do acórdão paradigma, verifica-se que a Procuradoria da Fazenda Nacional defendera, naquela oportunidade, que a regra aplicável seria a contida no inciso I do art. 173 do CTN (contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido realizado) por não ter havido pagamento antecipado de qualquer parcela do crédito tributário. O relator, apesar de concordar com a conclusão sugerida pela Fazenda Nacional, discorda de sua fundamentação. A seu ver, a regra do art. 173, inciso I, do CTN, se aplicaria ao caso não em razão da ausência de pagamentos antecipados, mas sim por conta de inexistência de procedimento adotado pelo contribuinte que pudesse ser passível de posterior homologação.

Sendo assim, verifica-se que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 9101-00.773. Enquanto o primeiro concluiu pela aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, aos fatos geradores decorrentes de pagamentos sem causa e sem identificação dos beneficiários, o segundo construiu conclusão diversa, pela

aplicação do comando do art. 173, inciso I, do CTN, por entender que os tributos relativos a tais fatos geradores não se submetem ao lançamento por homologação, mas sim ao de ofício.

Tendo sido observados os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial deve ter seguimento.

A Fazenda Nacional mencionou também um segundo acórdão que poderia suscitar a divergência jurisprudencial requerida pelo *caput* e pelo § 4º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (*caput* e § 6º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015). O Acórdão n.º 1101-00.622 foi mencionado dentro do tópico "2.2 Mérito", em que a recorrente elencou suas razões para a reforma do acórdão recorrido.

Ocorre que, em relação a tal indicação de acórdão paradigma, não foram observadas as formalidades obrigatórias estabelecidas pelos seguintes dispositivos:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

(...)

*§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.*

*§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.*

*§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.*

(...)

Os §§ 9º a 11 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 estabelecem que a indicação de acórdãos paradigmas deve obrigatoriamente ser acompanhada da transcrição integral de sua ementa ou da cópia de seu inteiro teor ou da publicação em que foi divulgado ou ainda da publicação de sua ementa.

A transcrição de ementas no corpo do texto é admitida para a caracterização da divergência jurisprudencial, desde que em sua integralidade (art. 67, § 11, do Anexo II do RICARF/2015). A Fazenda Nacional transcreveu apenas um pequeno trecho da ementa do Acórdão n.º 1101-00.622, restando desatendido requisito formal relativo à apresentação dos acórdãos paradigmas.

Os §§ 6º e 8º do mesmo art. 67 estabelecem que cabe ao recorrente o ônus de demonstrar a existência de divergência jurisprudencial como condição para ver admitido seu recurso especial:

*Art. 67. (...)*

*§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.*

(...)

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

(...)

Exatamente por isto, a transcrição parcial de ementas administrativas não serve ao propósito de comprovação da existência de jurisprudências dissonantes. Os trechos suprimidos de cada ementa reproduzida seriam fundamentais para a formação da

convicção a respeito da semelhança ou não entre as situações comparadas (decisão recorrida e acórdãos paradigmas).

A análise do cumprimento de tais condições foi realizada à luz do RICARF/2015 em obediência ao art. 5º da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que o aprovou:

*Art. 5º Os despachos de exame e reexame de admissibilidade dos recursos especiais exarados depois da data de publicação desta Portaria observarão, no que couber, o nela disposto.*

De toda forma, registre-se que o Regimento Interno do CARF que vigia em 07/10/2013, data do protocolo do recurso especial sob análise (e-fl. 762), aquele aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), já trazia, nos §§ 4º e 6º a 9º do art. 67 de seu Anexo II, exatamente as mesmas exigências constantes dos trechos reproduzidos do RICARF/2015.

Sendo assim, o Acórdão nº 1101-00.622, mencionado pela Fazenda Nacional, não se presta a comprovar a existência de divergência jurisprudencial acerca da regra de contagem do prazo de decadência aplicável aos fatos geradores relativos a pagamentos sem causa ou sem identificação dos beneficiários. De toda forma, o dissídio jurisprudencial relativo ao tema já havia sido comprovado pelo cotejo entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 9101-00.773, primeiro paradigma indicado pela recorrente.

Diante do exposto, verifica-se que restou comprovada a divergência jurisprudencial requerida pelo *caput* e pelo § 4º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (art. 67, *caput* e § 6º, do Anexo II do RICARF/2015). Tendo sido cumpridos pela recorrente todos os requisitos regimentais para a admissibilidade recursal, deve-se DAR SEGUIMENTO ao seu recurso especial.

Em 05/07/2016, a contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1101-000.767, do recurso especial da PGFN e do despacho que admitiu esse recurso, e em 20/07/2016, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso da PGFN, pugnando pelo seu improvimento.

### **RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o Acórdão nº 1101-000.767 deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito às seguintes matérias:

- a) Prazo decadencial para glosa de saldo de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;
- b) Dedutibilidade de despesas pagas por intermediário a título de prêmios; e
- c) Data do levantamento do balanço patrimonial específico para o evento societário de cisão.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à matéria constante da letra “b” acima indicada. Houve negativa de seguimento em relação às matérias tratadas nas letras “a” e “c”, conforme o despacho exarado em 24/02/2017 pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Intimada, a contribuinte não apresentou agravo contra a negativa de seguimento para parte de seu recurso.

O reconhecimento da segunda divergência jurisprudencial (letra “b” acima) está embasado em parecer assim fundamentado:

#### **b) Dedutibilidade de despesas pagas por intermediário a título de prêmios**

Paradigmas indicados com relação a esta matéria:

**Acórdão n.º 1101-00.026** (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, inteiro teor anexado ao recurso):

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1997, 1998*

*Ementa: DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Deve ser cancelada a glosa de despesas de prestação de serviços contabilizadas com lastro em documentos hábeis, para os quais a fiscalização não levantou qualquer suspeita quanto à sua idoneidade.*

*DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - Em se tratando de despesas usuais e normais no ramo de atividade da empresa, legítima sua dedução na apuração da base de cálculo.*

**Acórdão n.º 101-97.029** (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, inteiro teor anexado ao recurso):

*Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)*

*DESPESAS COM ENDOMARKETING – REMUNERAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS – GLOSA - A falta de comprovação da ausência total de vinculação entre as notas fiscais, os serviços pactuados e as campanhas efetivamente realizadas imprime incerteza ao lançamento, impedindo a glosa da comissão paga à prestadora de serviço.*

*DESPESAS COM ENDOMARKETING. PRÊMIO AOS PARTICIPANTES - Comprovada a realização das campanhas, e aceito pela União, para fins de imposição da contribuição previdenciária, o valor das remunerações reconhecido pelas contratantes, deve ser aceita sua dedutibilidade para fins de imposto de renda e de contribuição social.*

A fim de melhor demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, a Recorrente destaca os seguintes excertos dos paradigmas e do recorrido:

**Acórdão n.º 1101-00.026**

*“Inicialmente, registro que o decidido em relação ao IRPJ se aplica, também, ao litígio relativo à CSLL, por influenciar igualmente a base de cálculo dos dois tributos.*

*A Recorrente esclarece tratar-se de forma de incentivo à venda de seus produtos, mediante instituição de prêmio pelo desempenho nas vendas.*

*Essa forma de premiação tornou-se usual entre as empresas, e recentemente esta Câmara, ao apreciar o recurso n.º 146.545, teve a oportunidade de apreciar a matéria. No voto condutor do Acórdão 101-97.029, registrei que a existência de sistema de premiação como o que é objeto de questionamento é de conhecimento geral. (...)*

*Naquele julgado ficou reconhecida a natureza de remuneração dos valores atribuídos como prêmio o que, conseqüentemente, garante-lhes a dedutibilidade.”*

**Acórdão n.º 101-97.029**

*“Não me parece que os autos de infração previdenciários possam ser ignorados. Embora as angústias não fiquem por eles superadas, afigura-se-me inadmissível que a União possa, sobre o mesmo fato, exercer pretensões impositivas diversas, qualificando-o de maneira diferente: ao mesmo tempo em que, para fins de lançamento contribuição previdenciária, considera os valores individualizados na relação como remuneração às pessoas nela identificadas, rejeita essa condição para fins de imposto de renda e contribuição social sobre lucro líquido.*

*Diante de todas essas circunstâncias, entendo não ser possível negar a participação da SIM, nem glosar sua remuneração (comissão de 6%). Ao mesmo tempo, comprovada a realização das campanhas, e aceito pela União, para fins de imposição da contribuição previdenciária, o valor das remunerações reconhecido pelas contratantes, deve ser aceita sua dedutibilidade para fins de imposto de renda e de contribuição social.”*

#### **Acórdão recorrido**

*“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 teriam natureza de salário. Todavia, tais incidências tributárias decorrem da remuneração feitas 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.”*

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

*“(…) 56. Como se vê, a partir da análise dos v. acordãos paradigmas acima transcritos, nos casos ali tratados, outras Câmaras deste Conselho entenderam que os prêmios pagos por intermédio de empresas como a Incentive House S.A. e o pagamento de prêmios por intermédio da utilização de cartões magnéticos, possui clara natureza salarial e por isso deve incidir contribuições previdenciárias, o que deixa claro TRATAR-SE DE PARCELA DEDUTÍVEL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL e conseqüentemente do IRPJ e CSSL. justamente como arguido no Recurso Voluntário. (...)”*

Em relação ao primeiro paradigma, e com base nos trechos contrapostos ao recorrido, não é possível asseverar que os colegiados, diante de conjuntos probatórios equiparáveis, chegaram a conclusões distintas.

Neste ponto, convém ressaltar que o dissídio interpretativo não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas, uma vez que, na apreciação da prova, o julgador tem o direito de formar livremente a sua convicção, conforme dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Diferentemente, porém, ocorre no confronto do recorrido com o segundo paradigma, pois em ambos discutiu-se se a incidência de contribuição previdenciária poderia atribuir, aos rendimentos pagos, a natureza de despesas operacionais e dedutíveis. Neste caso, diante de situações equiparáveis, chegaram, recorrido e paradigma, a entendimentos díspares.

Para o recorrido, o fato de as contribuições previdenciárias terem sido recolhidas não seria suficiente para atribuir, aos rendimentos pagos, a natureza de despesas operacionais e dedutíveis, enquanto, para o paradigma, se aceita a imposição da contribuição previdenciária sobre o valor das remunerações, deve também ser aceita sua dedutibilidade para fins de imposto de renda e de contribuição social.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial, conclui-se que o recurso especial deve ter seguimento quanto a este segundo ponto.

Em 12/07/2018, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu em parte o recurso especial da contribuinte. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada ao término do prazo de trinta dias contados da data acima referida, mas antes disso, em 31/07/2018, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, requerendo a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O presente processo cuida de lançamento referente ao IRPJ e à CSLL, pela glosa de despesas nos anos-calendário de 2002 e 2003. Essas despesas correspondem a pagamentos feitos à empresa Incentive House, cujas causas a contribuinte autuada não teria conseguido comprovar.

Os mesmos fatos também ensejaram lançamento de IR-fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

Houve ainda lançamento pela compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2004.

Nesta fase processual, cumpre analisar os recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte autuada, recursos que buscam reverter o que foi decidido no Acórdão n.º 1101-000.767, de 05/07/2012.

A referida decisão de segunda instância deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte, para fins de, entre outras questões: acolher parcialmente a arguição de decadência relativamente ao IRRF, com base na regra do art. 150, §4º, do CTN; afastar no mérito as exigências de IRRF, em relação aos períodos não decaídos; e manter o lançamento de IRPJ e CSLL pela glosa das despesas tidas como indedutíveis.

Essas são, em síntese, as matérias objeto dos recursos especiais.

Por meio de seu recurso, a PGFN contesta o acolhimento da decadência para parte do IRRF, procurando demonstrar que a regra aplicável seria a do art. 173, I, e não a do art. 150, §4º, do CTN, já que esse tipo de tributo não se submete a lançamento por homologação, mas sim a lançamento de ofício.

A contribuinte, por sua vez, com seu recurso especial, pretende que seja reconhecida a dedutibilidade das despesas pagas por intermédio da Incentive House, a título de premiação para o estímulo ao aumento da produtividade de seus diretores e funcionários, valores que teriam se incorporado à folha de salários da recorrente, com a parte remanescente correspondendo à remuneração dos serviços prestados pela própria Incentive House S/A.

Passemos, então, à análise de cada um desses recursos especiais de divergência.

### **Conhecimento – Resp. PGFN**

Penso que o recurso especial da PGFN não deve ser conhecido.

A declaração de voto apresentada pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada por mais dois conselheiros (entre eles, o Presidente da Turma), aponta aspectos importantes pelas quais o acórdão recorrido acolheu a decadência para parte do IRRF, com base no art. 150, §4º, do CTN.

A ilustre Conselheira ressalta seu entendimento de que o IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa está sujeito a lançamento de ofício, e não a lançamento por homologação; de que, por isso, seria aplicável o prazo decadencial previsto no art. 173, I, e não o do art. 150, §4º, do CTN; de que seria 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; de que cada pagamento constitui um fato gerador independente, etc; tudo isso caminhando no mesmo sentido do posicionamento que a PGFN defende em seu recurso.

Mas a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, acabou sendo aceita em razão de uma situação bem específica presente no caso examinado pelo acórdão recorrido:

Todavia, em que pese o entendimento acima expresso de que o crédito tributário resultante da incidência do art. 61 da Lei n.º 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.

(grifos acrescidos)

O relator do processo (acompanhado por outros dois conselheiros), embora aparentemente não siga esse entendimento de que o IRRF em questão está sujeito a lançamento de ofício, e não a lançamento por homologação; etc., também apontou o fato de que a decisão de primeira instância reconheceu que houve pagamentos parciais do IRRF lançado, o que ensejaria a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

E tal situação não está presente no paradigma que serviu para a admissibilidade do recurso da PGFN, de modo que fica prejudicada a caracterização da divergência jurisprudencial.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

Importante lembrar que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Também sempre é bom destacar que no exame de contextos diversos, as soluções diferentes podem não ter como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim os diferentes contextos retratados em cada um dos julgados, exatamente o que ocorre no caso do recurso sob exame.

Além disso, há outro aspecto que também inviabiliza o conhecimento do recurso especial da PGFN.

É que o acórdão recorrido também afastou no mérito as exigências de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

O cancelamento dessas exigências ficou fundamentada em argumentação distintas, a do relator Benedicto Celso Benício Júnior e a da Conselheira Edeli Pereira Bessa, novamente acompanhada por mais dois conselheiros (entre eles, o Presidente da Turma). Apenas um dos conselheiros votou pela manutenção do lançamento de IRRF, em relação ao seu mérito.

Mas o importante aqui é perceber que mesmo que a PGFN conseguisse êxito na divergência sobre a decadência do IRRF, os valores desse tributo continuariam cancelados em razão de seu mérito.

Assim, como a PGFN atacou apenas a questão da decadência do IRRF, a apreciação dessa matéria não resultaria em nenhum proveito para a recorrente (falta de interesse), já que o cancelamento das exigências a esse título se manteria pelo outro fundamento, relativamente ao seu próprio mérito.

Os critérios de necessidade/utilidade traduzem o interesse processual. Não deve ser conhecido o recurso que, sendo provido, não ensejará nenhum proveito para a recorrente no âmbito do próprio processo.

Desse modo, voto para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

### **Conhecimento – Resp Contribuinte**

Penso que o recurso especial do sujeito passivo também não deve ser conhecido.

Conforme mencionado, a contribuinte pretende que seja reconhecida a dedutibilidade das despesas pagas por intermédio da Incentive House, a título de premiação para o estímulo ao aumento da produtividade de seus diretores e funcionários, valores que, segundo suas alegações, teriam se incorporado à sua folha de salários, com a parte remanescente correspondendo à remuneração dos serviços prestados pela própria Incentive House S/A.

No exame de admissibilidade, um dos paradigmas (Acórdão n.º 1101-00.026) não foi aceito para a comprovação de divergência jurisprudencial, porque a diferença em relação às conclusões do acórdão recorrido se devia a questões de prova.

Já em relação ao Acórdão paradigma n.º 101-97.029, entendeu-se que estava caracterizada a divergência jurisprudencial, pelas seguintes razões:

[...]

Diferentemente, porém, ocorre no confronto do recorrido com o segundo paradigma, pois em ambos discutiu-se se a incidência de contribuição previdenciária poderia atribuir, aos rendimentos pagos, a natureza de despesas operacionais e dedutíveis. Neste caso, diante de situações equiparáveis, chegaram, recorrido e paradigma, a entendimentos díspares.

Para o recorrido, o fato de as contribuições previdenciárias terem sido recolhidas não seria suficiente para atribuir, aos rendimentos pagos, a natureza de despesas operacionais e dedutíveis, enquanto, para o paradigma, se aceita a imposição da contribuição previdenciária sobre o valor das remunerações, deve também ser aceita sua dedutibilidade para fins de imposto de renda e de contribuição social.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial, conclui-se que o recurso especial deve ter seguimento quanto a este segundo ponto.

Compulsando o conteúdo dessa decisão, entretanto, percebe-se que há uma relevante diferença em relação ao caso examinado pelo acórdão recorrido. É que no caso do paradigma, a empresa foi autuada em outro procedimento de ofício, para fins de constituição de contribuições previdenciárias, a título de pagamento de verbas remuneratórias.

Esse fato motivou a realização de uma diligência, que resultou na seguinte análise pelo referido paradigma:

[...]

Ocorre que há outro elemento a ser considerado, representado pelos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Previdenciária.

No relatório de diligência a autoridade fiscal nega a esses autos de infração qualquer relevância para a presente autuação. Argumenta que os focos das duas fiscalizações são diferentes: enquanto para a legislação do imposto de renda é fundamental a comprovação da despesa, que diminui o resultado tributável, tal comprovação, para a fiscalização previdenciária, não é necessária, bastando que a empresa assuma que tenha efetuado o pagamento e que esse se enquadre no conceito de remuneração, para que sejam constituídas as contribuições devidas, sem maiores aprofundamentos sobre a comprovação dos pagamentos dos prêmios.

Não me parece que os autos de infração previdenciários possam ser ignorados. Embora as angústias não fiquem por eles superadas, afigura-se-me inadmissível que a União possa, sobre o mesmo fato, exercer pretensões impositivas diversas, qualificando-o de maneira diferente: ao mesmo tempo em que, para fins de lançamento da contribuição previdenciária, considera os valores individualizados na relação como remuneração às pessoas nela identificadas, rejeita essa condição para fins de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, não obstante o elogiável trabalho da fiscalização, dificultado pela falta de colaboração da fiscalizada, os elementos dos autos não me permitem o convencimento, estreme de dúvida, da ausência total de vinculação entre as notas fiscais, os serviços pactuados e as campanhas efetivamente realizadas. Ainda que os valores das premiações não tenha sido aquele que constou na relação, e cujo total corresponde ao das notas fiscais, o lançamento pela glosa total carece de certeza.

Diante de todas essas circunstâncias, entendo não ser possível negar a participação da SIM, nem glosar sua remuneração (comissão de 6%). Ao mesmo tempo, comprovada a realização das campanhas, e aceito pela União, para fins de imposição da contribuição previdenciária, o valor das remunerações reconhecido pelas contratantes, deve ser aceita sua dedutibilidade para fins de imposto de renda e de contribuição social.

O acórdão recorrido fez sim considerações sobre guias de recolhimento de FGTS e à Previdência Social, mas diante de um contexto bem diferente daquele do paradigma, eis que não houve no caso do recorrido nenhum outro procedimento de ofício, nenhuma outra autuação em que o próprio Fisco, em contradição com o lançamento de IRPJ/CSLL sobre os mesmos valores, atribuía a eles a condição de verbas remuneratórias.

A afirmação de que esses recolhimentos não seriam suficientes para atribuir, aos rendimentos pagos, a natureza de despesas operacionais e dedutíveis, se deu de forma complementar à análise das questões probatórias que vinham sendo discutidas, e que realmente pautaram a decisão sobre a matéria.

O relator do acórdão recorrido, Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, manifestou-se da seguinte forma sobre a questão probatória da natureza dos valores autuados:

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.

E a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, que fez referência às guias de recolhimento de FGTS e à Previdência Social, também não deixa dúvidas sobre a relevância dos aspectos probatórios que fundamentaram o acórdão recorrido:

[...]

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 auçada 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 auçada 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. E 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 CALCULO - DESPESAS DEDUTÍVEIS. Nos termos da legislação tributária vigente, consideram-se dedutíveis as despesas não computadas como custos, necessárias à 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 à 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.

(destaques acrescidos)

É importante lembrar que a divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Também sempre é bom destacar que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação (Acórdão n.º CSRF/01-04.592, de 11 de agosto de 2003), e que no exame de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes podem não ter como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados, exatamente o que ocorre em relação à divergência sobre a dedutibilidade das referidas despesas.

No caso, o segundo paradigma trazido pela contribuinte (Acórdão n.º 101-97.029), da mesma forma que ocorreu com o primeiro paradigma (Acórdão n.º 1101-00.026) no exame de admissibilidade, não poderia ter ensejado o seguimento do recurso.

Desse modo, voto para NÃO CONHECER do recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 19 do Acórdão n.º 9101-005.483 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16095.000724/2007-66

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seus fundamentos para negativa de conhecimento aos recursos especiais da PGFN e da Contribuinte.

Quanto ao não conhecimento do recurso especial da PGFN cabe apenas acrescentar que o voto condutor do paradigma n.º 9101-00.773 traz expresso que:

Sendo assim, com a devida vênia, discordo dos fundamentos a partir dos quais a decisão recorrida considerou o lançamento alcançado pela decadência, pois não vislumbro atividade de iniciativa do sujeito passivo que estivesse pendente de homologação, assim como discordo também do entendimento da douta Procuradoria da Fazenda Nacional quanto às razões que fundamentaram o seu Recurso Especial, porquanto considero correta a aplicação da regra do art. 173, I do CTN não porque deixou de haver o pagamento antecipado de qualquer parcela do crédito tributário, mas em virtude de o lançamento ter sido realizado a partir de verificações efetuadas por iniciativa da autoridade de fiscalização, consoante art. 142 do CTN, culminando com a lavratura do auto de infração.

Veja-se que a decisão em favor da aplicação do art. 173, I do CTN se deu sem investigação de eventual atividade de iniciativa do sujeito passivo, mas sim por se tratar de lançamento de ofício por iniciativa da autoridade de fiscalização. Logo, sob esta ótica, a divergência se caracterizaria, vez que no recorrido, apesar de tratar da mesma hipótese de lançamento, admitiu-se pagamentos efetuados pelo sujeito passivo como atividade apta a justificar a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN.

É certo que as operações do paradigma *estavam relacionadas com irregularidades verificadas no Banco Santos S/A e que ensejaram o oferecimento de denúncia do Ministério Público Federal contra seu ex-controlador, o Sr. Edmar Cid Ferreira e outros 18 ex-dirigentes da mesma instituição, pela prática de lavagem de dinheiro, formação de quadrilha e gestão fraudulenta*, ao passo que as ocorrências nestes autos decorreram de pagamentos associados a premiação em incentivo a empregados e dirigentes, e assim foram admitidas, em 1ª instância de julgamento, vinculações a retenções promovidas e pagas, mediante agregação destes prêmios a salários para aplicação da tabela progressiva. Contudo, para as exigências subsistentes, tal vinculação não se verificaria, e a situação concreta permaneceria semelhante à que justificou a aplicação do art. 173, I do CTN no paradigma.

Ocorre que essa circunstância peculiar de associação dos prêmios à remuneração de empregados e diretores, já noticiada desde o procedimento fiscal, motivou o cancelamento da exigência, quer na visão do Conselheiro Relator do acórdão recorrido que entendeu devidamente provados os beneficiários e causa do pagamento, quer na visão desta Conselheira, conforme voto declarado no acórdão recorrido, de que o procedimento fiscal foi insuficiente para desconstituir a identificação apresentada acerca dos beneficiários e da causa dos pagamentos questionados.

Daí o fundamento autônomo que subsistiria para a manutenção da exoneração questionada pela PGFN, bem suscitado pela I. Relatora para negar conhecimento ao recurso fazendário.

Com referência ao recurso especial da Contribuinte, a discussão se desloca para dedutibilidade destas premiações na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e que no paradigma n.º 101-97.029 foi admitida em razão do reconhecimento fiscal de que tais pagamentos se sujeitariam à incidência de contribuições previdenciárias, nos seguintes termos:

Não me parece que os autos de infração previdenciários possam ser ignorados. Embora as angústias não fiquem por eles superadas, afigura-se-me inadmissível que a União possa, sobre o mesmo fato, exercer pretensões impositivas diversas, qualificando-o de maneira diferente: ao mesmo tempo em que, para fins de lançamento da contribuição previdenciária, considera os valores individualizados na relação como remuneração às pessoas nela identificadas, rejeita essa condição para fins de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Considerando as variadas ressalvas no voto condutor do paradigma acerca da insuficiência do lançamento de contribuições previdenciárias como prova da dedutibilidade da despesa, impõe-se concluir que a exigência somente foi ali afastada pela falta de abordagem daquela circunstância na acusação fiscal.

Já no presente caso, além de inexistir lançamento dessa espécie, houve discussão acerca dos critérios de definição das premiações, sem os quais subsiste a possibilidade de pagamentos por liberalidade. Ademais, como referido no acórdão recorrido, os pagamentos foram efetuados *a seus diretores e a um de seus empregados*, sendo que as gratificações a diretores encontram óbice à sua dedutibilidade, na forma do art. 303 do RIR/99, independentemente de questionamentos acerca de sua necessidade, usualidade e normalidade.

Evidente, assim, a dessemelhança entre os casos comparados e a correção da negativa de conhecimento, também, ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA