



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.001711/2010-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.383 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF**

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 173, I, DO CTN. ART. 150, § 4º, DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O IRRF incidente sobre pagamento a beneficiário não identificado não se submete ao lançamento por homologação, na ausência de recolhimento antecipado específico (código 5217), aplicando-se o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, em consonância com a Súmula CARF nº 114.

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. CARTÕES DE PREMIAÇÃO. ART. 674 DO RIR/1999.

Pagamentos efetuados por meio de cartões de premiação, sem identificação analítica dos beneficiários finais e sem contratos que comprovem a causa dos dispêndios, caracterizam pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, ensejando a incidência do IRRF à alíquota de 35%.

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

Ano-calendário: 2005

IRPJ/CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. CARTÕES DE PREMIAÇÃO E COMISSÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA E DO BENEFICIÁRIO. INDEDUTIBILIDADE. ART. 304 DO RIR/1999.

Despesas registradas como operacionais, decorrentes de programas de premiação geridos por empresas terceirizadas, não são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL quando o contribuinte não comprova a causa dos pagamentos nem identifica analiticamente os beneficiários finais.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Nilton Costa Simoes** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simoes (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Antonio Biancardi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Unibanco contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (fls. 438-448), que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte e manteve integralmente o crédito tributário constituído em autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, com reflexos em IRPJ e CSLL, todos concernentes ao ano-calendário de 2005.

O acórdão recorrido assentou, em síntese, que os pagamentos efetuados mediante cartões de premiação, cujo beneficiário final não foi identificado, caracterizam despesa indedutível e ensejam a incidência do IRRF à alíquota de 35%, por força do disposto no art. 674 do RIR/1999.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 207-217), lavrado em 29/12/2010, a fiscalização teve como foco a verificação do adequado cumprimento, pelo contribuinte, das obrigações tributárias relacionadas ao IRPJ, à CSLL e ao IRRF no ano-calendário de 2005. O TVF concentra-se especificamente em pagamentos considerados sem causa ou feitos a beneficiários não identificados, realizados por meio de cartões de premiação adquiridos junto às empresas Spirit Incentivo e Fidelização Ltda. e Mark Up Participações e Promoções Ltda.

Desde o início dos trabalhos, a fiscalização direcionou seus esforços à reconstrução do fluxo operacional desses pagamentos, buscando identificar tanto a natureza dos dispêndios quanto seu lastro documental e a efetiva identificação dos destinatários finais. Em diversos Termos de Intimação Fiscal (fls. 7-8; 22; 46; 70; 86), o contribuinte foi instado a esclarecer a relação dos fornecedores envolvidos, apresentar a qualificação dos beneficiários finais dos prêmios, indicar a existência de contratos de prestação de serviços que fundamentassem os pagamentos e demonstrar se os valores haviam sido deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ao atender às intimações, o UNIBANCO confirmou a existência dos pagamentos às empresas intermediadoras, reconheceu que não possuía a identificação analítica dos beneficiários finais e afirmou que os cartões de premiação foram distribuídos a colaboradores de parceiros comerciais – pessoas físicas não vinculadas diretamente ao banco. Também declarou que todas essas despesas foram efetivamente deduzidas do lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, apresentando os registros contábeis correspondentes. Contudo, não localizou qualquer contrato formal firmado com as empresas envolvidas no programa de incentivo nos anos de 2005 e 2006, supostamente deixando sem comprovação documental a natureza, forma e causa dos pagamentos.

Diante desse cenário, a fiscalização concluiu pela ocorrência de pagamentos sem causa ou feitos a beneficiários não identificados, o que atraiu, segundo o Fisco, a incidência das regras dos arts. 304 e 674 do RIR/1999.

O art. 304 determina a indedutibilidade das despesas cujos comprovantes não permitam a individualização do beneficiário ou a identificação da causa do pagamento, de forma que tais valores não podem compor custos ou despesas operacionais aptos à redução das bases do IRPJ e da CSLL.

Paralelamente, o art. 674 impõe a retenção de IRRF à alíquota de 35% sobre pagamentos dessa natureza, considerando ainda que, quando o ônus do imposto é assumido pelo pagador, o valor pago é tratado como rendimento líquido, demandando o reajustamento da base de cálculo pela fórmula prevista na IN SRF 15/2001.

A fiscalização reforça sua conclusão citando jurisprudência administrativa consolidada do então 1º Conselho de Contribuintes e de Turmas da DRJ, que reiteram: (i) a impossibilidade de dedução de despesas cuja documentação não identifique o beneficiário e a causa do dispêndio; (ii) a caracterização, para fins de IRRF, de pagamento sem causa ou sem individualização do beneficiário; (iii) a inaplicabilidade do art. 150, §4º, do CTN, admitindo-se a regra geral de decadência do art. 173, I, para o IRRF sobre pagamento sem causa, por se tratar de tributo sujeito a lançamento de ofício.

Sobre a decadência, a autoridade fiscal concluiu que o IRRF incidente sobre os pagamentos não se submete ao lançamento por homologação, uma vez que inexistente antecipação de pagamento pelo contribuinte. Assim, aplica-se a regra geral do art. 173 do CTN, segundo a qual

o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Ainda, sustentou que diversos precedentes do CARF confirmam tal entendimento, sustentando que o imposto sobre pagamento a beneficiário não identificado é exigível exclusivamente por lançamento de ofício.

As bases de cálculo do IRPJ, CSLL e IRRF foram apuradas a partir dos valores efetivamente pagos às empresas Spirit e Mark Up, resultando em montante total de R\$ 1.963.788,76 em pagamentos considerados irregulares. Com o reajustamento da base de cálculo para o IRRF, foram apurados os valores de imposto devido, aplicando-se a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

O TVF concluiu pela procedência das glosas efetuadas e pela exigência dos tributos e multas correspondentes, deixando registrado que o contribuinte deverá proceder às retificações contábeis necessárias para refletir a desconsideração das despesas deduzidas indevidamente.

O contribuinte apresentou **Impugnação (fls. 219-231)** afirmando, preliminarmente, que parte do lançamento estaria fulminada pela decadência, especialmente porque os recolhimentos antecipados de IRRF relativos às competências de 2005 atrairiam a regra do art. 150, §4º, do CTN, o qual determina que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial se inicia na data do fato gerador, quando houver pagamento antecipado, ainda que parcial. Sustentou, ainda, que inexistiam dolo, fraude ou simulação que justificassem o afastamento dessa regra, argumento reforçado pela ausência de qualquer referência, na autuação, a condutas dessa natureza.

No mérito, a Impugnação defendeu que os pagamentos realizados por meio dos cartões de premiação não poderiam ser tratados como despesas indedutíveis nem como pagamentos “sem causa” ou a “beneficiário não identificado”. Afirmou que os programas de incentivo estavam inseridos em planejamento específico de marketing para aumento da produtividade e expansão das vendas, funcionando como mecanismo de motivação de equipes, com regras prévias, critérios de pontuação e objetivos comerciais definidos. Assim, os valores pagos representariam despesas operacionais necessárias, usuais no setor e diretamente vinculadas à atividade bancária.

Alegou ainda que a despesa não poderia ser tratada como pagamento a beneficiário não identificado pelo simples fato de o banco terceirizar a administração dos cartões, uma vez que a própria terceirização é prática usual e legítima, não havendo obrigação legal de centralizar internamente tais operações.

A Impugnação também rechaçou a glosa das comissões pagas às empresas administradoras dos cartões, argumentando que a contratação de empresas especializadas é prática comercial comum e que o Fisco não possui competência para determinar que o contribuinte execute internamente tais atividades. Por fim, defendeu que não haveria base legal para estender a glosa à base de cálculo da CSLL e que os juros sobre a multa de ofício seriam indevidos.

**A DRJ, no acórdão recorrido de fls. 438-448, rejeitou integralmente os argumentos da Impugnação.** Quanto à decadência, entendeu que o IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiário não identificado não se submete à regra do art. 150, §4º, do CTN, pois se trata de hipótese autônoma de tributação, não vinculada a pagamento antecipado ou ao regime de lançamento por homologação — circunstância supostamente confirmada pela ausência de qualquer recolhimento prévio referente ao código de receita próprio (5217). Assim, não havendo pagamento antecipado a ser homologado, afasta-se a incidência da regra especial do art. 150, §4º, devendo prevalecer a regra geral do art. 173, I, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No mérito, a decisão destacou que o conjunto probatório é insuficiente para demonstrar a natureza operacional dos pagamentos realizados. A DRJ ressaltou que o próprio contribuinte admitiu não dispor da identificação analítica dos beneficiários finais — colaboradores de parceiros comerciais — e que tal ausência impede confirmar a efetividade das premiações, a vinculação das despesas aos resultados da atividade e a própria materialidade do gasto. Diante disso, entendeu que incide plenamente o art. 304 do RIR/1999, que exige, para fins de dedutibilidade, a identificação do beneficiário e a indicação precisa da causa do pagamento, requisitos não atendidos.

Além disso, o acórdão destacou que o contribuinte **não apresentou os contratos firmados com as empresas de marketing de incentivo (Spirit, Mark Up e Incentive House)**, apesar de reiteradas intimações. A inexistência desses documentos impossibilita aferir quais serviços teriam sido pactuados, seu escopo, sua vinculação com os pagamentos realizados e a proporcionalidade entre o valor da comissão e a suposta atividade desempenhada. Diante da ausência da prova básica do negócio jurídico subjacente, a DRJ concluiu que as comissões também se enquadram na hipótese de pagamento sem causa, atraindo a mesma disciplina de indedutibilidade prevista no art. 304 do RIR/1999.

No tocante à CSLL, a DRJ salientou que a base de cálculo dessa contribuição parte do lucro líquido ajustado e que o rol de adições e exclusões não é exaustivo. Assim, ainda que o art. 304 do RIR tenha origem legislativa vinculada ao IRPJ, a adição dos pagamentos sem causa — por violarem princípios contábeis elementares e representarem despesas contabilmente irregulares — também deve ser realizada na apuração da CSLL. A decisão cita expressamente o entendimento consolidado da administração tributária, inclusive o item 83 do Anexo I da IN RFB 1.700/2017, que expressamente prevê a adição desses valores para IRPJ e CSLL.

Por fim, rejeitou a alegação de impossibilidade de incidência de juros sobre multa de ofício, consignando que as multas integram o crédito tributário por força dos arts. 113 e 139 do CTN, e, portanto, sujeitam-se aos juros moratórios previstos no art. 61, §3º, da Lei 9.430/1996. O acórdão enfatizou que, ainda que no caso concreto não tenham sido aplicados juros sobre multa, a tese jurídica defendida pelo contribuinte não encontra respaldo legal.

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário (fls. 457-466)**, replicando integralmente os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

## VOTO

### 1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### 2 DIREITO

O recurso voluntário essencialmente repisa seus argumentos da impugnação, sem trazer elementos capazes de infirmar a decisão recorrida, de modo que adoto seus fundamentos como razões de decidir, nos termos do art. 114, § 2º, I, do RICARF, acrescentando comentários ao final, quando pertinente.

Inicialmente abordaremos a preliminar de **decadência do IRF** suscitada pela defesa, que sustenta a aplicação da regra do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN para este lançamento, em função de ter recolhido IRF em relação a várias hipóteses de incidência, tendo trazido aos autos, às fls.287/436, diversos Darf's de recolhimento de IRF dos códigos de receita 1708 (remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica) e 5706 (juros sobre o capital próprio).

Todavia não pode prosperar esta alegação do sujeito passivo de decadência para o lançamento do IRF em razão do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores, ex vi, do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, pois a hipótese de incidência lançada pela fiscalização não se subsume a esta regra de contagem do prazo decadencial, e sim à regra do artigo 173, I, do CTN, porque não consta nos autos demonstração de recolhimento de IRF para esta hipótese de pagamento a beneficiário não identificado, como petitionado pelo interessado em 12/11/2012, às fls.246/247, quando invocou a aplicação de decisão contida no RESP nº 973.733 ao caso concreto, onde “ficou consolidado que, para a aplicação da regra decadencial contida no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, deverá ser comprovado que houve o pagamento antecipado do tributo”.

Com efeito, apesar do impugnante ter trazido aos autos Darf's de recolhimento de IRF nas modalidades “remuneração de serviços profissionais prestados por pessoa jurídica” – código de receita 1708 e “juros sobre o capital próprio” – código de receita 5706, não comprovou qualquer recolhimento na modalidade que

verdadeiramente interessa a este processo e que é objeto da demanda, qual seja, “pagamentos a beneficiários não identificados” – código de receita 5217.

Consultando a Dirf entregue pelo impugnante relativa ao ano calendário de 2005 fica comprovado que não houve declaração de qualquer IRF na modalidade “pagamentos a beneficiários não identificados” – código de receita 5217, de forma que a alegação da aplicação da regra de decadência ser a do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, por ter ocorrido pagamento antecipado de IRF nesta modalidade, fica prejudicada pela realidade fática apurada, conforme demonstra a tela da Dirf entregue colada a seguir:

(...)

DECADÊNCIA — A exigência do IR-Fonte com base no art. 61 da Lei 8.981 de 2005 não se subsume à hipótese de lançamento por homologação de que trata o art. 150 do CTN. Não há atividade anterior do contribuinte, no sentido de apurar tributos a recolher. Trata-se de lançamento exclusivamente de ofício, cujo prazo decadencial obedece a regra geral estabelecido no art. 173 do CTN. (Acórdão 102-48.693)

Em face do acima exposto não acolho a preliminar de decadência suscitada pela defesa.

#### DO MÉRITO

#### DA CARACTERIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

A defesa alega que os pagamentos de premiação impugnados pela fiscalização são necessários à atividade empresarial desenvolvida e apenas ocorriam se as metas e condições previamente estipuladas fossem atingidas, e ainda argumenta que, ao menos em relação à parcela dos pagamentos que era devida e direcionada às empresas especializadas em marketing de incentivo a título de comissão pela administração da operação, a fiscalização não poderia ter atribuído a natureza de pagamento a beneficiário não identificado, pois as notas fiscais que sustentam os pagamentos são de emissão das próprias empresas, e como tal, plenamente identificados os beneficiários.

Não há dúvida nos autos que parcela significativa dos pagamentos foi direcionada a beneficiários pessoas físicas parceiros de colaboradores da instituição financeira. Esta realidade foi amplamente confirmada pelo próprio fiscalizado ao longo da fiscalização. Também é verossímil que uma parte destes pagamentos tenha sido direcionada às empresas de marketing de incentivo, como remuneração pelos serviços supostamente prestados.

De início, cumpre consignar que a defesa não demonstrou quais os valores, dentre aqueles que foram objeto da autuação, foram pagos às pessoas físicas beneficiários finais e quais os valores devidos às pessoas jurídicas prestadoras do serviço. Neste sentido, o pedido alternativo da defesa pela não caracterização de

pagamento a beneficiário não identificado em relação à parcela devida às prestadoras de serviço pessoas jurídicas, encontra-se materialmente impossibilitado de ser confirmado no julgamento.

Mas há também razões de direito que conduzem à procedência do lançamento, tanto em relação à parcela da base de cálculo correspondente ao pagamento da comissão às empresas de marketing de incentivo, como em relação à parte utilizada para o pagamento aos beneficiários finais.

Seguindo a análise em relação à parcela paga às empresas prestadoras de serviço, a fiscalizada afirmou, à fl. 45, em resposta à intimação da fiscalização, que “Não foram localizados em nossos controles, para os períodos de 2005 e 2006, os contratos celebrados entre o Unibanco – União de Bancos Brasileiros S/A e as empresas Spirit Incentivo e Fidelização Ltda, Mark Up Participação Promoções Ltda e Incentive House S.A”.

Desta forma, não havendo a prova do negócio pactuado entre a fiscalizada e as pessoas jurídicas prestadoras dos serviços, materializado pelos contratos, não há como se aferir quais os serviços contratados, qual o valor destes serviços, em que circunstâncias os supostos valores de incentivo de produtividade seriam devidos, enfim, todas as circunstâncias que envolveram tais serviços, e sendo assim, não há como fiscalmente se atribuir uma causa justa para os pagamentos que foram glosados pela fiscalização, de sorte que os valores pagos às pessoas jurídicas a título de comissão pela suposta administração do pagamento dos prêmios aos beneficiários finais não gozam do atributo da dedutibilidade, ex vi do artigo 304 do RIR/99 invocado pela fiscalização, e a seguir reproduzido.

#### Pagamentos sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

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).

Igualmente, como fartamente esclarecido ao longo da fiscalização, e confirmado pelo fiscalizado, a exemplo da resposta do item 1 à fl. 9 e no parágrafo final da resposta às fls.23/28, a maior parte dos pagamentos era direcionado a beneficiários pessoas físicas colaboradores dos parceiros comerciais do impugnante, mas este não possuía a relação e a identificação de tais beneficiários.

Consuma-se, portanto, a hipótese tratada no artigo 304 do RIR, também para esta parte dos pagamentos direcionadas às pessoas físicas, posto que elas não foram identificadas, e, além da glosa das despesas, plenamente cabível o lançamento do IRF previsto no artigo 674 do RIR/99, a seguir reproduzido.

#### Seção II

#### Pagamento a Beneficiário não Identificado

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).

§1ºA 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).

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

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

É importante ressaltar que ficou demonstrado ao longo da fiscalização que o impugnante tinha pleno conhecimento de que significativa parcela dos pagamentos seria direcionada às pessoas físicas, e uma vez que desconhecia a identificação dos mesmos, deveria ter providenciado o recolhimento do IRF previsto no artigo 674 do RIR, que tem por fundamento justamente equalizar a tributação, tendo em vista que não havendo a identificação do beneficiário, a administração tributária não teria condições de conferir se o titular da aquisição da disponibilidade da renda, in casu, o beneficiário final, efetivamente cumpriu com a sua obrigação tributária de recolher o imposto de renda devido por ele. Logo, escolhido o caminho anormal de não identificação do beneficiário do rendimento, a fonte pagadora deve assumir o ônus do recolhimento deste imposto, estando plenamente submetida ao império dos artigos 304 e 674 do RIR acima tratados.

Face ao exposto é de se manter os lançamentos de IRPJ, CSLL e IRF efetuados pela autoridade fiscal.

#### DA INDEDUTIBILIDADE DOS PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

O impugnante, em pedido alternativo, alega que as referidas despesas glosadas não poderiam ter sido adicionadas de ofício pela autoridade lançadora pois não há previsão legal específica que imponha esta adição na apuração da base de cálculo da CSLL. Argumenta que a base legal invocada pela fiscalização para a glosa, in casu, o artigo 304 do RIR/99, tem como matriz legal a Lei nº 3.470/1958, que é própria para a apuração da base de cálculo do IRPJ.

De fato não havia na legislação vigente uma regra específica que determinasse a adição de despesa relacionada a pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado na base de cálculo da CSLL. Todavia, não se pode olvidar que a relação dos ajustes ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL não é exaustiva na legislação. Neste sentido já se pronunciou a

administração tributária na Solução de Consulta Cosit nº 212, de 05/08/2015, que, muito embora não trate da natureza do ajuste que está a se discutir nestes autos, contém interpretação de natureza geral aplicável a todos os casos. A seguir trechos desta SCI.

9. A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu essa contribuição, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões, inicialmente estipuladas nesse artigo (alínea “c” do § 1º).

10. Os ajustes do lucro líquido, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, estão consignados, essencialmente, no já citado art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, e no art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. É importante citar, também, o art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.003, de 14 de março de 1990; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; os arts. 1º, § 3º, e 60 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; o art. 34 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e o art. 1º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Note-se que essas menções não são exaustivas (grifo não do original), existindo ainda outros ajustes, vinculados a tópicos particulares da legislação tributária (caso do reconhecimento de variações monetárias, por exemplo), os quais, no entanto, não guardam relação com o objeto da consulta.

11. A Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, em seu art. 38, trata das adições ao lucro líquido, decorrentes das normas acima citadas, e explicita outras, devidas em função da aplicação das demais disposições legais.

Pois bem, os pagamentos sem causa, no caso concreto representados pelos valores pagos às empresas de marketing de incentivo, e os pagamentos a beneficiários não identificados, correspondentes aos valores direcionados aos beneficiários finais pessoas físicas, são exemplos destes ajustes que não estão literalmente descritos na legislação, mas que devem ser efetuados em decorrência da própria natureza da base de cálculo da CSLL.

A base de cálculo da CSLL, conforme prescrito no artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões, inicialmente estipuladas nesse artigo (alínea “c” do parágrafo 1º), e posteriormente complementadas por legislação superveniente. O resultado do período base deve ser apurado com observância da legislação comercial, conforme estipulado na alínea “c” do parágrafo 1º do artigo 2º desta lei. É neste ponto que se enquadra a necessidade da adição dos pagamentos sem causa e a beneficiário não identificado, pois a própria ciência contábil não admite como regular o lançamento de despesa, no caso em tela de comissão e/ou de incentivo de produtividade, sem que a obrigação correspondente esteja definida em instrumento jurídico apropriado, no caso o contrato. Também não considera correto pagamentos efetuados a beneficiários

que não estejam devidamente identificados. Aceitar tal conduta colocaria em risco a entidade contábil representada pela empresa, uma vez que estaria sujeita a toda a sorte de manipulação administrativa.

De qualquer forma, a RFB tem posição clara sobre a necessidade da adição do pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado também para a determinação da base de cálculo da CSLL, a qual vincula todas as decisões tomadas dentro do órgão pelas autoridades fiscais. Referida posição está estampada no item 83 do Anexo I da IN RFB nº 1.700/2017, a seguir reproduzido, que apresenta uma relação de ajustes ao lucro líquido e sua aplicação ao IRPJ e à CSLL.

#### ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO

##### *ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO*

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN
83	Pagamentos sem Causa	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, conforme disposto no art. 2º da Lei nº3.470, de 1958.	Sim	Sim	-

Desta forma não pode ser acolhido o argumento da defesa pela não adição dos citados pagamentos na base de cálculo da CSLL por ausência de previsão legal.

**DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO** Por fim, o interessado contesta a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na taxa Selic, por ausência de previsão legal. Em que pese a questão relativa à possibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício não se encontrar em litígio, visto não ter incidido os juros sobre a multa, conforme se verifica nos demonstrativos dos autos de infração de fls. 189, 196 e 203/204, passemos à análise da mesma.

Atualmente é o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que regula a incidência dos acréscimos moratórios sobre os débitos para com a União, in verbis:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês

subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

De acordo com o § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430/1996, incidem juros sobre “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”. Os débitos para com a União podem ser créditos tributários ou não tributários. A expressão “decorrentes de tributos e contribuições” tem a função de excluir do alcance da norma os débitos não tributários, e neste contexto é equivalente a idéia de crédito tributário.

Nos termos do art. 139 do CTN o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. A questão que se coloca é saber se a multa de ofício foi alcançada pelo disposto no §3º, do art. 61, ou seja, se está contida na expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”.

A multa de ofício é uma penalidade prevista no art. 44, do mesmo diploma legal. Tal penalidade é aplicável nos casos de lançamento de ofício, quanto se verificar a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, a falta de declaração ou a declaração inexata.

O art. 113 do CTN é exposto em determinar que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária. Logo, a penalidade pecuniária integra o crédito tributário e a própria relação jurídica obrigacional, sendo uma consequência do inadimplemento do tributo. É uma decorrência possível, apesar de não necessária, do tributo.

A leitura do caput do art. 61 deixa claro que a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” é equivalente a créditos tributários, os quais, por força do próprio CTN, incluem não só o tributo mas também as penalidades.

Por conseguinte, entendo que a multa de ofício não paga no vencimento, tal como o tributo, sujeita-se à incidência de juros, havendo divergência apenas quanto ao termo inicial. Os juros sobre a multa de ofício incidem a partir do primeiro dia subsequente ao trigésimo dia da data da ciência do auto de infração.

O Poder Judiciário também já se manifestou no sentido da incidência dos juros de mora sobre o tributo e a multa de ofício, conforme trecho do voto proferido pela 3ª Turma, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no processo nº 2006.61.19.008367-3, em sessão de 27/11/2008:

Não houve imposição de multa moratória, mas sim de multa decorrente do lançamento de ofício no percentual de 100% (art. 4º, da Lei nº 8.218/91 e art. 992 do RIR/94). Agora, o saldo remanescente já a fixou no patamar de 75%, consoante art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Por certo que é devida desde o vencimento, pois já não havia suspensão da exigibilidade por força da liminar desde 03/96 e nem por força do recurso administrativo, decidido em 11/96. E sequer houve seu recolhimento em 1999,

mas tão somente dos tributos e em valores insuficientes para a quitação do débito principal.

Por derradeiro, também equivocada a autora ao pretender que os juros de mora incidam tão somente a partir do resultado final do procedimento administrativo. Com efeito, os juros de mora são devidos sobre os tributos e a multa de ofício desde o seu lançamento.

Aos dizeres da a decisão recorrida, acrescento apenas jurisprudência atual do CARF que confirma a dedutibilidade de pagamentos como os que ora se analisa, quando não se identificam os beneficiários, bem como de duas súmulas CARF que reforçam a necessidade de sua manutenção em dois pontos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 GLOSA DE DESPESAS. CARTÕES DE SAQUE. CARTÕES DE COMPRA. DESPESAS DE MARKETING. A análise da necessidade, usualidade e normalidade de despesas com prêmios incentivos e comissões depende, necessariamente, da identificação dos beneficiários dos pagamentos.

(Acórdão 1202-001.455, julgado em 10 de outubro de 2024)

Súmula CARF nº 114 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

---

### 3 DISPOSITIVO

---

Pelo exposto, voto negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha**

ACÓRDÃO 1201-007.383 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.001711/2010-39

DOCUMENTO VALIDADO