



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

Processo n° 16327.720464/2010-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.646 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS DE COMISSÕES / PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU PAGAMENTOS NÃO INDIVIDUALIZADOS
Recorrente COMPANHIA MUTUAL DE SEGUROS - EM LIQUIDAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Se não foram comprovadas as hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se sustentar as alegações de nulidade dos atos administrativos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PAGAMENTO DE COMISSÃO E DESPESAS DE MARKETING POR MEIO DE CARTÃO DE EMPRESA TERCEIRIZADA. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DO BENEFICIÁRIO. GLOSA.

Para que uma despesa decorrente de serviços prestados seja deduzida da base do IRPJ, deve ser comprovada com contratos, documentos fiscais, comprovantes de pagamento e, principalmente, com a demonstração da efetividade do serviço prestado, devendo ainda ser necessária, normal e usual ao desenvolvimento da atividade da empresa. Se a empresa não comprovou sequer a efetividade dos serviços, correta a sua glosa.

CSLL. REFLEXO.

Aplica-se indistintamente à CSLL o quanto deliberado em relação ao IRPJ, se a recorrente cingiu seu pedido tão somente na aplicação reflexa de um tributo ao outro.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU NÃO INDIVIDUALIZADO.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou o pagamento efetuado a beneficiário identificado, mas não individualizado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. CSLL. IRRF.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento direto extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN. Se o sujeito passivo, no entanto, antecipa o pagamento do tributo, o prazo decadencial é contado da ocorrência do fato gerador; caso não comprove o pagamento, aplica-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

A liquidação extrajudicial não impede a exigência de multa de ofício e juros de mora. A previsão contida na legislação aplicável às empresas nessas condições deve ser avaliada somente pelo poder judiciário. Além disso, o art. 60 da Lei 9.430/96 dispõe que as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial estão sujeitas às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições da União aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as arguições de nulidade e de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer como devidos os ajustes decorrentes da existência de eventual saldo de bases de cálculo negativas de CSLL, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que, por meio do Acórdão 14-49.860, de 24 de abril de 2014, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa. Como o valor exonerado foi menor que o limite de alçada estabelecido à época do julgamento pela DRJ, a referida turma não recorreu de ofício a este CARF.

Observo que solicitei a distribuição deste processo a mim pelo fato de ter sido designado para o julgamento do processo nº 16327.721266/2013-70, que trata de lançamento de IRPJ e reflexos dos anos-calendário 2008 e 2009 lavrado em desfavor da recorrente e que também resultou na compensação de ofício de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL e na glosa de compensação a maior. Como a fiscalização se utilizou do saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL corrigido após o resultado da lavratura do auto de infração constante neste processo que aqui se julga (nº 16327.720464/2010-73), percebeu-se que o resultado do julgamento daquele processo restou prejudicado em relação ao julgamento deste.

Outrossim, solicitei a distribuição a mim do processo nº 16327.001681/2010-61, que também trata de lançamento de IRPJ e reflexos, referentes ao ano-calendário de 2007, cujo resultado também se apropriou do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, que também influenciou nos processos nº 16327.720464/2010-73 e nº 16327.721266/2013-70.

Desta feita, solicitei a inclusão em pauta e julgamento em conjunto dos três processos (nº 16327.720464/2010-73, nº 16327.001681/2010-61 e nº 16327.721266/2013-70).

Quanto a este processo em julgamento, reproduzo por oportuno o relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Contra a empresa epigrafada foram lavrados os autos de infração de fls. 336/367, que se prestaram a exigir o Imposto de Renda Retido na Fonte – **IRRF** e respectivos consectários legais, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ**, como também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL**, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, tendo em vista a apuração de pagamentos de incentivo de desempenho a colaboradores, por meio de cartões fornecidos pela empresa Mark Up Participações e Promoções Ltda., sem que fossem identificados os beneficiários.

O crédito tributário exigido neste processo está composto dos seguintes montantes:

TRIBUTOS	PRINCIPAL (R\$)	JUROS (R\$)	MULTA (R\$)	TOTAL (R\$)
IRRF	1.677.373,49	743.237,22	1.258.030,00	3.678.640,71
IRPJ	302.141,53	115.778,82	226.606,14	644.526,49
CSLL	281.017,93	104.028,97	210.763,44	595.810,34
TOTAL (R\$)	2.260.532,95	963.045,01	1.695.399,58	4.918.797,54

O enquadramento legal para o lançamento dos tributos encontra-se descrito nos autos de infração.

Consta no Termo de Verificação Fiscal que a contribuinte celebrou contrato com a empresa MARK UP PARTICIPAÇÕES E PROMOÇÕES LTDA, para a prestação de serviços de marketing de incentivo, para operacionalização dos programas de incentivos para melhoria nos sistemas produtivos de maximização de resultados da contribuinte junto a seus indicados, através de premiações.

Ao analisar a documentação apresentada, a conclusão foi tratar-se de pagamento de prêmio, gratificação ou incentivo, como descrito nas cláusulas do contrato firmado com a MARK UP a empregado.

A contribuinte foi intimada a apresentar contratos, notas fiscais e faturas emitidas pela empresa Mark Up, relação dos beneficiários dos pagamentos e registros contábeis dos pagamentos feitos à referida empresa, tendo informado que não possuía a relação dos beneficiários que receberam os valores repassados pela Mark Up, conforme a seguir transcrito:

“cabe ressaltar, que alguns beneficiários que obtiveram valores pagos com o cartão "CASH CARD VISA" da Mark Up, eram colaboradores desta Sociedade, entretanto, não temos como mensurar os valores efetuados na época, pois o Departamento Responsável por um lapso não efetuou o controle específico das operações vigentes, sendo assim, inexistente qualquer demonstração que possa discriminar os valores individuais, pagos a cada colaborador da época.

Outrossim, constatamos que os valores pagos na época efetuados via "CASH CARD VISA" da Mark Up, não foram incluídos na base de cálculo do IRRF, como também na Previdência Social, conforme apurado na Folha de Pagamento do Período.”

Nas notas fiscais apresentadas não constavam discriminados os beneficiários dos pagamentos. Dessa forma, foram glosadas as despesas efetuadas a esse título e os pagamentos foram tributados pelo IRRF.

Notificada da autuação, a contribuinte ingressou, por meio de seu representante legal, com a impugnação de fls. 407 a 431 na qual alega:

- Os lançamentos não podem prosperar porque os fatos apontados pela fiscalização são contraditórios e apresentam inúmeros vícios que os maculam com a nulidade total.

As despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização tiveram origem na glosa dos valores pagos por serviços que lhe foram prestados pela empresa Mark Up por força de “Contrato de Prestação de Serviços de Marketing e Incentivos”. O fisco presumiu que não foi prestado nenhum serviço e glosou as despesas decorrentes do contrato. Por outro lado, entendeu que os valores decorrentes do contrato eram, em verdade, prêmios pagos aos funcionários e que teriam natureza de verbas trabalhistas. Citou os nomes dos beneficiários com vínculos com a Mutual e os cargos que exerciam na impugnante e exigiu as contribuições previdenciárias da empresa, dos empregados, Sat e Terceiros, que incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

Nesse aspecto, reside a contradição, pois muito embora tenha considerado que os prêmios têm natureza de salário/remuneração, a fiscalização glosou a despesa e recompôs a base de cálculo da CSLL e IRPJ, adicionando os valores pagos a título de prêmios ao lucro líquido.

Se os prêmios são remuneração aos empregados e não prestação de serviços não devem integrar o lucro real e a base de cálculo da CSLL, pois a verba salarial é despesa necessária, conforme art. 299 do RIR/1999.

Além disso, os arts. 357 e 358 do RIR/1999 determinam a dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL das remunerações dos sócios, diretores e administradores.

Outra contradição reside no fato de a fiscalização afirmar que os prêmios foram pagos a empregados (relacionando seus nomes) e depois tributá-los como prêmios pagos a beneficiários não identificados.

De se lembrar que quando os beneficiários não são identificados, a fiscalização tem a prerrogativa de exigir o IRRF do responsável pela retenção, conforme art. 358, §§ 2º e 3º e incisos I e II, do RIR/1999. Quando os beneficiários são identificados o lançamento não é devido pela fonte pagadora, mas por aqueles que receberam os prêmios, de acordo com o Parecer Normativo nº 1/2002.

- O procedimento fiscal deixa diversas dúvidas quanto à verdade dos fatos, o que torna viciado o lançamento por ausência de motivação legal e fática adequada e compatível com a exigência feita.

- É nulo o lançamento da CSLL, pois não foi compensada a base de cálculo negativa apurada nos anos anteriores.

- Nulidade do lançamento, pois a impugnante não é sujeito passivo da obrigação.

O IRRF não é devido e, mesmo se fosse, os destinatários da exigência seriam os beneficiários dos pagamentos, pois já transcorreu a data do encerramento do período de apuração que o rendimento deveria ter sido tributado.

- Ocorreu a decadência do direito de lançar a CSLL e o IRRF, relativos ao ano-calendário de 2005, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

- Tem direito ao abatimento dos valores exigidos a título de CSLL da base de cálculo do IRPJ e da própria contribuição, por força do art. 43 do CTN.

A determinação contida na Lei nº 9.316/1996, art. 1º é ilegal por violar os arts. 43 e 44 do CTN, que cuidam dos conceitos de renda e lucro.

Tal a importância dessa matéria que o STF reconheceu a repercussão geral em sede do RE 582525 RG/SP.

- Por fim, solicitou que todas as intimações referentes ao presente feito sejam dirigidas à Rua Itatiara, 163, Pacaembu, CEP 01242-020, São Paulo, SP.

É o relatório.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 14-49.860, de 24 de abril de 2014, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

GLOSA DE DESPESAS. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

São indedutíveis os pagamentos de bonificações, concedidas por meio de empresa de marketing mediante o fornecimento de cartão magnético com

créditos em dinheiro, quando não for comprovada a operação ou a sua causa e não forem identificados os beneficiários.

EXCLUSÃO DA CSLL DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

Não há amparo legal para a exclusão da CSLL da base de cálculo do IRPJ, nem de sua própria base de cálculo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Em face da apuração de base de cálculo negativa nos períodos fiscalizados, impõe-se a recomposição da base de cálculo da CSLL.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO.

Admite-se a compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores, observado o limite máximo de trinta por cento do lucro líquido ajustado, somente quando tais valores não tiverem sido utilizados em períodos posteriores.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PAGAMENTO SEM CAUSA. BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO.

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. CSLL. IRRF.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão da DRJ na data de 09/06/2014 (cf. AR-ECF de e-fl. 470), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 07/07/2014 (e-fls. 472 a 491), conforme protocolo de e-fl. 472, em que repete basicamente os argumentos apresentados na impugnação.

Na data de 05/07/2016 (e-fl. 589), a recorrente protocolou o documento "Fato Superveniente - Decretação de Liquidação Extrajudicial da Companhia" (e-fls. 570 a 578), em que informa que a SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) havia decretado sua liquidação extrajudicial, nos termos da Portaria SUSEP nº 6.382, de 05 de novembro de 2015. Após longa digressão sobre a legislação aplicável às instituições em liquidação extrajudicial, submetidas ao controle da SUSEP, pugnou pelo que segue:

Em vista dos argumentos acima expendidos, requer a Recorrente nos termos do artigo 16, § 4º, letra "b" do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

a) Seja suspensa a fluência dos juros exigidos à Taxa Selic, desde o momento que foi decretada a liquidação extrajudicial;

a) (*sic*) seja declarada totalmente insubsistente a exigência das multas aplicadas neste lançamento contra a Recorrente, por força do regime de liquidação extrajudicial.

Como dito, solicitei a distribuição deste processo a mim, tendo em vista ter sido designado relator de outros 2 (dois) processos que dependem do julgamento deste, em razão do reflexo da glosa de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL resultante deste processo que ora se julga.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo pois ser conhecido.

Delimitação da Lide

A recorrente traz argumentos e pede que sejam analisadas as questões atinentes ao lançamento de contribuições previdenciárias e reflexos, por entender que os tributos lançados neste processo e no processo referente às contribuições previdenciárias e reflexos (nº 16327.720463/2010-29) decorrem do mesmo contribuinte, dos mesmos anos-base, dos mesmos fatos geradores, da mesma matéria de mérito, dependem dos mesmos elementos de prova e o resultado de um processo necessariamente deve ser igual ao resultado do outro, sob pena de existirem duas decisões conflitantes.

Ora, não entendo que o argumento da recorrente merece guarida.

De acordo com a regra-matriz estabelecida pelo art. 195, I, 'a', da Constituição Federal de 1988, a contribuição previdenciária patronal (empregador ou tomador de serviços) incide sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*. O fato gerador da referida exação decorre da remuneração pela contraprestação de serviços (prestados) à pessoa que a contrata. No caso retratado, a fiscalização autuou a ora recorrente por entender que os pagamentos feitos, mesmo que indiretamente pela recorrente, por meio dos cartões fornecidos pela empresa Mark Up Participações e Promoções Ltda, CNPJ 01.239.512/0001-78, foram destinados a colaboradores da recorrente. Desta forma, em razão da falta de esclarecimentos e distinção dos beneficiários dos pagamentos, o fisco entendeu se tratar de valores sujeitos à contribuição previdenciária.

Em razão disso, a fiscalização utilizou de regra legal e também tributou o IRRF sobre os pagamentos efetuados aos referidos colaboradores. Aqui cabe uma observação: o IRRF incide sobre os valores despendidos de um ente a uma pessoa física e jurídica, os quais independem da necessidade de ocorrência de prestação de serviços sujeitos à contribuição previdenciária. Quer dizer, mesmo que a contribuição previdenciária eventualmente não incida sobre determinado pagamento (inclusive sobre os pagamentos aqui tratados), não necessariamente o IRRF será aplicado por reflexo. Esta é a principal razão para o afastamento dos argumentos da recorrente: fatos geradores distintos.

No mesmo sentido de raciocínio, o lançamento de IRPJ e de CSLL devidos pela glosa de despesas em razão da falta de comprovação da necessidade, normalidade e usualidade distinguem sobremaneira do auto de infração de contribuição previdenciária. As despesas, para serem consideradas necessárias, devem ser imprescindíveis à atividade da empresa e da respectiva fonte produtora e independem do vínculo existente entre o contratante e o contratado. Nesta linha de definições, pode-se vislumbrar situação em que a despesa é necessária para a empresa e não decorre de prestação de serviço sujeito à contribuição previdenciária; por exemplo, um serviço prestado por pessoa jurídica de fato¹. Por outro lado, se um empregado efetua um serviço à empresa, mas foge totalmente ao objeto social daquela, pode-se entender que a contribuição previdenciária incidirá sobre tal contraprestação, mas que a glosa de IRPJ e CSLL é cabível pela falta de necessidade do dispêndio.

E a recorrente se agarrou à premissa de que a decisão de um processo aproveitará ao outro, para, ao fim, pedir pelo julgamento em conjunto de ambos os processos,

¹ Neste ponto, apenas estou tratando da contribuição patronal devida pelo tomador do serviço, e não sobre a previsão de retenção de 11%, referente à antecipação da contribuição previdenciária devida pelo prestador, incidente sobre sua folha de pagamentos.

em razão de suposta conexão. Veja a redação do Regimento Interno do CARF que trata da conexão:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

Não entendo estar presente a conexão. Como disse, a premissa da recorrente é que denota se tratarem de fatos idênticos. Porém, como não adoto tal premissa em razão dos fundamentos distintos para a tributação, penso que o pedido deve ser afastado pelas razões acima elencadas.

Diante disso, afasto o pedido da recorrente.

Preliminar - suspensão dos juros e inaplicabilidade da multa em empresa com liquidação extrajudicial

Em razão da decretação de liquidação extrajudicial em 05/11/2015, a recorrente pede (i) pela suspensão da fluência dos juros exigidos à Taxa Selic, desde o momento que foi decretada a liquidação extrajudicial e (ii) que seja declarada totalmente insubsistente a exigência das multas aplicadas neste lançamento contra a Recorrente.

Inicialmente, mister observar que tais pedidos foram feitos após o julgamento pela DRJ, mas em razão de surgimento de fato superveniente. A DRJ julgou a impugnação na data de 24/04/2015 e a liquidação extrajudicial foi decidida em 05/11/2015.

Desta forma, pela relevância e necessidade do enfrentamento das questões postuladas pela ora recorrente, reconheço o documento protocolado, como base na alínea 'b' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, e passo doravante a enfrentá-lo:

Quanto à incidência da juros, a recorrente informa que o seu Patrimônio Líquido apurado no balanço patrimonial de 31/12/2015 é negativo em R\$ 42.343.350,57. Desta forma, de acordo com o artigo 98 do Decreto-lei nº 73 de 21 de novembro de 1966, que prevê que os juros são suspensos quando o ativo não é suficiente para quitar o passivo, há de se concluir pela suspensão da aplicação dos juros com base na Selic, desde a decretação de falência da empresa.

Veja que a Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005) também traz dispositivo legal idêntico em seu art. 124:

Art. 124. Contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, previstos em lei ou em contrato, se o ativo apurado não bastar para o pagamento dos credores subordinados.

Parágrafo único. Excetua-se desta disposição os juros das debêntures e dos créditos com garantia real, mas por eles

responde, exclusivamente, o produto dos bens que constituem a garantia.

Quanto ao pedido de inaplicabilidade de multa decorrentes de procedimento fiscal, a recorrente apresenta entendimento firmado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em relação a esta questão:

O entendimento foi confirmado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. De fato, o Ato Declaratório PGFN nº 10 de 16/11/2006, Publicado no DO em 17 nov 2006, que dispensou a apresentação de contestação, a interposição de recursos e autorizou a desistência dos já interpostos, **nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide multa fiscal, de qualquer natureza, nas liquidações extrajudiciais, submetidas ao regime da Lei nº 6.024 de 13 de março de 1974.**

Eis do Ato Declaratório:

“O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação da Nota PGFN/PGA/Nº 722/2006, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 16 de novembro de 2006, DECLARA que ficam dispensadas a apresentação de contestação, a interposição de recursos e fica autorizada a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide multa fiscal, de qualquer natureza, nas falências submetidas ao regime do Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945, e nas liquidações extrajudiciais de instituições financeiras, submetidas ao regime da Lei nº 6.024 de 13 de março de 1974".

Pois bem.

Sem emergir na discussão sobre a aplicação às seguradoras das normas atribuídas às entidades financeiras, entendo que o argumento da recorrente deve ser afastado, pelas razões que passarei a dispor:

A partir do advento da Lei 9.430/96, que teve seus efeitos produzidos desde 01/01/1997, ou seja, antes dos fatos geradores apurados no procedimento fiscal em referência, consignou-se que as normas tributárias devem ser aplicadas indistintamente entre as demais pessoas jurídicas e as empresas em processo de liquidação extrajudicial, veja:

Art. 60. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Observe-se que o tratamento isonômico também é aplicado durante o processo de liquidação extrajudicial, donde se infere que a incidência de juros não pode ser suspensa, tampouco as multas fiscais não podem ser exoneradas, como quer a recorrente.

Assim, em vista da referida previsão legal, não compete a este órgão julgador administrativo ponderar sobre a aplicação de multa e juros sobre empresa em processo de liquidação extrajudicial.

No mesmo sentido, cito o Acórdão nº 103-21.942 deste Conselho Administrativo, que trata de empresas em liquidação extrajudicial, como a recorrente. Veja a Ementa:

ENTIDADE EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. LIMITE À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS, MULTA E JUROS DE MORA. Nos termos do art. 60 da Lei 9.430/96, as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial estão sujeitas às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo. Aplicam-se a essas entidades o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL, muita *ex officio* e juros de mora.

Além disso, todo o regramento trazido pela recorrente, para fundamentar seu pleito, diz respeito à fase de execução fiscal. É nesta fase que se deve verificar a aplicabilidade ou não dos juros e das multas decorrentes do procedimento de fiscalização.

O próprio Ato Declaratório PGFN nº 10 de 16/11/2006 é muito claro ao dispor sobre a dispensa de apresentação de contestação ou demais medidas somente em relação às ações judiciais, o que impede concluir que tal posicionamento não se aplica ao caso aqui tratado.

Diante do exposto, afasto os argumentos da recorrente pelo que proponho manter a incidência dos juros com base na Selic e a aplicação das multas fiscais decorrentes do procedimento de fiscalização.

NULIDADE

Nulidade por contradição no lançamento

A recorrente alega uma contradição no procedimento da fiscalização, tanto para o IRPJ quanto para o IRF, pois o fisco: (i) se por um lado, alega que não houve serviço algum prestado pela Mark Up, para fundamentar a glosa das despesas (IRPJ) e não houve identificação do beneficiário do pagamento (IRF); (ii) por outro lado, no processo que trata das contribuições previdenciárias (nº 16327.720463/2010-29), elenca os beneficiários dos pagamentos - empregados e demais colaboradores da empresa - e afirma que os prêmios pagos são remuneração.

Desta forma, conclui que o procedimento fiscal é nulo por ausência de motivação legal e fática adequada e compatível com a exigência feita, o que teria violado o art. 2º da Lei nº 9.784/1999.

Como já dito anteriormente neste voto, a fiscalização pode ter entendido que houve comprovação da remuneração pela contraprestação do serviço, não necessitando da

identificação dos beneficiários tampouco da necessidade da despesa para que a contribuição previdenciária fosse exigida.

Desta forma, afasto o pedido da recorrente.

Nulidade quanto ao lançamento da CSLL - não utilização de BC Negativa de períodos anteriores

A recorrente apresenta tabela para demonstrar que a DRJ, assim como a fiscalização, deixou de considerar valores de base de cálculo negativa de CSLL apuradas em períodos anteriores aos fatos geradores apurados.

A partir de tabela apresentada nas razões de recurso voluntário, pede que seja decretada nulidade do lançamento fiscal.

Pois bem.

Como já tratei acima, não se trata de hipótese de nulidade. Desta forma, enfrentarei este argumento nas questões de mérito.

Nulidade por não ser o sujeito passivo do IRF

Também não entendo merecer acolhimento tal ponderação apresentada pela empresa.

O erro na identificação do sujeito passivo, pode, sim, causar a improcedência da autuação fiscal.

E mesmo assim, não é isso que vejo no caso concreto.

A fundamentação legal trazida no auto de infração de IRF serve justamente para punir empresas que efetuam pagamentos a beneficiários não identificados e quando não representados por uma causa.

A tributação em relação ao pagamento a beneficiário não identificado reside na justificativa de que não se sabe se o efetivo beneficiário tributou a renda auferida com o recebimento do pagamento feito pela empresa. Assim, a sujeição passiva reveste-se na pessoa do ente pagador, que se torna responsável pelo pagamento que deveria ser do terceiro que com ele contratou.

Já em relação ao pagamento sem causa, a tributação é justificada na constatação de que não se sabe a natureza do pagamento, podendo ser, por exemplo, uma tributação sujeita à alíquota 0 (zero) ou sujeita a alíquota de 25%. Desta forma, o pagamento efetuado pelo contratante também sujeita-se à norma de incidência do IRF.

Desta forma, entendo perfeitamente aplicável a imputação feita pela fiscalização à ora recorrente, pelo que afasto o pedido de nulidade.

PREJUDICIAL DE MÉRITO

Decadência

A recorrente pede pela aplicação da decadência da CSLL e do Imposto de Renda na Fonte (IRF) do período de 01 a 11/2005.

Conforme se pode extrair dos autos do processo, a empresa tomou ciência da autuação na data de 21/12/2010. Assim, em aplicação do §4º do art. 150 do CTN, transcrito abaixo, a decadência da CSLL e do IRF dos períodos de 01 a 11/2005, segundo a pugnante, deveria ser reconhecida.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (negritei)

Conforme a recorrente, a CSLL tem como fato gerador o pagamento mensal ou trimestral da contribuição, mas não anual. Quanto ao IRF, aduz a pugnante que pagou o tributo em outras operações.

Pois bem.

Quanto à CSLL, entendo que nem sequer cabe avançar na verificação de pagamento antecipado do tributo ou de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para que o prazo decadencial seja deslocado do §4º do art. 150 do CTN para o art. 173, I, do mesmo código.

Conforme informações da DIPJ 2006, ac 2005 (e-fl. 223), a empresa fez a opção por tributar o lucro real pelo regime anual de apuração. Desta forma, a CSLL seguiu o mesmo regime de apuração do IRPJ.

Desta forma, o fato gerador da CSLL ocorreu em 31/12/2005. Contando o prazo decadencial com base no §4º do art. 150 do CTN, o termo final para o lançamento da CSLL se daria em 31/12/2010. Como a empresa tomou ciência da autuação em 21/12/2010, o lançamento da CSLL não foi alcançado pela decadência.

Quanto ao IRF a empresa alega que efetuou pagamento do tributo durante o ano de 2005.

Entretanto, na DIPJ 2006, ac 2005 (e-fls. 229 a 232), pode-se verificar que a empresa não informou valor algum sobre imposto de renda retido na fonte referente ao período objeto do pedido de decadência. Somente no mês de dezembro/2005 é que há informação sobre imposto de renda retido na fonte.

Além disso, não traz nenhum documento comprobatório do recolhimento do IRRF do período de 01 a 11/2005.

E não bastaria apresentar documento de arrecadação do período de 01 a 11/2005. O imposto de renda na fonte tem como fato gerador o momento do pagamento, crédito, emprego, remessa do valor combinado. Assim, no período de 1 (um) mês, por exemplo, o pagamento para fins de incidência do IRF poderá ocorrer em qualquer dia, não necessariamente coincidindo com a data da ocorrência do fato gerador do IRF sobre o pagamento a beneficiário não identificado / pagamento sem causa que a recorrente aqui discute.

Desta forma, entendo que tal argumento não deva ser acolhido, pelo que proponho também afastar o pedido de decadência do IRF de 01 a 11/2005.

MÉRITO

IRPJ e CSLL - Glosa de despesas com a Mark Up

Conforme já trazido acima, a recorrente alega contradição entre os fundamentos e as razões de lançamento neste processo e no processo de lançamento das contribuições previdenciárias.

Como já destacado acima, entendo que a decisão de um processo não valida tampouco invalida a decisão do outro processo. Ou seja, não há conflito de decisões.

No auto de infração, a fiscalização serviu-se do art. 304 do RIR/99 para efetuar a glosa das despesas aqui tratadas:

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).

O art. 304 trata exatamente do caso que aqui se discute: pagamento decorrente de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Como a recorrente não conseguiu trazer provas para identificar os beneficiários dos pagamentos, entendo cabível a manutenção do lançamento fiscal.

Outra questão é que, mesmo que a fiscalização não tenha adentrado na questão da falta de comprovação da necessidade da despesa, cabe tecer comentário de que não entendo que somente a descrição de alguns beneficiários seria capaz de comprovar a despesa; quero dizer, além disso, deveríamos avançar também na necessidade da despesa. Não obstante, este fundamento que aqui trago é somente um comentário, não podendo servir para a manutenção da autuação, que se sustenta pelos motivos acima dispostos.

Desta forma, nego provimento quanto ao IRPJ.

IRRF - pagamento a beneficiário não identificado

Quanto ao lançamento do Imposto de Renda na Fonte decorrente de pagamento a beneficiário não identificado, entendo que a fiscalização se utilizou de norma plenamente vigente no ordenamento jurídico para fundamentar seu voto.

No Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização fundamentou a glosa das despesas com pagamento à empresa Mark Up com base no art. 358 do RIR/99, mais especificamente no inciso II do 3º:

Art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º).

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º). (negritei)

§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

I - quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

II - quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304), são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior. (negritei)

A parte final do referido inciso II acima, trata da possibilidade também da aplicação do IRF nos casos em que não sejam identificados os beneficiários ou, mesmo que identificados, os valores não sejam individualizados.

E foi isso que fez o fisco.

Apesar de considerar que alguns beneficiários foram identificados, não há uma nítida individualização dos valores que a cada um competiam.

Desta forma, correto o lançamento do IRF que tem como base o § 2º do artigo acima, que faz remissão ao art. 675 do RIR/99, transcrito abaixo, que foi base para o lançamento desta rubrica:

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).

§ 1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).

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

Desta forma, nego provimento ao recurso quanto ao IRF.

CSLL - tributação reflexa

Aplico à CSLL o quanto disposto em relação ao IRPJ, pela estreita relação de causa e efeito, e pelo fato da recorrente não trazer argumentos específicos em relação à referida contribuição social.

Erro no cálculo da CSLL

Como disse anteriormente, parece-me que a fiscalização e a DRJ cometeram incorreções na apuração da CSLL a ser lançada no auto de infração, mas cada qual com seus fundamentos diferentes.

Veja novamente a tabela trazida pela recorrente, em que tenta demonstrar uma diferença tributada a maior pelo fisco.

Período-Base	Vr. Tributável	Comp. Prej.	Aliquota	Vr. Devido	Vr. Apur	Diferença
	30%			Receita		
Dez/05	658.507,72	197.552,32	9,00%	41.485,99	59.265,69	-17.779,71
Dez/06	847.076,89	254.123,07	9,00%	53.365,84	76.236,92	-22.871,08
Dez/07	1.598.589,41	479.576,82	9,00%	100.711,13	143.873,05	-43.161,91
Dez/08	10.948,54	3.284,56	15,00%	1.149,60	1.642,28	-492,68
Totais				196.712,56	281.017,94	-84.305,38

No auto de infração, vejo que a fiscalização lançou os valores dos períodos de 2005 a 2008 com base na coluna Vr. Apur (Receita), totalizando o valor originário de R\$ 281.017,94. Como visto, a fiscalização não considerou nenhuma base de cálculo negativa de CSLL para o cálculo do tributo a lançar - nem do próprio período nem de períodos anteriores -.

A DRJ, por sua vez, efetuou novo cálculo sobre as compensações que poderiam ser efetuadas pela fiscalização e apresentou a seguinte planilha:

	Vr. Infração	BC Negativa do período	Vr. Tributável	Aliquota	CSLL Devida
AC 2005	658.507,72	0,00	658.507,72	9,00%	59.265,69
AC 2006	847.076,89	847.076,89	0,00	9,00%	0,00
AC 2007	1.598.589,41	111.376,12	1.487.213,29	9,00%	133.849,20
AC 2008	10.948,54	10.948,54	0,00	9,00%	0,00

Efetuiu a composição dos valores utilizando da base de cálculo negativa apurada nos respectivos períodos de apuração (limitado a 30% do valor da base), alegando que a empresa não possuía saldos de períodos anteriores para se compensar da base de cálculo apurada. Aduziu que a fiscalização já havia utilizado dos valores da base de cálculo da CSLL apurado em períodos anteriores.

Entendo que a recorrente tem razão em parte de sua alegação.

A parte B do Lalur (e-fl. 436) do ano de 2005 demonstra que a recorrente possuía base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores ao ano de 2005 (R\$ 4.542.709,88) e que havia compensado, antes da fiscalização, o montante de R\$ 461.637,72, sobrando um saldo no final do ano de 2005 de **R\$ 4.081.072,16**. Esta informação coincide com o valor compensado constante na linha 37, da ficha 17 da DIPJ 2006, ac 2005 (e-fl. 238), valor de R\$ 461.637,72.

Com relação ao ano de 2006, entendo correto o cálculo da DRJ, de compensar integralmente o valor a ser lançado. Isto porque a empresa apurou base de cálculo negativa de CSLL no montante de R\$ 1.509.097,80 no próprio ano de 2006, sobrando um saldo de R\$ 662.020,91 (1.509.097,80 - 847.076,89) após a compensação, para o ano-calendário 2007.

Não obstante tal constatação, entendo que a delegacia de origem deve fazer a recomposição da base de cálculo negativa da CSLL, pois deve analisar os valores da base de cálculo negativa da CSLL constantes nos cadastros da RFB.

Assim, o que me cabe aqui neste ponto, é tão somente reconhecer o direito da recorrente de se compensar da base de cálculo negativa de CSLL constante nos cadastros da RFB no momento da lavratura deste auto de infração.

Recomposição do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, existentes nos cadastros da receita, deverão ser utilizados neste procedimento fiscal e nos processos nº 16327.001681/2010-61 e nº 16327.721266/2013-70, se ainda não foram compensados pela fiscalização.

Cabe observar que também deverão ser considerados os resultados dos processos nº 16327.001681/2010-61 e nº 16327.721266/2013-70, que foram julgados conjuntamente com este processo.

Assim, a delegacia de origem deve observar os períodos que são alcançados por todos os processos julgados conjuntamente, para efetuar a recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, tendo sempre como premissa a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL dos períodos mais remotos aos períodos mais recentes:

Processos	Fato Gerador lançado (período)
16327.720464/2010-73	2005 a 2008
16327.001681/2010-61	2007
16327.721266/2013-70	2008 a 2010

Conclusão

Diante do exposto, voto por AFASTAR as arguições de nulidade e de decadência e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário para reconhecer como devidos os ajustes decorrentes da existência de eventual saldo de bases de cálculo negativas de CSLL.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa