



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

Processo nº 19515.002338/2007-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.684 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2012
Matéria IRPJ, CSLL, IRRF
Recorrente ASSEMTE INSTALAÇÕES TELEFÔNICAS LTDA.
Recorrida 8ª TURMA DA DRJ/SÃO PAULO I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2004

Ementa:

DECADÊNCIA – IRPJ, CSLL, IRRF

O IRPJ e a CSLL apurados mensalmente se colocam sob regime jurídico de estimativa, ainda que apurados com base em balanço de suspensão ou de redução, não se confundindo com o IRPJ e a CSLL efetivos apurados anualmente. Lançamentos feitos em 2007, com o que não se consumou a decadência. É aplicável ao IRRF o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, não se consumando igualmente a decadência.

DEDUTIBILIDADE – CARTÕES DE INCENTIVO -
CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTOS SEM CAUSA

A recorrente sabia ou deveria saber quem são os beneficiários finais dos créditos concedidos mediante os cartões de incentivo. Caracterização de pagamento a beneficiários não identificados e sem causa. Glosa mantida.

DEDUTIBILIDADE – CARTÕES DE INCENTIVO – BENEFICIÁRIOS
GERENTES E ADMINISTRADORES

Os benefícios dos cartões de incentivo não foram integrados à remuneração dos administradores e gerentes, e, por consequência, não houve retenção de IRF segundo a tabela progressiva sobre tais benefícios. Suporte fático que enseja a indedutibilidade da despesa.

DEDUTIBILIDADE – CARTÕES DE INCENTIVO – BENEFICIÁRIOS
EMPREGADOS

A recorrente não identificou os beneficiários dos créditos dos cartões de incentivo que sejam seus empregados. A identificação de tais beneficiários se deu em relação aos cartões geridos por uma das administradoras, e por esta, mediante intimação da fiscalização. Ainda assim, a recorrente não logrou

demonstrar que os créditos se deram a título de cursos e treinamentos, como registrado em sua escrituração contábil. Glosa mantida.

IRRF À ALÍQUOTA MAJORADA – PAGAMENTOS SEM CAUSA E A BENEFICIÁRIOS GERENTES E ADMINISTRADORES

Corolário da indedutibilidade por pagamentos sem causa é a incidência do IRRF exclusivo na fonte pagadora à alíquota majorada de 35%. Trata-se de presunção legal de rendimento auferido pelo beneficiário do pagamento ou do recurso a ele transferido e por este omitido. Conseqüência da indedutibilidade das despesas, por falta de integração dos benefícios à remuneração dos administradores e gerentes e de retenção do IRRF segundo a tabela progressiva, é a incidência de IRRF exclusivo na fonte pagadora à alíquota majorada de 35%. Exigência só de multa e de juros cabe quanto a beneficiários empregados da recorrente, como se deu no caso vertente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Shigueo Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de recurso voluntário, fls. 1562 a 1569, de Assemte Instalações Telefônicas Ltda., supra qualificada, apresentada em face dos autos de infração de IRPJ, CSL e IRRF, fls. 1315 a 1366.

Conforme consta do Termo de Verificação de fls. 1294 a 1310, a ação fiscal originou-se de informação do Ministério Público acerca da existência de possível sonegação de tributos federais através do uso de cartões magnéticos de incentivo, denominados como sendo do tipo “Flexcard”. Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08190.00-2007-00446-9 (fl. 1) a fiscalização constatou as seguintes irregularidades, relativamente aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004:

- Despesa indedutível – Pagamentos a beneficiários não identificados; operação cuja necessidade não foi comprovada – Pagamento sem causa;
- Falta de retenção/recolhimento do IRRF sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados;
- Falta de retenção na fonte do IRRF sobre pagamentos feitos a administradores e gerentes e a não incorporação de tais pagamentos nos valores dos respectivos salários;

Descreve a autoridade fiscal no Termo de Verificação de 13/09/2007:

- A fiscalizada tem por atividade principal a manutenção de estações de redes de telecomunicações (CNAE 4221-9-05) e utilizava os cartões “Flexcard” para efetuar o pagamento de prêmios ou outros tipos de vantagens a seus empregados, administradores, fornecedores, ou outro tipo de beneficiários, ditos premiados, por meio de uma operadora de cartão de crédito ou outra prestadora de serviço;
- As empresas usuárias assinavam um contrato de prestação de serviços com a operadora de cartão de crédito, através do qual se obrigavam a pagar uma certa quantia que seria creditada em diversos cartões a serem entregues aos recebedores do benefício, que podiam então utilizar os valores disponibilizados; além do valor creditado nos cartões, a empresa contratante dos serviços pagava, em cada nota fiscal, uma taxa pela administração dos serviços;
- A fiscalizada apresentou declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica – DIPJ – relativas aos anos-calendário de 2002 a 2004 pelo regime de apuração do lucro real anual, e relativa ao ano-calendário de 2003 pelo regime de lucro presumido;

- O contribuinte foi intimado pela autoridade fiscal a apresentar, além dos livros e documentos contábeis e fiscais, uma relação dos beneficiários, datas e valores referentes aos pagamentos efetuados através do uso do cartão magnético de incentivo, denominado “Flexcard”, administrado pelas empresas Incentive House e Expertise Comunicação Total, bem assim informar as rubricas contábeis envolvidas no registro de tais pagamentos e fornecer as cópias das respectivas razões contábeis, notas fiscais, recibos, comprovantes de pagamentos, contratos, etc.;
- Foram anexadas ao presente processo (fls. 338 a 1229) cópias das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, as quais foram contabilizadas como despesa, referentes à empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda. (CNPJ 03.069.255/0001-07) e Incentive House (CNPJ 00.416.126/0001-41);
- Observa a fiscalização que, considerando a negativa do contribuinte em identificar os beneficiários dos pagamentos feitos através da Incentive House e da Expertise, foi solicitado e emitido MPF-Extensivo em face destas empresas, que foram intimadas por via postal;
- A Incentive House apresentou a relação de fls. 255 a 337 indicando os beneficiários dos pagamentos feitos a mando da fiscalizada, nos anos-calendário de 2002 a 2004; a Expertise, por sua vez, não havia atendido a intimação até aquele momento;
- Em 22/08/2007 houve nova intimação à fiscalizada solicitando:
 1. *Considerando ter a Incentive House S/A entregue a esta fiscalização relação de beneficiários de prêmios disponibilizados pelo contribuinte em epígrafe, através do uso de cartões do tipo “Flexcard” nos anos-calendário de 2002 a 2004, da qual o mesmo recebe cópia juntamente com o presente termo;*
 2. *Informar para cada beneficiário constante da lista a vinculação que o mesmo tinha com a Assemte Instalações Telefônicas (se é empregado, fornecedor, prestador de serviço, sócio, ...) à época (mês) dos pagamentos;*
 3. *Caso o vínculo seja empregatício, informar e comprovar o cargo/função que exerciam;*
 4. *Informar para cada beneficiário a remuneração total do mês do benefício e se o benefício pago através do “Flexcard” estava incluído nesta remuneração;*
 5. *O motivo pelo qual as pessoas físicas foram beneficiadas com os pagamentos dos prêmios, e termo de esclarecimento onde restem completamente esclarecidas as regras para pagamento dos prêmios, inclusive formas do seu cálculo;*
 6. *De forma a facilitar ao contribuinte a resposta às solicitações feitas nos itens anteriores, esta fiscalização está*

entregando a relação citada no item 1, em planilha Excel (1 disco), já contendo as colunas que devem ser preenchidas pelo contribuinte;

- Em seguida, a fiscalizada forneceu a relação de fls. 1233 a 1264, contendo os cargos dos beneficiários dos pagamento efetuados através da Incentive House, esclarecendo que os beneficiários não classificados na planilha como gerente ou administrador foram todos empregados da empresa, e que os valores pagos não fizeram parte dos salários informados em DIRF;
- Os pagamentos efetuados a diversos beneficiários no decorrer de 2002 e 2003, através da Expertise Comunicação Total, foram escriturados na rubrica contábil 461.008-3 – *Sub-Empreitadas Serviços Gerais* ou simplesmente *Serviços Gerais* (Livro Razão às fls. 154 e seguintes);
- O contribuinte, apesar de informar serem os referidos pagamentos efetuados a título de incentivo e treinamento a produtividade de colaboradores (fl. 128), não logrou sucesso em identificar quais funcionários/colaboradores receberam os valores pagos, mesmo tendo sido intimado e reintimado (fls. 122, 123 a 129);
- Apesar de solicitado (fl. 132), não apresentou o contrato de serviço referente à prestação de serviços por parte da Expertise, e tampouco forneceu qualquer documentação adicional que prestasse a comprovar a existência de planos de incentivo e/ou treinamentos realizados pela empresa citada;
- Concluiu a autoridade fiscal que as despesas contabilizadas na rubrica acima apontada, no decorrer dos anos-calendário de 2002 e 2003, constituíam pagamentos efetuados a beneficiários não identificados e feitos sem a necessária comprovação da causa, através da Expertise Comunicação Total S/A, sendo portanto despesas indedutíveis, acarretando como consequência a sua glosa na apuração do lucro real de 2002; tais pagamentos são tributados pelo IRRF, em 2002 e 2003, nos termos do art. 674 do RIR/99;
- Quanto aos pagamentos realizados de 2002 a 2004 através da empresa Incentive House, estes foram escriturados na rubrica contábil 462.035-6 – *Cursos e Treinamentos Profissionais* (Livro Razão às fls. 154 e seguintes);
- Embora tenha informado que tais pagamentos foram efetuados a título de incentivo e treinamento a produtividade de colaboradores (fl. 127), o contribuinte não logrou sucesso, inicialmente, em identificar quais funcionários/colaboradores receberam os valores pagos através da Incentive House, apesar de intimado e reintimado (fls. 127 a 129);
- Apesar de solicitado (fl. 132), não apresentou o contrato de serviço referente à prestação de serviços por parte da Incentive House, e tampouco forneceu qualquer documentação adicional que prestasse a

comprovar a existência de planos de incentivo e/ou treinamentos por ela realizados;

- Entretanto, a Incentive House apresentou a relação de fls. 225 e seguintes, na qual são indicados os valores pagos a diversos beneficiários, por ordem da fiscalizada, bem como o contrato de prestação de serviço (fls. 257 e seguintes) tratado com a fiscalizada;
- Os valores contidos na relação são compatíveis com os valores constantes nas notas fiscais apresentadas e contabilizadas pela fiscalizada;
- Apenas em duas notas fiscais, relacionadas à fl. 1303, não houve identificação do beneficiário dos pagamentos;

Data Crédito	Valor	Nota Fiscal
15/01/2004	R\$ 4.650,00	75015
16/02/2004	R\$ 458,00	77370

- A Incentive House não informou relativamente aos pagamentos efetuados em 2002, a data em que o crédito se tornou disponível para o beneficiário; contudo, como o item 2.1.6 do contrato informa ser obrigação da empresa disponibilizar os recursos alocados no prazo de 2 dias úteis contados da data da comprovação do pagamento pelo cliente (informação esta confirmada pela fiscalizada), a data do crédito dos pagamentos a ela referentes foi obtida para cada nota fiscal;
- Posteriormente, a fiscalizada informou os cargos dos beneficiários relacionados pela Incentive House, indicando gerentes, administradores, prestadores de serviços e empregados; em verificação por amostragem nas DIRF apresentadas pelo contribuinte, foi possível confirmar o vínculo empregatício de alguns dos beneficiários relacionados, ressaltando-se, contudo, a possibilidade de beneficiários não localizados por estarem abaixo do limite de isenção;
- Foram apurados os valores pagos a administradores e gerentes nos anos de 2002 e 2004 (fls. 1271 a 1286); a fiscalização concluiu que tais valores deveriam ter sido incorporados aos seus respectivos salários, nos termos do art. 358 do RIR/99, e tributados exclusivamente na fonte, nos termos do art. 622 e 675 do citado Regulamento, devendo o rendimento ser considerado líquido, com o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto;
- Quanto aos pagamentos efetuados a empregados, que não se enquadram na hipótese prevista no art. 358 do RIR/99, foram relacionados (fl. 1289) os pagamentos que ultrapassaram o limite de isenção na fonte de 2002 (R\$ 1.058,00), sobre os quais recai a multa isolada pela não retenção do

devido IRRF; também cabe a multa no caso de um funcionário cujo salário constante em DIRF, acrescido dos benefícios recebidos da Incentive House, ultrapassou o referido limite (fl. 1290);

- No tocante aos pagamentos para os quais não houve identificação e/ou causa comprovada (as duas notas fiscais mencionadas anteriormente), bem como relativamente aos pagamentos feitos a um dos beneficiários identificados pela Incentive House, que a fiscalizada alegou tratar-se de prestador de serviço, sem contudo informar qual serviço seria, ou porque tal prestador estaria recebendo prêmios, concluiu a autoridade fiscal que deveria haver o mesmo tratamento dado aos pagamentos efetuados através da Expertise Comunicação Total, enquadrando-se no art. 674, c/c art. 304, do RIR/99, acarretando não só a glosa da despesa como a tributação do IRRF;
- Ressalvou a fiscalização que a matéria relativa à correta aplicação do coeficiente na apuração do lucro presumido tributável ainda era objeto de trabalhos fiscais, razão pela qual o encerramento feito através da presente autuação foi apenas parcial;
- Como fundamento legal, apontou a autoridade fiscal:

1) Pagamento sem causa feito a beneficiário não identificado (para os quais tributa-se a glosa de despesa em 2002 e 2004, e a falta de retenção e recolhimento do IRRF em 2002, 2003 e 2004)

Art. 249, I; 251 e parágrafo único; 300; 304 e 674, do RIR/99;

Art. 2º e §§, da Lei 7.689/88; art. 19 da Lei 9.249/95; art. 1º da Lei 9.316/96 e art. 28 da Lei 9.430/96; art. 6º da MP 1.858/99 e reedições;

2) Remuneração indireta não incorporada ao salário, feita através da Incentive;

Arts. 249, I; 251 e parágrafo único; 300; 304; 358 e §§; 622 e 675, do RIR/99;

3) Juros e multa isolada pela falta de retenção do IRRF sobre os benefícios pagos a empregados fora do limite de isenção:

Art. 9º da Lei 10.426/02; art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Ante o constatado, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 1315 a 1322), de CSL (fls. 1326 a 1333) e de IRRF (fls. 1342 a 1348), que perfazem o montante de R\$ 5.578.315,58, já computados o imposto/contribuição, a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 31/08/2007, no valor de R\$ 3.988.564,10. A ciência pessoal do contribuinte ocorreu em 13/09/2007 (fls. 1315, 1326, 1342 e 1361).

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, e devidamente representada por seu procurador (fls. 1383 a 1384), a autuada protocolizou em 11/10/2007 a impugnação de fls. 1370 a 1382 alegando, em síntese, que:

- Quanto ao IRPJ, à CSL e à multa, teria transcorrido o prazo decadencial relativo aos fatos geradores ocorridos até 30/08/2002, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;
- Discorda da glosa de despesas relativas a pagamentos a beneficiários não identificados;
- A impugnante efetuou pagamentos à Incentive House e à Expertise Comunicação conforme contrato de prestação de serviços firmado, sendo evidente a identificação dos beneficiários dos pagamentos, e “os repasses realizados *a posteriori* não são de responsabilidade da impugnante, considerados, inclusive, a impossibilidade absoluta de meios”;
- Os valores pagos às referidas empresas foram contabilizados, não havendo que se falar em contabilização indevida ou pagamentos sem causa, tendo as notas fiscais sido apresentadas à fiscalização;
- O fato de inexistir a identificação dos beneficiários por falha daquelas empresas não implica a responsabilidade solidária da impugnante, sendo inaplicável a regra da retenção do imposto;
- Quanto aos pagamentos efetuados pela Incentive House a gerentes, administradores e empregados, a retenção caberia ao próprio beneficiário, com base na tabela progressiva e sujeitos a ajuste anual, nos termos do art. 620 c/c art. 624, ambos do RIR/99, não havendo que se falar na aplicação dos artigos 622 e 675 do mesmo Regulamento;
- A responsabilidade da fonte pagadora subsiste somente até a data da entrega da declaração de ajuste anual, a partir de quando a responsabilidade passa a ser daquele que auferiu o respectivo rendimento, conforme consta no Parecer Normativo nº 1 de 2002, e consoante entendimento pacificado no Conselho de Contribuintes;
- Sendo assim, pleiteia que o lançamento de IRRF, IR, CSL, juros e multa seja inteiramente cancelado.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 2/09/2008, acordaram os julgadores da 8ª Turma da DRJ de São Paulo, por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, pelos motivos abaixo sintetizados:

Acerca da preliminar de decadência aduzida pela recorrente, primeiramente realizou esclarecimentos sobre os prazos decadenciais previstos pelo Código Tributário Nacional. A seguir, observou que os fatos geradores sujeitos ao prazo do art. 150, § 4º, do CTN, ocorreram em 31/12/2002; e aqueles sujeitos ao art. 173, I, também do CTN, ocorreram em 31/12/2002, devendo seu prazo ser contado a partir de 1º/01/2004. De tal sorte que, sendo a exigência fiscal de setembro de 2007, todos os fatos geradores se deram antes do transcurso do prazo decadencial.

Sobre o pagamento realizado a beneficiários não identificados, restou claro que os pagamentos feitos à Incentive House e à Expertise Comunicação eram repassados a empregados, gerentes, administradores da fiscalizada, e não eram para cursos ou treinamentos, como foi escriturado, mas a título de premiação àqueles. Dessa forma, acertada a conclusão da autoridade administrativa ao tributar os referidos pagamentos, sendo a responsabilidade pelo IRRF da fonte pagadora. Não poderia ser outra a conclusão, já que não estando os beneficiários identificados, seria impossível que o fisco deles exigisse o imposto.

Não há que se falar, portanto, que a retenção caberia ao próprio beneficiário do rendimento, conforme defende a recorrente. Agiu a fiscalização, de maneira correta, consoante o Parecer Normativo nº 1/2002, para situações em que a incidência na fonte tinha a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, no caso, os empregados beneficiários da premiação.

Alega a recorrente não poder ser responsabilizada pelos repasses feitos pela Expertise e pela Incentive House; sua responsabilidade encerraria no momento em que entregou os recursos a estas empresas. Contudo restou comprovado que os beneficiários dos recursos repassados eram administradores, gerentes e empregados da fiscalizada. E ainda, não havia qualquer relação ou vínculo entre estes e as empresas que realizavam o repasse dos benefícios que pudesse sugerir que fossem pagamentos decorrentes de relações jurídicas havidas entre essas pessoas.

Por fim, os pagamentos realizados a gerentes e administradores, devem ser incluídos na remuneração dos beneficiários e tributados de acordo com as disposições do art. 358, II, § 2º, do RIR/99.

O que decidido quanto ao IRPJ se estende, no que cabível, à autuação reflexa de CSL.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Intimada e inconformada com a decisão retro, a recorrente apresentou, em 26/12/2008, recurso voluntário de fls. 1562 a 1569, reiterando basicamente os argumentos deduzidos na peça inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Princípio com o exame da preliminar de mérito de decadência.

A recorrente argui ter-se consumado o fenômeno decadencial em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/08/02, na conformidade do art. 150, § 4º, do CTN, vez que os lançamentos se aperfeiçoaram em 13/07/07.

A Lei 9.430/96 consagrou expressamente o *regime jurídico de estimativa* quanto ao *dever de pagar o IRPJ e a CSL mensalmente* – para aqueles que não apuram o lucro presumido, arbitrado, ou lucro real trimestral. Assim, aos que optarem pela apuração do lucro real anual – e, pois, da base de cálculo da CSL anual – há o dever de pagar o IRPJ e a CSL mensalmente sob o regime de estimativa. Isso significa que, no caso, o IRPJ e a CSL apuráveis e pagáveis mensalmente são estimativa, e não o IRPJ e a CSL efetivos.

Mas e aos que apuram o IRPJ e a CSL mensal por balanço de suspensão ou redução? Igualmente, o IRPJ e a CSL assim apurados e devidos se colocam sob o *regime jurídico de estimativa*. Ainda que o valor do IRPJ e da CSL dessa forma apurados venham a *coincidir* com o IRPJ e a CSL efetivos anuais – caso de aplicação do balanço de suspensão ou redução em dezembro – o IRPJ e a CSL devidos mensalmente *não se confundem* com o IRPJ e a CSL *efetivos anual, juridicamente*.

Nesse sentido é expreso o art. 2º, *caput*, da Lei 9.430/96, ao falar da base de cálculo estimada, fazendo expressa remissão ao art. 35 da Lei 8.981/95, que cuida do balanço de suspensão ou redução. E o título do art. 2º, como do art. 6º (tributo efetivamente devido, para quem o apura anualmente, com dever de pagamento mensal), é “Pagamento por Estimativa”. E o art. 28 da Lei 9.430/96 estende esses preceitos à CSL.

Pode-se discutir se os pagamentos mensais de IRPJ e de CSL, *antes* da Lei 9.430/96, precisamente, sob a égide da Lei 8.981/95 eram tributos efetivos ou não, já que persistia o dever de apuração anual. Mas, com a Lei 9.430/96, essa discussão *deixa de existir*, com a expressa consagração do dever de pagar mensalmente o IRPJ e a CSL como estimativas desses tributos, *ainda que apurados com base em balanço de suspensão ou redução*.

Portanto, não há consecução da decadência em relação aos lançamentos de IRPJ e de CSL.

Sobre a decadência quanto ao IRRF observo o seguinte.

Sobre a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, mesmo sem algum pagamento, faz-se necessário reconhecer o entendimento veiculado pelo STJ, em sede de procedimento repetitivo.

Sucede que, em face do art. 62-A, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF 256/09, com a alteração da Portaria MF 586/10), o julgamento no CARF se subordina ao proferido pelo STJ, em procedimento repetitivo, conforme o art. 543-C do CPC – bem como ao emanado pelo STF, em julgamento de RE sob repercussão geral, nos termos do art. 543-B do CPC.

O julgamento do REsp 973.733/SC foi afetado ao procedimento repetitivo, tendo como relator o Ministro Luiz Fux.

No acórdão a esse REsp, o STJ consagrou a exegese de que o art. 150, § 4º, do CTN só é aplicável caso haja algum pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação; do contrário, o prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN.

Entretanto, o mesmo acórdão do STJ, em seu dispositivo, embora faça remissão ao art. 173, I, do CTN, proclama que o termo *a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador! Ora, este prazo não condiz com o do art. 173, I, do CTN, pelo qual o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nem com o do art. 150, § 4º, do CTN.

Em que pese o dislate redacional contido no referido acórdão do STJ, em sede de procedimento repetitivo, diante da expressa referência ao art. 173, I, do CTN, inclusive com citações doutrinárias, parece-me que a melhor interpretação do dispositivo do acórdão é o de reconhecer a aplicabilidade do art. 173, I, nos termos do CTN, pois a literalidade redacional do contido no mesmo dispositivo *não tem ponto nenhum* com termo inicial previsto em algum artigo do CTN.

Por conseguinte, sobre o IRRF por pagamento sem causa, aplicável o art. 173, I, do CTN, não havendo consumação de decadência quanto ao lançamento a ele relativo.

De tal feito, nego provimento ao recurso sobre a questão da decadência.

Passo ao exame do mérito.

Como se viu do relatório, os lançamentos decorreram do procedimento fiscal referente a despesas incorridas (regime de competência) e correspondentes pagamentos (regime de caixa) às empresas Incentive House e Expertise Comunicação Total S/C Ltda., para concessão de benefícios a diversas pessoas, mediante crédito em cartões magnéticos de incentivo do tipo “Flexcard”, administrados pelas duas citadas empresas. Ou seja, a recorrente incorreu em despesas pagando os valores dos benefícios creditados em cartões magnéticos de incentivo (“Flexcard”) que eram concedidos aos beneficiários – os pagamentos eram feitos às administradoras dos cartões de incentivo.

A recorrente articula que os pagamentos eram identificados – portanto, não foram feitos a beneficiário não identificados – e devidamente contabilizados. A identificação se deu nas empresas Incentive House e Expertise Comunicação Total S/C Ltda., sendo que os beneficiários finais dos créditos *competem a essas empresas*, o que se dá posteriormente ao pagamento feito à recorrente – é sua alegação.

Também argui que, quando muito, só caberia a exigência de multa e de juros, jamais o principal (IRRF), conforme o Parecer Normativo RFB 1/02.

É de se ver que, quanto aos benefícios concedidos mediante crédito nos cartões de incentivo administrados pela Incentive House, só foram glosadas as despesas incorridas em que os beneficiários finais foram gerentes e administradores. Exceto por despesas correspondentes a 2 notas fiscais que não tiveram seus beneficiários finais identificados.

Lembra-se que a identificação dos beneficiários finais dos créditos dos cartões de incentivo administrados pela Incentive House e dos valores concedidos a cada um se deu por essa, e não pela recorrente, mediante intimação às administradoras dos cartões, precedida de Mandado de Procedimento Fiscal-Extensivo.

Já as despesas incorridas relativas aos créditos nos cartões de incentivo administrados pela Expertise Comunicação Total foram integralmente glosadas, porquanto nem a recorrente nem a administradora identificaram os valores e os beneficiários finais dos créditos.

Pois bem. É evidente que a recorrente *sabia*, ou *deveria saber*, quem são os beneficiários finais dos créditos concedidos mediante os cartões de incentivo. Como se nota das fls. 255 a 337, a Incentive House indicou os beneficiários e os valores atribuídos a cada um dos créditos feitos, a mando da recorrente. E, quanto aos valores repassados através da administradora Expertise Comunicação Total, mesmo se supondo que os créditos aos beneficiários finais não se davam a mando ou ordem da recorrente, esta tinha o *dever* de obter junto à administradora os beneficiários e os valores creditados a cada um, *para poder justificar a dedução* das despesas incorridas.

O art. 2º da Lei 3.470/58, reproduzido no art. 304 do RIR/99, é expresso ao prescrever a indedutibilidade das despesas correspondentes a pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado¹.

Observo o seguinte.

A lei, ao dizer pagamento sem causa, refere-se à transferência de recurso a terceiro sem causa identificada. O sentido da lei é: como não se identifica a causa da transferência de recurso a terceiro, registrada como despesa, tem-na indedutível.

Aliás, se estivesse a lei cuidando de *pagamento em estrito sentido jurídico*, haveria *contradição de termos*. Se é pagamento, não há como sê-lo *sem causa*. Pagamento é forma extintiva ordinária de dever (obrigação). Se não há dever (obrigação), não há pagamento (fato jurídico ou ato-fato jurídico ou ato jurídico, ou mesmo negócio jurídico em certos casos, tudo a depender da doutrina a que se filie). O *único sentido* extraível da norma legal é o de que ela referiu a *transferência de recurso sem causa* cujo valor foi registrado como *despesa*, a qual, por falta de identificação de causa, tem-na por indedutível.

Por conseguinte, nego provimento ao recurso sobre a questão da glosa das despesas incorridas relativas aos pagamentos feitos à e através da administradora Expertise

¹ 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).

Comunicação Total, bem como as relativas aos dois pagamentos feitos em 2004 à e através da administradora Incentive House.

Restam as despesas incorridas com créditos nos cartões de incentivo administrados pela Incentive House, que tiveram como beneficiários finais gerentes e administradores, bem como empregados em geral.

Conforme o art. 358 do RIR/99, as despesas incorridas correspondentes a benefícios pagos a gerentes e a administradores são indedutíveis, caso não haja a identificação dos beneficiários e não se integrar tais benefícios às suas remunerações com a retenção de IRF segundo a tabela progressiva. Além da indedutibilidade, não havendo a identificação dos beneficiários e a integração dos benefícios com a retenção do IRF conforme descrito, há incidência de IRRF exclusivo na fonte pagadora à alíquota majorada de 35% com reajustamento da base de cálculo.

Noutro ângulo, caso os benefícios em questão, pagos a administradores como a gerentes, tenham estes *identificados* e aqueles *sejam integrados às suas remunerações com a retenção de IRF à tabela progressiva*, as despesas com tais benefícios são *dedutíveis* para a pessoa jurídica.

Aliás, *obter dictum*, acentuo ser muito claro para mim que o art. 357 do RIR/99 se encontra superado ou no mínimo deve ser interpretado em seus devidos termos. Me refiro à dedutibilidade de despesas com remunerações de administradores fixas e mensais.

As despesas com os benefícios pagos, referidos no art. 358 do RIR/99, são dedutíveis, atendidos os requisitos nele previstos.

Ora, tais benefícios (*fringe benefits*) são, por excelência, *variáveis* e podem *não ser inclusive mensais*. Como então os benefícios pagos em dinheiro a administradores seriam indedutíveis se não forem fixos e mensais? Sobre não conviver lógica e sistematicamente tal preceituação com a do art. 358 do RIR/99, é de se ver que o art. 43, § 1º, “b” e “d”, do Decreto-lei 5.844/43, reproduzido no art. 357, parágrafo único, I, do RIR/99, ao falar em remuneração mensal e fixa só se refere à paga a sócios – e não a administradores. Mais importante. O referido dispositivo legal já teria sido *superado* pelo art. 47, §§ 5º e 7º e pelo art. 51, da Lei 4.506/64, que deu nova regulação à dedutibilidade das despesas com remunerações de administradores. Posteriormente, os arts. 29 e 30, do Decreto-lei 2.341/87 regularam integralmente a matéria sobre a dedução da remuneração mensal – como aliás *já havia feito a Lei 4.506/64* – estabelecendo o “teto” mensal individual e global. Por fim, o art. 88, XIII, da Lei 9.430/96 revogou esse “teto” de dedução.

Daí ser muito claro para mim que a dedução de despesas com administradores não se limita à remuneração fixa e mensal. Tal como, a propósito, se dá com os benefícios em dissídio.

Entretanto, a recorrente não integrou os benefícios pagos em questão à remuneração de seus administradores e de seus gerentes, com a retenção de IRF segundo a tabela progressiva. Para além disso, sequer identificou os beneficiários dos créditos nos cartões de incentivo – os administradores e gerentes.

Evidente, pois, a *indedutibilidade* das despesas incorridas com os créditos nos cartões de incentivo que tiveram como beneficiários os administradores e gerentes da recorrente.

Também se viu que a identificação dos beneficiários que são empregados da recorrente não se deu por essa, mas pela administradora Incentive House. Mesmo após tal identificação, a recorrente não logrou demonstrar e comprovar o título jurídico adequado por que se deram tais créditos. Sua escrituração contábil se limita a registrar na rubrica “Cursos e Treinamentos Profissionais” (conta de resultado) a contrapartida dos pagamentos feitos à Incentive House. Nenhuma alegação adicional tampouco comprovação foi efetuada pela recorrente.

Faço aqui uma ressalva. O mero erro na capitulação legal não é razão para derruir o lançamento. Importa é o motivo deste, como já me manifestei diversas vezes. No caso, entrevejo erro na capitulação legal – pagamento sem causa. Entretanto, da análise do relatório que integra o lançamento, constato que a glosa das despesas em questão tem motivo na não demonstração da efetividade delas a título de cursos e treinamentos. É o que consigo extrair da descrição contida no relatório da fiscalização.

Diante desse quadro, não vejo como interditar a ineditibilidade das despesas incorridas com os créditos nos cartões de incentivo que tiveram como beneficiários os empregados da recorrente.

Sob o manto dessas considerações, nego provimento ao recurso sobre a questão da glosa das despesas relativas aos pagamentos feitos à Incentive House.

A questão do IRRF é *consequente* à da glosa das despesas.

O art. 61, *caput* e § 1º, da Lei 8.981/95, reproduzido no art. 674, *caput* e § 1º, do RIR/99, é textual ao prescrever a incidência de IRRF exclusivo na fonte pagadora, à alíquota majorada de 35%, diante da materialidade pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. E o valor do pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é considerado líquido, cabendo o reajustamento da base de cálculo para inclusão do IRRF à alíquota de 35% (art. 61, § 3º, da Lei 8.981/95, reproduzido no art. 674, § 3º, do RIR/99).

Sobre a expressão pagamento sem causa já versamos alhures.

Observo que, em minha inteligência, a hipótese de incidência de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado reproduzido no art. 674 do RIR/99 cuida de uma *presunção legal de rendimento auferido* pelo beneficiário do pagamento, ou melhor, do recurso a ele transferido, e por este omitido. Daí se tributar exclusivamente na fonte pagadora esse valor.

É o que se dá quanto aos créditos nos cartões de incentivo administrados pela Expertise Comunicação Total e aos créditos relativos às 2 notas fiscais emitidas pela Incentive House.

Sobre os créditos nos cartões de incentivo que tiveram como beneficiários finais administradores e gerentes da recorrida, cabe o art. 358 do RIR/99, que reproduz o art. 61, § 1º, da Lei 8.981/95 c/c o art. 74, § 2º, da Lei 8.383/91.

Como já se viu, o art. 358 do RIR/99, prevê, a par da indedutibilidade já referida, a incidência de IRRF exclusivo na fonte pagadora, à alíquota majorada de 35%, na presença do mesmo pressuposto fático para a indedutibilidade das despesas.

É o que sucede no caso vertente em relação aos créditos nos cartões de incentivo administrados pela Incentive House, em que os beneficiários finais são administradores e gerentes da recorrente.

Como disse, a questão do IRRF exclusivo na fonte pagadora é consequente à da glosa das despesas.

Cabia à recorrente a identificação dos beneficiários finais dos créditos nos cartões de incentivo, e da causa dos créditos. Mais. Cabia à recorrente integrá-los à remuneração, no caso de administradores e gerentes, com a *retenção de IRF* segundo a tabela progressiva, *para que pudessem ser dedutíveis* as despesas incorridas pela recorrente.

É evidente que, quanto aos *beneficiários finais* administradores e gerentes da recorrente, a ela cabe igualmente a *retenção de IRF exclusivo na fonte* à alíquota majorada de 35%, na falta de retenção do IRF sob a tabela progressiva. Ou seja, *dela é exigível o IRRF* à alíquota majora de 35%, o qual é exclusivo de fonte.

Quanto aos beneficiários finais dos créditos no cartões de incentivo administrados pela Expertise Comunicação Total, e dos créditos relativos às 2 notas fiscais já referidas (emitidas pela Incentive House), entendo ser igualmente exigível da recorrente o IRRF exclusivo na fonte pagadora, à alíquota majorada de 35%.

É uma *decorrência lógica* da regra da *indedutibilidade* das despesas. A retenção de IRF devia ser feita pela recorrente, no momento em que ela pagou as administradoras dos cartões.

Da *recorrente*, e não das administradora dos cartões, é *exigível* o IRRF em dissídio. A Incentive House e a Expertise Comunicação Total nem teriam como saber – ou não teriam dever de saber – a causa dos créditos nos cartões dos beneficiários finais.

Não há dúvida, portanto, sobre a correção da exigência do IRRF exclusivo na fonte à alíquota majorada de 35% com reajustamento da base de cálculo feita pela autuante.

O PN RFB 1/02 está correto.

Seu entendimento é o de que, no caso de incidência exclusiva na fonte, desta é exigível o principal (IRRF). Quando se refira a IRRF antecipação do IRPF, exigíveis somente a multa de ofício e os juros de mora, após o prazo para a entrega da DIRPF, calculados os juros da data prevista para o pagamento do IRRF (ou melhor, do dia seguinte; *de lege lata*, os juros são exigidos do primeiro dia do mês seguinte ao do vencimento) até a data prevista para a entrega da DIRPF. Eis os termos do referido PN:

PARECER NORMATIVO Nº 1, DE 24 DE SETEMBRO DE 2002

IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

(...)

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

Segue daí que, em relação aos créditos nos cartões de incentivo feitos a empregados da recorrente (exceto gerentes), correto o lançamento processado pela autuante, ao exigir somente a multa e os juros, no pressuposto de serem rendimentos tributáveis daqueles sujeitos ao ajuste anual. Não é razoável supor, aqui, tratar-se de pagamento ou transferência de recursos sem causa. Sobre isso, faço remissão ao que disse sobre a glosa das despesas com tais benefícios a empregados da recorrente.

Ainda sobre os créditos nos cartões de incentivo a empregados da recorrente, a exigência de multa e de juros se deu somente para as hipóteses em que ultrapassou o limite de isenção mensal - entre os quais se inclui um empregado, para o qual se constatou que o crédito não superara o limite de isenção, mas a remuneração mensal acrescida do crédito ultrapassou o referido limite.

Em tais termos, nego provimento ao recurso sobre a questão do IRRF

Processo nº 19515.002338/2007-17
Acórdão n.º **1103-00.684**

S1-C1T3
Fl. 1.587

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 9 de maio de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator