



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002958/2007-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.906 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO E/OU SEM COMPROVAÇÃO DE CAUSA. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 114.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

PROVA. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

De acordo com a norma que rege a preclusão no processo administrativo fiscal (§ 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72), a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de interessado fazê-lo em outro momento processual, salvo casos excepcionais. Não se admite a juntada extemporânea de documentação que deveria ter sido mantida arquivada para subsidiar a escrituração contábil e apresentada à autoridade fiscal quando solicitada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2002, 2003

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002, 2003

DEDUÇÃO INDEVIDA DAS DESPESAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

São indedutíveis os pagamentos de prêmios e comissões, concedidos 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002, 2003

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência. Quanto ao mérito, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Lucas Esteves Borges, Marcelo José Luz de Macedo e Fellipe Honório Rodrigues da Costa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente)

Relatório

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. A ação fiscal foi motivada por investigação instaurada pelo Ministério Público Federal, que em 02/07/2004 instaurou procedimento investigatório com base em denúncia anônima dando conta de que determinada empresa estaria pagando parte dos proventos de seus funcionários através de cartão magnético denominado "flexcard" e que estes valores não

constariam dos contracheques, com possível sonegação de tributos (IRRF e contribuições previdenciárias). O cartão era administrado pelo Unibanco S.A., através da empresa Incentive House S/A.

3. O Contribuinte foi intimado a relacionar os beneficiários dos créditos, identificando-os um a um, a relação destes com a empresa, as datas da disponibilização dos montantes para os beneficiários, bem como o objetivo e a necessidade destas despesas para a empresa. Em resposta, foi apresentada uma listagem elaborada pela Fiscalizada, relacionando os supostos beneficiários. Ademais, tem-se que as notas fiscais emitidas pela Incentive House discriminam duas parcelas: uma referente ao valor dos créditos adquiridos e que seriam disponibilizados por meio dos cartões magnéticos ao portador, a título de premiação/incentivo a produtividade e outra referente ao valor cobrado pela Incentive House a título de prestação do serviço de fornecimento dos cartões, à taxa fixa de 6,00%. Nestas notas não estão individualizados os beneficiários. A descrição do serviço resume-se ao seguinte texto: "Programa de estímulo ao aumento de produtividade" e "Prestação de Serviço".

4. Foram lavrados Autos de Infração (AIs), de que o Contribuinte foi cientificado em 08/10/2007 (e-fls. 1084), consubstanciando lançamentos de ajuste de base de cálculo do IRPJ (e-fls. 1080/1092) e da base negativa da CSL (e-fls. 1093/1105), no valor de R\$ 257.896,88 (ano-calendário 2002) e R\$ 887.622,36 (ano-calendário 2003), assim como para exigência do IRRF (fls. 1106/1126), no valor de R\$ 1.518.747,34, incluído o acréscimo da multa de ofício e dos juros moratórios referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, em razão de pagamentos a beneficiários não identificados/pagamento sem causa, consoante os fatos descritos no Termo de Verificação (TV), de e-fls. 1050/1078:

4.1. Com relação aos valores disponibilizados através dos cartões, cabe observar que a administradora foi mera intermediária entre a empresa e o real beneficiário final dos recursos. A Incentive House recebia os valores e os repassava, por meio dos cartões, a quem a empresa contratante indicasse, conforme definido em contrato de prestação de serviços. Assim, uma vez que a Incentive House não era a beneficiária final destes pagamentos, caberia à Fiscalizada comprovar quem de fato o era. Apesar de intimada e reintimada, apresentou tão somente uma relação nominal dos supostos beneficiários dos créditos disponibilizados, tendo informado, inclusive, não possuir em seus arquivos os comprovantes individuais de pagamento aos beneficiários e não logrando comprovar o efetivo recebimento de tais valores por parte destes. A ausência de comprovantes de pagamento onde estejam individualizados os beneficiários do rendimento, conforme determina o art. 304 do Dec. nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99), configurando "pagamento a beneficiário não identificado", sendo tal despesa indedutível.

4.2. Ademais, está previsto no art. 674 do RIR/99 que todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado ficará sujeito à incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%.

4.3. Por fim, diga-se que parte do montante pago à Incentive House referia-se à comissão por prestação de serviços na administração dos cartões magnéticos. Uma vez que os serviços a que se referem estas comissões não foram aceitos como despesas operacionais dedutíveis por não cumprirem os ditames legais, considerou-se mera liberalidade os pagamentos feitos a esta empresa. Esse tipo de pagamento não entra no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa, como definido no art. 299 do RIR/99 e não são dedutíveis na apuração do

lucro real. Ainda que o Contribuinte tivesse conseguido identificar e individualizar os beneficiários, fica claro que a despesa com a administração dos cartões não é necessária. O pagamento a funcionários por meio de cartões magnéticos foi simplesmente uma opção da empresa, mera liberalidade, não sendo um gasto necessário em nenhum aspecto que se possa observar. A empresa Contribuinte poderia ter pago esses incentivos da mesma forma que pagou os salários dos funcionários, sem nenhum custo adicional. Não se pode dizer ser usual pagar qualquer tipo de comissão tendo por base a remuneração direta ou indireta paga a empregados ou administradores.

5. Irresignado, em 06/11/2007, o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1148/1182), em que argumentou, em síntese:

5.1. Preliminarmente, pleiteia decadência parcial referente aos fatos geradores ocorridos entre 06/08 e 01/10/2002, tendo em vista que a ciência do lançamento deu-se em 08/10/2007, quando já teriam decorridos mais de 5 anos dos fatos geradores.

5.2. No mérito contesta a autuação por pagamentos a beneficiários não identificados, pois teria entregue à fiscalização listagem indicando cada uma das pessoas físicas beneficiárias, seus respectivos CPFs, os valores recebidos e as datas em que foram creditados.

5.2.1. Aduz que "conforme já esclarecido no curso da fiscalização os valores objeto da presente autuação foram entregues à empresa Incentive House S/A, para serem repassados a seus funcionários, na medida em que atingissem determinadas metas de produtividade. Além disso, a Incentive House S/A também recebia uma remuneração por seus serviços (comissão), correspondente a 6% dos valores das premiações."

5.2.2. "Entende que a fonte pagadora dos rendimentos em questão não foi ela própria, mas sim a empresa Incentive House S/A, pois, esta era a única responsável por entregar os prêmios a cada um dos beneficiados". Assevera que "era a Incentive House, tanto do ponto de vista contratual quanto do ponto de vista fático, a única responsável pelo efetivo pagamento dos rendimentos na forma de prêmio aos beneficiários, e nos expressos termos do art. 9º, § 1º, da IN (Instrução Normativa SRF) nº 15/01, considera-se fonte pagadora a pessoa física ou jurídica que pagar rendimentos. Quem pagou os rendimentos, foi a Incentive House, empresa que se obrigou a isso".

5.2.3. Cita a Solução de Consulta nº 76 de 2006, da 7ª SRRF, reproduzindo sua ementa. Afirma que "um dos dispositivos legais que baseiam a resposta a consulta acima é o art. 10 da IN SRF nº 493/05, segundo o qual 'o declarante deve informar na DIRF os rendimentos tributáveis pagos ou creditados, por si ou na qualidade de representante de terceiro, bem assim o respectivo imposto de renda e/ou contribuições retidos na fonte, (...)'"'. Desta forma a Incentive House S/A é quem seria a fonte pagadora dos rendimentos em questão, responsável pela retenção e recolhimento do IRRF, e não a Impugnante.

5.2.4. Conclui que não era a fonte pagadora dos rendimentos em questão e portanto não estava obrigada a reter e recolher o IRRF sobre os valores entregues à Incentive House S/A, exceto quanto à parcela correspondente à sua comissão; e ainda que a Impugnante fosse responsável por tal retenção e recolhimento, o IRRF seria devido de acordo com a tabela progressiva, e não com base na descabida alíquota de 35%, com reajustamento de base de cálculo.

6. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de 1ª instância, consubstanciada no Acórdão n.º 16-22.886 – 3º Turma da DRJ/SP1, proferido em sessão de 21/09/2009 (e-fls. 1274/1294), de que se cientificou o Contribuinte em 13/01/2010 (e-fls. 1308), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. SÚMULA VINCULANTE N.º 8

O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, da Lei n.º 5.172, de 1966.

DEDUÇÃO INDEVIDA DAS DESPESAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

São indedutíveis os pagamentos de prêmios e comissões, concedidos 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

7. Irresignado, em 12/02/2010, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1316/1374), em que, sinteticamente, repisa as razões expendidas em sede de Impugnação. Acrescenta que

7.1. “foi esclarecido na Impugnação que, tanto era verdade que os beneficiários mediatos dos pagamentos discutidos eram vinculados à Recorrente que, tendo esta sofrido fiscalização por parte do INSS em 2006 (ou seja, antes mesmo da lavratura do auto de infração que originou o presente processo administrativo fiscal), houve por bem retificar suas GFIPs e acrescentar à remuneração dos beneficiários — seus empregados e alguns poucos prestadores de serviços — o valor das premiações para fins de apuração e recolhimento de diferenças de contribuição ao INSS e FGTS”. Nesse passo, “houve por bem juntar ao presente Recurso Voluntário, adicionalmente, cópias das GFIPs retificadoras enviadas em 2006, relativas aos períodos de apuração de agosto de 2002 a outubro de 2003 (docs. 3 a 16, e-fls. 1406/1608), à época do questionamento realizado pelo INSS em relação à não incidência de contribuições previdenciárias e FGTS sobre tais valores”;

7.2 “[c]omo prova adicional da consistência da prova realizada, a Recorrente junta ainda aos autos comprovantes do parcelamento que foi realizado para quitação da referida dívida previdenciária (Lançamento de Débito Confessado — LFD n.º 37.011.334-9) — docs. 17 e 18 (e-fls. 1610/1676)—, e dos 15 últimos comprovantes de recolhimento das respectivas parcelas (docs. 19, e-fls. 1678/1694)”;

7.3. “a natureza do IRRF sobre os pagamentos no caso em concreto, de fato, é uma mera antecipação do imposto de renda definitivo que os beneficiários já devem ter apurado em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual relativas aos anos-calendários de 2002 e 2003 (DIPF 2003/2002 e 2004/2003). Consequentemente, a norma desse Parecer Normativo COSIT n.º 01/02 relativa responsabilidade legal pelo recolhimento pelo imposto cabível ao caso concreto é outra”.

Voto

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

8. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 1308 e 1316), pelo que dele conheço.

PRELIMINAR DE MÉRITO: DECADÊNCIA EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS ENTRE 06/08 e 01/10/2002

9. A Autoridade Julgadora de piso assim se manifestou quanto à questão:

“(…)

[...] em relação à matéria tributada para fins do Imposto de Renda Retido na Fonte neste processo, as normas vigentes limitam-se às disposições do art. 173 do CTN, uma vez que as exigências de ofício incidem sobre valores não incluídos anteriormente na base de cálculo dos tributos. Por esta razão, não estão alcançadas pelo art. 150 do CTN, que trata da modalidade de lançamento por homologação e sua correspondente forma de extinção.

(…)

Diante disso, aplica-se ao caso a regra do art. 173 do CTN, devendo ser considerado como termo inicial, para fins de contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado que, no caso questionado, considera-se a partir de 1º de janeiro de 2003. Sendo assim, como a própria impugnante reconhece ter sido cientificada do lançamento em 08 de outubro de 2007, o feito fiscal não foi atingido pela decadência, uma vez que o termo final para a contagem do prazo de decadência data de 01 de janeiro de 2008” (grifou-se).

10. A matéria é objeto do enunciado sumular n.º 114 deste Conselho: “[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”.

11. Pelo exposto, neste tópico, não assiste razão à Recorrente, ao aduzir que a “[...] legislação pertinente demonstra de forma clara que o IRRF é tributo sujeito a lançamento por homologação e que, conseqüentemente, a constituição do respectivo crédito, pelas autoridades fiscais, está sujeita a prazo decadencial de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4 do Código Tributário Nacional”.

MÉRITO

Apreciação de documentos juntados aos autos nesta fase processual

12. Como se vê dos autos, durante o procedimento fiscal, o Contribuinte foi intimado, em 07/05/2007 (e-fls. 17), em 16/07/2007 (e-fls. 19/23) e 10/08/2007 (e-fls. 25/27), a apresentar a “[...] relação dos beneficiários, identificando-os um a um e a sua relação com a empresa (funcionário, administrador, sócio)”. Não o fez, como visto da síntese da autuação.

13. Em sede de contencioso de 1ª instância, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso, em síntese, quanto à matéria:

“(…)

O que a fiscalização perquire, e não restou devidamente comprovado nos autos é:

(…)

— qual a relação dos beneficiários listados na relação de fls. 17/22 fornecida pela Incentive House S/A com a interessada? Se funcionários, diretores, sócios, autônomos, etc.?

Ora, a relação fornecida pela Incentive House S/A, discriminando diversos beneficiários do produto Flexcard, não satisfaz aos questionamentos do Fisco, quais sejam, a relação dos beneficiários com a empresa (se funcionário, administrador, sócio, prestador de serviço autônomo, etc), o real objetivo dessas despesas e a sua necessidade para as atividades da empresa”.

14. Pois bem. Nesta fase processual, com intuito de identificar os beneficiários dos pagamentos, a Interessada carrega aos autos, como visto, (i) cópias das GFIPs retificadoras enviadas em 2006 (e-fls. 1406/1608) e (ii) comprovantes do parcelamento que foi realizado para

quitação da referida dívida previdenciária, todos do ano de 2006 (e-fls. 1610/1676). Infere-se que tal documentação já estava de posse do Contribuinte durante o procedimento fiscal (que se passa, quanto à matéria, de 07/05/2007 em diante) e em fase de contencioso de piso e, mesmo assim, não foi então apresentada.

15. Nessa toada e em prestígio ao direito positivo, consubstanciado na inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 do Dec. n.º 70.235, de 1972, entendo que não se deve acolher, depois da Impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito passivo para trazer prova documental quando, sem qualquer justificativa aceitável, deixou de fazê-lo em 4 (quatro) oportunidades anteriores (no curso da fiscalização e com a instauração do contencioso de piso).

Pagamentos a beneficiários não identificados/sem causa

16. A Autoridade Julgadora de piso assim se manifestou quanto à questão:

“No mérito, a defesa da contribuinte é centrada na tese de que a fonte pagadora dos benefícios concedidos por meio dos cartões flexcard, as pessoas físicas listadas na relação de fls. 17 a 22 (rectius, e-fls. 35/45), fornecida pela empresa Incentive House S/A, não é a impugnante, mas sim, a Incentive House S/A.

(...)

É a partir dessa premissa que constrói toda sua argumentação.

(...)

De acordo com o contrato firmado, constituem obrigações da Incentive House S/A, dentre outras, colocar à disposição da interessada, por meio próprio ou de terceiros, os bônus e cartões TOP PREMIUM e TOP PREMIUM TRAVEL, TOP PREMIUM ELECTRONIC e FLEXCARD (cláusula 2.1.2) e disponibilizar os recursos alocados pela interessada para pagamento dos prêmios concedidos, quando da utilização dos cartões de marketing de incentivo (cláusula 2.1.3).

*Em contrapartida, obriga-se a interessada, dentre outras obrigações, requisitar à Incentive House S/A os bônus e/ou cartões eletrônicos, por meio de formulário de pedido a ser disponibilizado por esta empresa (cláusula 3.1.1) e **promover o pagamento a esta empresa de marketing, tanto dos valores a serem disponibilizados nos cartões e/ou impressos nos bônus, como da respectiva comissão de serviços, por meio de cobrança bancária, no prazo de 5 (cinco) dias úteis a contar do recebimento da nota fiscal de serviços (cláusulas 3.1.2.1).***

Consta, ainda, do contrato, que todas as obrigações tributárias, laborais e previdenciárias são de responsabilidade da parte que a lei designar como contribuinte ou devedor, e que cada qual ficará diretamente responsável pelos respectivos recolhimentos, tendo ficado esclarecido ao CLIENTE (interessada), que os serviços objeto deste contrato não visam proporcionar quaisquer vantagens fiscais, trabalhistas ou previdenciárias, seja para o empregador, o

empregado ou o terceiro participante dos programas de marketing de relacionamento, motivação, incentivo e/ou fidelização (cláusula 12.1).

*Desse modo, a interessada transferia à Incentive House S/A valores em dinheiro em razão dos programas de motivação e incentivo para aumento da produtividade, incumbindo a esta prestadora de serviços, como intermediária dos negócios, disponibilizar os recursos alocados pela interessada aos premiados, quando da utilização dos cartões flexcard. **Em outras palavras, a interessada não entregava diretamente ao beneficiário o prêmio respectivo, utilizando-se de uma agência de marketing para operacionalizar tais pagamentos, mediante emissão de fatura com o valor dos prêmios e dos honorários contratados.***

A interessada, na peça impugnatória interposta, argumenta, em síntese, que todas as operações efetuadas encontram respaldo em notas fiscais pelo seu valor total, nas quais consta como único beneficiário dos pagamentos efetuados a empresa Incentive House S/A. Contabilmente, escriturou as operações na conta 'Treinamento - Reembolso Outros Cursos' (código do plano de contas n.º 3.4.6.03.0), conforme cópias do Livro Razão encaminhadas para a Fiscalização, tendo como contrapartida a conta 'Outros Fornecedores' (código n.º 2.1.1.09.8).

Assevera que os beneficiários dos pagamentos encontram-se devidamente identificados, conforme comprova a relação de fls. 17/22 enviada para a Fiscalização. A seu juízo, inexistindo a figura de pagamento a beneficiário não identificado, configura-se incabível a desclassificação dessa despesa para fins de apuração do imposto de renda.

(...)

O que a fiscalização perquire, e não restou devidamente comprovado nos autos é:

— *quais foram os programas de motivação e incentivo para aumento da produtividade desenvolvido pela interessada objeto do contrato?*

— *quais foram as metas estabelecidas pela interessada, a serem atingidas pelos seus funcionários?*

— *qual a relação dos beneficiários listados na relação de fls. 17/22 fornecida pela Incentive House S/A com a interessada? Se funcionários, diretores, sócios, autônomos, etc.?*

Ora, a relação fornecida pela Incentive House S/A, discriminando diversos beneficiários do produto Flexcard, não satisfaz aos questionamentos do Fisco, quais sejam, a relação dos beneficiários com a empresa (se funcionário, administrador, sócio, prestador de serviço autônomo, etc), o real objetivo dessas despesas e a sua necessidade para as atividades da empresa.

Quando intimada a esclarecer qual(is) o(s) programa(s) objeto do contrato, a interessada silenciou. Mesmo na impugnação, quando poderia esclarecer tal questionamento, nada declarou.

Finca seus argumentos na premissa de que é a Incentive House S/A, a quem afirma ter repassado os recursos para pagamento dos prêmios, a fonte pagadora e é quem deve ser investigada.

Pretende, assim, inverter as disposições legais existentes.

No caso concreto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF é da interessada, por ser ela a fonte pagadora dos prêmios concedidos. O Parecer Normativo n.º 1, de 24/09/2002, assim determina:

PARECER NORMATIVO N.º 1/2002

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.

Da análise dos autos não resta a menor dúvida que a Incentive House S/A atuou como mera repassadora dos recursos disponibilizados pela interessada e que a fonte pagadora de tais recursos foi a interessada. O próprio contrato celebrado entre as partes assim dispunha. As notas fiscais e os comprovantes de pagamento comprovam a participação de ambas as pessoas jurídicas no negócio realizado.

O fato de a interessada entregar os recursos para a Incentive House S/A e esta repassá-los aos premiados, bem como a circunstância de não constar nas notas fiscais o nome do beneficiário do pagamento, não têm o condão de retirar da interessada o dever de identificar os reais beneficiários dos pagamentos, nem tampouco de lhe eximir da responsabilidade pelo pagamento dos impostos e contribuições decorrentes das operações realizadas, à luz da legislação tributária, pois ela, a interessada, foi, de fato, a fonte pagadora dos créditos concedidos. Se nas notas fiscais não constava o nome dos beneficiários, algum documento à parte deveria ser elaborado pela interessada, explicitando quais as atividades da empresa faziam parte do plano de incentivo à produtividade, individualizando os beneficiários, o vínculo de cada um com a empresa, com vistas a identificar toda a operação.

Ademais, não consta nos autos, inclusive, nenhuma informação acerca do serviço que, porventura, tenha sido efetivamente prestado pelos beneficiários em contrapartida aos créditos recebidos, não permitindo a este julgador qualquer avaliação sobre sua natureza.

(...)

Querer atribuir à repassadora dos recursos o dever de identificar os beneficiários é querer eximir-se de sua responsabilidade perante o Fisco. Até porque, não era a

Incentive House S/A que, sem o conhecimento da interessada, escolhia aqueles que seriam merecedores dos prêmios. Ao contrário, os documentos juntados aos autos levam inquestionável certeza de que a interessada indicava à Incentive House S/A, previamente, os beneficiários dos créditos a serem concedidos, e esta empresa, cumprindo determinações da interessada firmadas no contrato celebrado, procedia de modo a viabilizar a operação de concessão de cartão magnético com crédito em dinheiro, cujos valores lhes eram repassados pela interessada. Não faz sentido concluir-se que a Incentive House S/A procedia à escolha dos premiados, se estes não mantinham qualquer tipo de vínculo com a empresa de marketing, e sim com a contratante de seus serviços.

Cumprir destacar que a interessada afirmou, conforme documento de fls. 14/16 (rectius, e fls. 29/33), que ‘...Por conta disso, a Requerente não possui em seus arquivos os comprovantes individuais de pagamento aos beneficiários, pois tais créditos eram feitos pela Incentive House’.

Ora, é inconcebível que uma empresa desenvolva um programa de sistema de premiação de empregados, com metas pré-determinadas, e não seja capaz de identificar, individualmente, quais os funcionários atingiram os objetivos traçados.

Para que as despesas e os pagamentos de qualquer natureza, ainda que efetuados por intermédio de terceiros, produzam os efeitos para fins fiscais, há que se observar os requisitos legais. E o que determina o art. 923 do RIR/99, verbis: [...]

Portanto, não basta o registro contábil de que houve o pagamento, há de ficar comprovado, além de sua efetividade, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que houve uma contrapartida recebida pelo contribuinte e, em se tratando de pagamentos de prêmios, comissões e assemelhados, que o beneficiário atingiu as metas previamente estabelecidas contribuindo para a formação do resultado operacional da empresa, estabelecendo-se, com o pagamento, relação de causa e efeito.

A não individualização dos beneficiários dos rendimentos impede a dedução de tais valores na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme estabelece o artigo 304, do RIR/1999, in verbis: [...]

Além disso, a não identificação dos beneficiários sujeita os pagamentos efetuados à incidência do imposto exclusivamente na fonte (IRRF), calculado à razão de 35% sobre o valor dos prêmios reajustados, consoante dispõem os artigos 674 e 725, ambos do RIR/1999 e a Instrução Normativa SRF n.º 15/2001.

(...)

Cumprir esclarecer que pagamento sem causa é definido no Direito Civil como aquele que é feito para cumprir uma suposta prestação, não fundado em erro, mas na inexistência da obrigação.

A impugnante não logrou comprovar durante a ação fiscal, tampouco na fase impugnatória, a obrigatoriedade da empresa efetuar aqueles pagamentos.

A falta de apresentação de documentação comprobatória da causa dos pagamentos efetuados pela impugnante implica na tributação exclusiva, de acordo com a legislação tributária acima citada, incidindo o imposto sobre a base de cálculo reajustada, conforme demonstrativo de fls. 533/537.

(...)” (negritou-se; grifos do original).

17. Tendo sido recusada a documentação apresentada em sede de Recurso Voluntário, como se viu no tópico anterior, concorda-se com a Autoridade Julgadora de piso em que a “[...] relação fornecida pela Incentive House S/A, discriminando diversos beneficiários do produto Flexcard [mera planilha, de e-fls. 35/45], não satisfaz aos questionamentos do Fisco, quais sejam, a relação dos beneficiários com a empresa (se funcionário, administrador, sócio, prestador de serviço autônomo, etc.)”, não podendo proceder a afirmação da Recorrente, no sentido de que “[...] demonstrou em sua Impugnação que esta afirmação era — como ainda é — totalmente descabida, pois tanto na defesa apresentada quanto no curso da própria inspeção fiscal, apresentou os devidos esclarecimentos sobre a identidade dos beneficiários dos rendimentos questionados”.

18. Ademais, assenta a Fiscalização que “[a]inda que o contribuinte tivesse conseguido identificar e individualizar os beneficiários, fica claro que a despesa com a administração dos cartões não é necessária”. Por seu turno, a Autoridade Julgadora de piso assenta que “[q]uando intimada a esclarecer qual(is) o(s) programa(s) objeto do contrato, a interessada silenciou. Mesmo na impugnação, quando poderia esclarecer tal questionamento, nada declarou”. Em senda de contencioso de 2ª instância, a Interessada insiste em alegações genéricas para instituir seus “programas de motivação e incentivo para aumento de produtividade” – segundo definição em contrato celebrado com a Incentive House –, tais como “valores [...] para serem repassados a seus funcionários, na medida em que atingissem determinadas metas de produtividade” (sem aludir a quais seriam estas) ou que se prestariam a “[...] incentivar os empregados da Recorrente mediante gratificações. Trata-se de ato necessário ao exercício de sua atividade, e mesmo corriqueiro na atividade empresarial”. À evidência, tais razões não podem prosperar com o fito de afastar a acusação fiscal, corroborada pela 1ª instância, de pagamento sem causa.

19. Seguindo, conforme assenta a Fiscalização, “[c]om relação aos valores disponibilizados através dos cartões, cabe observar que a administradora [empresa Incentive House S/A] foi mera intermediária entre a empresa e o real beneficiário final dos recursos”. A Autoridade Julgadora de piso, por seu turno, assentou que a “[...] a interessada [Autuada], foi, de fato, a fonte pagadora dos créditos concedidos. Se nas notas fiscais não constava o nome dos beneficiários, algum documento à parte deveria ser elaborado pela interessada, explicitando quais as atividades da empresa faziam parte do plano de incentivo à produtividade, individualizando os beneficiários [...]”.

19.1. Como se viu, do próprio contrato de prestação de serviços entre a Interessada e a Administradora dos cartões, esta ficava com o percentual de 6% das notas fiscais (este, sim, o valor a incrementar seu patrimônio, sua receita), repassando o restante a seus beneficiários, não

se podendo falar, como faz a Recorrente, “[...] que a fonte pagadora dos rendimentos em questão não foi ela própria, mas sim a empresa Incentive House S/A [...]”.

19.2. De conseguinte, inclusive, como conclui a DRJ, de modo extensível ao item anterior, tal fato “[...] impede a dedução de tais valores na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme estabelece o artigo 304, do RIR/1999”, vez que não procede a afirmativa da Recorrente no sentido de que “[...] apresentou às autoridades todos os documentos que demonstram a operação que deu causa a tais pagamentos, ou seja, o contrato com a empresa Incentive House S/A”

20. Adiante, a Recorrente se irressigna com a subsunção dos fatos, levada a efeito pela DRJ, ao Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, “[...] no sentido de que o IRRF exigido tem natureza de ‘tributação exclusiva pela fonte’”. Assenta que a “[...] natureza do IRRF sobre os pagamentos no caso em concreto, de fato, é uma mera antecipação do imposto de renda definitivo que os beneficiários já devem ter apurado em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual”.

20.1. É certo que, no exercício de suas atividades judicantes, os Conselheiros deste órgão não se vinculam aos atos interpretativos exarados pela hoje denominada Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

20.2. Mesmo assim, não há como não se reconhecer o acerto da Autoridade Julgadora de piso. A Interessada teria razão caso a questão fosse atinente à antecipação do imposto devido. Porém, fato é que o presente caso se refere à incidência do imposto de renda retido exclusivamente na fonte, nos termos do art. 674 do RIR/99, onde a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento é sempre da fonte pagadora, ou seja da Recorrente. Este é o entendimento desta Seção de Julgamento:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003

(...)

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, independentemente da recepção da declaração de rendimentos do beneficiário, como ocorre no caso do imposto de renda retido na fonte tratado como antecipação do devido” (Ac. nº 1402-004.366, s. 21/01/2020, Rel. Cons. Leonardo Luis Pagano Gonçalves).

21. Por fim, quanto à dedutibilidade das despesas de comissão pagas à Incentive House, negando-a, a Fiscalização assenta que o “[...] pagamento a funcionários por meio de cartões magnéticos foi simplesmente uma opção da empresa, não sendo um gasto necessário em nenhum aspecto que se possa observar. A empresa poderia ter pagado esses incentivos da mesma forma que pagou os salários dos funcionários, sem nenhum custo adicional”. A Autoridade Julgadora de piso acompanhou o entendimento, dispondo que a “impugnante não logrou comprovar durante a ação fiscal, tampouco na fase impugnatória, a obrigatoriedade da empresa efetuar aqueles pagamentos”.

21.1. Para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável, são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade, nos termos do art. 299 do RIR/99. Para tanto, a legislação tributária impõe que o dever de sua escrituração contábil, acompanhada de prova documental hábil dos fatos registrados na contabilidade, nos termos dos arts. 251, 264 e 923 do RIR/99. Não havendo, como visto, prova nos autos de identificação dos beneficiários dos prêmios nem da causa dos pagamentos, não há como se pugnar pela dedução dos dispêndios com comissão.

21.2. Pelo exposto, não assiste razão à Interessada, que assim justifica a dedutibilidade de referidas despesas:

“A premiação efetuada através de cartão foi entendida pela área de Recursos Humanos da Recorrente como um diferencial (em relação à remuneração ordinária) que seria atrativo para os empregados e os motivaria a tentar alcançar as metas preestabelecidas, além de vir sendo adotado por outras empresas do mercado, com bons resultados. Conseqüentemente, era plenamente justificável a contratação da Incentive House S/A para a prestação dos serviços, que incluíam a administração e o carregamento dos cartões, pois a Recorrente não dispunha de tecnologia e know-how para implementar tal projeto e muito menos administrar os cartões”.

CONCLUSÃO

22. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar de decadência e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Manifestei intenção de apresentar declaração de voto, com o fim de registrar minhas razões de não ter acompanhado o Relator, quando proferiu seu voto.

Inicialmente, antes de ingressar no mérito, minha divergência diz respeito ao entendimento de não acolher, depois da Impugnação, a reabertura de oportunidade ao sujeito

passivo para trazer prova documental, fundamentando a negativa, no §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Em que pese tal entendimento pela não admissão de documentos com fulcro nesse dispositivo, penso que não se deve cercear o direito de defesa do contribuinte, impedindo-o de apresentar provas, de modo a não ferir os princípios da verdade material, da racionalidade, da formalidade moderada e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal.

Primeiro, de acordo com esse mesmo Decreto, em seu artigo 18, pode o julgador, espontaneamente, em momento posterior à impugnação, determinar a realização de diligência, com a finalidade de trazer aos autos outros elementos de prova para seu livre convencimento e motivação da sua decisão. Se isso é verdade, porque não poderia o mesmo julgador aceitar provas, ainda que trazidas aos autos após à Impugnação, quando verificado que são pertinentes ao tema controverso e servirão para seu livre convencimento e motivação da decisão?

A rigidez na aceitação de provas apenas em um momento processual específico não se coaduna com a busca da verdade material, que é indiscutivelmente informador do processo administrativo fiscal pátrio.

Desse modo, existindo matéria controvertida, e o contribuinte traz novos elementos de provas relacionados a essa matéria, de modo a corroborar, materialmente, com o desfecho da lide, ainda que as apresente após sua Impugnação. não deve estas provas ser desconsideradas pelo julgador administrativo, em face do momento processual em que ocorre a juntada.

Note-se que a possibilidade de conhecer de elementos de provas trazidos posteriormente à impugnação, não só representa uma medida de racionalização e maximização da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal, como também representa um positivo reflexo na redução da judicialização de litígios tributários.

Logo, embora o artigo 16, §4ª, do Decreto n.º 70.235/72, estabeleça regra atribuindo o efeito de preclusão a respeito de prova documental, isso não impede, segundo meu modo de ver, com base em outros princípios contemplados no processo administrativo fiscal, em especial os princípios da verdade material, da racionalidade e o da própria efetividade do processo administrativo fiscal, que o julgador conheça e analise novos documentos apresentados após a defesa inaugural.

Por estes motivos, os documentos apresentados em sede de recurso, que tiveram o intuito de identificar os beneficiários dos pagamentos, entre eles, *cópias das GFIPs retificadoras enviadas e comprovantes do parcelamento que foi realizado para quitação da referida dívida previdenciária, todos do ano de 2006*, devem ser admitidos e apreciados.

Quanto ao mérito, conforme relato, tratam-se os presentes autos de lançamentos de exigência de IRPJ, CSLL em razão de glosa de despesas com "cartões de premiação", bem como exigência e IRFonte com alíquota de 35% por supostos pagamentos sem causa ou beneficiário não identificado.

Em sua defesa, o contribuinte noticia que os mesmos fatos que deram causa aos referidos lançamentos, foram objeto de parcelamento de contribuições previdenciárias, para

incluir em suas folhas de pagamento e respectivas GFIPs as remunerações pagas por conta dos valores creditados nos cartões emitidos, a seu pedido, pela empresa *Incentive House S/A*.

Portanto, retificou-se GFIPs e parcelou-se dívida oriunda de contribuições previdenciárias ante a constatação de que a Recorrente pagou remuneração a seus empregados por meio de cartão de incentivo e não considerou tais remunerações originalmente na base de cálculo daquela contribuição. Tais fatos revelam que as gratificações pagas via cartão de incentivo foram incluídas em folha de pagamento e integradas à base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Mas não é só.

A despeito de dispor de programas de incentivo, e efetuar gratificações a pessoas determinadas, em conformidade com o cumprimento de metas por si estipuladas e apuradas, a recorrente apresentou contrato e planilhas de suporte, que são, penso eu, mais do que suficientes para comprovar o nexo causal entre as despesas realizadas e a atividade da empresa.

De acordo com estes documentos, os valores entregues à *Incentive House* em razão de fatura emitida, eram utilizados para a realização de pagamentos de prêmios a empregados, mediante estratégias de incentivo com o propósito de incrementar a produtividade, gerando, sem dúvidas, receitas para formação da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Tais despesas devem ser consideradas dedutíveis, vez que necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

A necessidade diz respeito a despesas pagas ou simplesmente incorridas, desde que concorram para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Evidentemente, que tal definição afasta de plano qualquer gasto cuja realização não se vincule à própria empresa, pois mesmo que por ela assumidas não podem ser apropriadas como despesas operacionais, por não necessárias.

No que toca à condição de usualidade ou normalidade, o que se apresenta como relevante é a natureza ou o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica, e não a frequência com que tal gasto se apresenta dentro de certo período de tempo.

Registre-se, por relevante, que a fiscalização não colocou qualquer dúvida quanto à ocorrência das citadas despesas, sendo que a glosa resultou tão somente da efetividade dos pagamentos, atestada pelos comprovantes respectivos.

Também entendo que, no caso, as despesas guardam relacionamento com o tipo de transações, operações ou atividades exploradas e com a manutenção da fonte produtora, isto é, trata-se de despesa norma ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Ora, os documentos apresentados demonstram, de forma inequívoca, que todas as despesas incorridas são necessárias à atividade da recorrente e, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que plenamente alinhadas à definição de despesas necessárias do artigo 299 do RIR/99.

No que diz respeito à tributação decorrente da Contribuição Social sobre Lucro Líquido, é de se dizer que, como se infere do relato, a exigência decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Em observação ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento do apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, refletir-se aqui, em virtude da íntima correlação de causa e efeito.

A respeito da dedutibilidade de tais valores das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, valho-me ainda das razões declinadas no voto do ilustre relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, proferidas no acórdão n.º 1402-001.923, cuja ementa reproduzo parcialmente:

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. PAGAMENTOS DE VERBAS SALARIAIS. GLOSA. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho. **A verba paga pela empresa aos segurados empregados por intermédio de programa de incentivo, administrado pela empresa Incentive House, é fato gerador de contribuição previdenciária, não podendo, portanto, ser considerada como indedutível para fins de apuração do lucro real.**

(G.N)

No que diz respeito ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, verifica-se que a decisão recorrida considerou que o contribuinte comprovou o pagamento do valor total das notas fiscais a Incentive House, porém não identificou em sua contabilidade os beneficiários dos pagamentos efetuados por meio dos cartões denominados "*FlexCard*".

De acordo com a documentação anexa aos autos (em especial o contrato celebrado, notas fiscais, planilhas, GFIPs retificadoras), verifica-se também que não há que se falar em pagamento a beneficiário não identificado, pois resta claro que os pagamentos foram feitos à *Incentive House* os Cartões de Incentivo foram repassados aos empregados listados em documentação hábil e idônea.

Da mesma toada, não há que se falar em pagamento sem causa, pois a razão de se pagar à *Incentive House* era para que esta, através do fornecimento dos cartões de incentivo, repassasse os valores, excetuando a sua própria remuneração pela prestação de tal serviço, aos empregados da recorrente, devidamente identificados, conforme documentação acostada, que atingissem as metas impostas para o recebimento de premiações.

Desta forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para acolher a documentação apresentada quando da interposição do recurso, cancelando, por conseguinte, as exigências formalizadas nestes autos.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

