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

CÓPIA

Processo nº	19515.003651/2007-64
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1402-00.912 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	15/03/2012
Matéria	IRPJ
Recorrente	J MALUCELLI CONSTRUTORA DE OBRAS S/A
Recorrida	2ª Turma da DRJ/SDR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

GRATIFICAÇÃO A FUNCIONÁRIOS. NECESSIDADE DA DESPESA.

A remuneração a todos os funcionários, a título de gratificação ou liberalidade é considerada como despesa necessária e, portanto, dedutível na apuração do lucro real.

PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Os pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados serão adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL como despesas indedutíveis quando demonstrado nos autos de infração que as saídas dos numerários influenciaram a conta de resultado do período de apuração.

PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IRRF.

Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado.

PAGAMENTOS A EMPRESA ADMINISTRADORA DE CARTÃO MAGNÉTICO. NECESSIDADE DA DESPESA.

A contratação de empresa administradora de cartões magnéticos para pagamento de remuneração a seus funcionários, a título de gratificação ou liberalidade, é considerada como despesa necessária e, portanto, dedutível na apuração do lucro real.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Impresso em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos:

1) Por unanimidade de votos, afastar a glosa de despesas;
2) Por maioria de votos, manter o lançamento do IRRF, vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

O Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira acompanhou pelas conclusões, em relação à manutenção do lançamento do IRRF, e o Conselheiro Antônio José Praga de Souza acompanhou pelas conclusões em relação ao afastamento da glosa de despesas e em relação à manutenção do lançamento do IRRF, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva dos Santos Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL e IRRF (fls. 125/143), decorrentes da apuração das infrações descritas como despesas indedutíveis e pagamentos a beneficiários não identificados, no ano-calendário de 2003.

Conforme constou do Termo de Verificação às fls. 116/124, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte estaria pagando parte dos proventos de seus funcionários através de um cartão magnético denominado "flexcard", que era administrado pela empresa Incentive House S/A, e que não estava recolhendo os tributos inerentes a esses pagamentos.

A autoridade entendeu que a empresa não identificou os beneficiários desses pagamentos, tampouco comprovou o efetivo recebimento destes valores, razão pela qual essas despesas não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ/CSLL, conforme previsão do art.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Impresso em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

304 do RIR/99, o que gerou os débitos de IRPJ e CSLL cobrados nos referidos autos de infração.

Quanto ao montante pago que se referia à comissão pela prestação de serviços na administração dos cartões magnéticos, entendeu a fiscalização que não se tratam de despesas necessárias à atividade da empresa conforme definido no art. 299 do RIR/99, visto que a empresa poderia ter pago os incentivos da mesma forma que pagou os salários dos funcionários, sem nenhum custo adicional, tornando os pagamentos feitos à Incentive House S/A indedutíveis na apuração do lucro real.

Além disso, entendeu que, como não foram identificados beneficiários desses pagamentos, esses valores estariam sujeitos à incidência de IRRF, à alíquota de 35%, nos termos do art. 674 do RIR/99.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 145/157), alegando, em síntese, que identificou todos os beneficiários dos pagamentos pelos seus respectivos nomes e CPF's, conforme fls. 92/94 dos autos, e que os beneficiários dos pagamentos seriam diretores e empregados da contribuinte, razão pela qual não procede a alegação de que tais pagamentos não seriam relacionados às suas atividades, anexando, ainda, cópia de recibos assinados por cada um dos beneficiários dos pagamentos (documentos às fls. 158/220).

A 2ª Turma da DRJ/SDR (fls. 225/229), não conheceu da alegação da contribuinte de que os beneficiários dos pagamentos estariam devidamente identificados, mantendo os lançamentos em sua integralidade.

Nesse passo, a contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 240/250) afirmando que ***(i)*** os documentos anexados aos autos são mais que suficientes para comprovar que os beneficiários dos valores pagos foram devidamente identificados e ***(ii)*** o simples fato desses valores terem sido pagos somente a funcionários e diretores já demonstra que as essas despesas são necessárias para a realização da atividade da empresa, pois os créditos sob a forma de tíquetes ou cartões tinham a finalidade de "incentivar e reconhecer" o desempenho dos funcionários, descabendo exigir-se da empresa a prova do cumprimento das metas para cada funcionário para fins de dedutibilidade dos valores pagos.

Destarte, repisa que nas autuações previdenciárias relacionadas a tais pagamentos já comprovou a destinação dos recursos e identificação dos beneficiários, conforme cópias anexas aos autos (fls. 169/222) e que, não bastasse isso, no presente processo apresentou planilha identificando os beneficiários dos pagamentos e respectivos valores pagos (fls. 91/94) e recibos assinados por cada um dos beneficiários.

É, no essencial, o Relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Impresso em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

A regra geral para que uma despesa possa ser aceita como dedutível é que seja comprovada sua necessidade ao desenvolvimento das atividades e a manutenção da respectiva fonte produtora, concorrendo para a geração de receita da pessoa jurídica.

Além disso, devem ainda ser efetivas, normais ou usuais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

Assim, se não restar comprovado pelo contribuinte que as despesas contabilizadas são dedutíveis do IRPJ, por constituírem despesas normais, usuais e necessárias à percepção da receita, mantém-se as glosas fiscais.

Nesse passo, a remuneração a todos os funcionários, a título de gratificação ou liberalidade, é considerada como despesa necessária e, portanto, dedutível na apuração do lucro real.

Nesse sentido, cite-se jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes:

> *Ora, os funcionários, principalmente em empresas prestadoras de serviços, devem ser considerados como despesa imprescindível para o desenvolvimento do objeto social, de maneira que não há como se questionar a dedutibilidade de pagamentos aos empregados.*
>
> *Ademais, é irrelevante a natureza do pagamento, se salário direto, salário indireto, gratificação, bônus, etc. O importante é que se trata de uma contraprestação do trabalho do funcionário em favor da empresa empregadora para que esta possa desempenhar sua atividade.*
>
> *Chega a ser primária a explicação acerca da necessidade, usualidade e normalidade da despesa de remuneração de funcionários, para que se afaste a pretensão fiscal. Aliás, a IN 93/97 foi suficiente para esclarecer que a despesa com pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzida na apuração do lucro real, independentemente de limitação. (1º CC, 8ª Câmara, Acórdão 108-08.469, Relator José Henrique Longo, DOU em 13/12/2006)*

Não é demais trazer à colação a mencionada Instrução Normativa SRF nº. 93/97, que em seu artigo 34 expressamente dispõe que:

> *Art. 34. A despesa com o pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzida na apuração do lucro real, independentemente de limitação.*

Também é importante mencionar o artigo 299 do RIR/99 que discorre sobre o tema e expressamente prevê que as gratificações pagas a funcionários são despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Impresso em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

> *Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*
>
> *§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*
>
> *§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*
>
> *§ 3º* ***O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem***.

Com efeito, em virtude de disposição legal, descabe exigir do contribuinte qualquer prova no sentido de que os funcionários efetivamente mereciam tal gratificação para que se tornem dedutíveis da na apuração do lucro real.

Entretanto, no caso concreto, merece destaque o fato de que a Recorrente deixou de identificar e individualizar os beneficiários das gratificações pagas.

Registre-se que, muito embora a Recorrente faça menção a recibos assinados por cada um dos beneficiários - documentos que estariam inclusos no Anexo III da Impugnação -, não é possível encontrar tais documentos nos autos, sendo que junto à peça impugnatória verificam-se, tão somente, os documentos de fls. 169/222 (Anexos I e II).

Ademais, nenhum documento novo foi trazido aos autos com o recurso voluntário para afastar essa afirmação.

Nesse ponto, merece destaque o dispositivo da Lei nº. 3.470/1958 que trata sobre as importâncias pagas a título de gratificações, quando não for individualizado o beneficiário do rendimento:

> *Art 2º Não são dedutíveis, para os efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica, as importâncias que forem 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.***
>
> *§ 1º Desde que não atendida a condição estabelecida neste artigo, os rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas serão tributados na fonte à razão de 28%.*
>
> *§ 2º No caso das demais sociedades ou de firma individual, consideram-se os mesmos rendimentos como lucros pagos aos seus sócios ou titulares.*

Da atenta leitura verifica-se que para a indedutibilidade da despesa é necessário, cumulativamente, que o pagamento não tenha causa comprovada e que seu comprovante não individualize o beneficiário do rendimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Impresso em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

In casu, o pagamento destinou-se a "incentivar e reconhecer o desempenho dos funcionários". Nesse passo, entendo que a causa restou comprovada pela lavratura dos autos de infração previdenciários e seu respectivo pagamento pela Recorrente.

Diante disso, verificando-se que os pagamentos tem causa conhecida e, portanto, inexistentes os requisitos cumulativos para aplicação do art. 2º da Lei nº. 3.470/1958, deve ser afastada a glosa de tais despesas que são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por outro lado, o fato de as remunerações indiretas com causa conhecida pagas à beneficiários não identificados serem dedutíveis na pessoa jurídica, não afasta a aplicação da penalidade inserta nos parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo, tributando-se exclusivamente na fonte os rendimentos a beneficiários não identificados.

Ora, a falta na identificação dos beneficiários prejudica a ação do fisco para na cobrança do Imposto de Renda que seria devido face o acréscimo patrimonial daqueles que o perceberam. Logo, nada mais acertado que, nos casos em que não forem identificados os beneficiários, tributar exclusivamente na fonte os rendimentos.

Sendo assim, aqui, muito embora as despesas com gratificação sejam consideradas despesas operacionais e muito embora se reconheça que os pagamentos destinaram-se a gratificar os funcionários da empresa, sem a identificação individualizada de cada beneficiário, mantêm-se a sujeição de todo pagamento efetuado pela Recorrente a beneficiário não identificado à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%.

Há aqui matéria importante: a inobservância da identificação dos beneficiários e a falta de adição dos valores aos salários determinam a retenção do imposto como exclusivo na fonte. Entretanto, as condições do artigo 2º da Lei nº. 3.470/1958 são cumulativas. Com isso, se o beneficiário não for identificado, o imposto é exclusivo na fonte, mas as despesas são dedutíveis porque necessárias à manutenção da atividade produtora de receitas da empresa.

No que toca a dedutibilidade da despesa com o pagamento de comissões à empresa Incentive House S/A pela prestação do serviço de administração de cartões magnéticos, mostra-se necessário exercer a mesma avaliação supracitada acerca de sua efetividade, necessidade, normalidade e usualidade.

O pagamento à empresa Incentive House S/A, responsável pela administração da gratificação creditada aos empregados da Recorrente, foi efetivamente comprovada nos autos pelas notas fiscais de fls. 95/115. Sua necessidade, normalidade e usualidade decorrem do próprio fato de serem despesas relacionadas à remuneração dos empregados da Recorrente, conforme raciocínio exposto acima.

Nem se alegue que a despesa é desnecessária já que os pagamentos poderiam ter sido realizados diretamente aos empregados, pois o juízo de conveniência e oportunidade dessa contratação é exclusivo da Recorrente.

Não cabe ao fisco afirmar que seria menos oneroso para a pessoa jurídica efetuar os pagamentos diretamente se comparados aos gastos despendidos com a contratação de empresa administradora de cartões magnéticos. Mesmo porque, nesse cálculo, diversas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Impresso em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

variáveis envolvendo questões financeiras, gerenciais e organizacionais são ponderadas pelos empresários para definição da melhor estratégia.

Diante de tais pressupostos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa das despesas relacionadas aos pagamentos feitos a título de gratificação aos empregados da Recorrente e a título de comissão pelos serviços prestados pela empresa Incentive House S/A, mantendo os valores pagos como remunerações indiretas à incidência do Imposto de Renda exclusivo na fonte, à alíquota de 35%.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA
Impresso em 05/07/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA