



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16327.720267/2016-40
ACÓRDÃO	1002-004.481 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GENIAL INSTITUCIONAL CORRETORA DE CAMBIO, TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM AGENTES AUTÔNOMOS DE INVESTIMENTO. REMUNERAÇÃO VARIÁVEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EXCEDENTE CONTRATUAL. INDEDUTIBILIDADE. A variabilidade da remuneração prevista em contrato de prestação de serviços de agente autônomo de investimento, quando vinculada a percentual fixo sobre a receita líquida de corretagem, decorre da própria oscilação dessa base de cálculo, não autorizando a dedução de valores pagos acima do percentual contratualmente fixado sem a comprovação documental hábil de seu título jurídico.

ADITAMENTO CONTRATUAL. LIMITES DO RECONHECIMENTO NA DECISÃO RECORRIDA. Mantém-se a apuração da glosa nos termos em que retificada pela decisão recorrida em razão de aditamento contratual comprovadamente reconhecido nos autos, não comportando novo ajuste quanto a parcela cuja previsão contratual não foi objeto de reconhecimento na instância a quo.

DESPESAS OPERACIONAIS. REQUISITOS DE NECESSIDADE. APLICAÇÃO À CSLL. Os critérios de necessidade, usualidade e normalidade da despesa, previstos no art. 299 do RIR/99 para o IRPJ, aplicam-se igualmente à apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos arts. 68 e 69 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17 e do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

REGIME DE COMPETÊNCIA. NOTA FISCAL SEM DISCRIMINAÇÃO. GLOSA MANTIDA. Mantém-se a glosa de despesa apropriada em competência anterior à emissão da respectiva nota fiscal quando o contribuinte não comprova, mediante discriminação ou documento correlato, que os serviços nela referidos foram efetivamente prestados no período de apropriação.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. AUTONOMIA EM RELAÇÃO AO TRIBUTO APURADO AO FINAL DO EXERCÍCIO. SÚMULA CARF Nº 82. INAPLICABILIDADE. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, prevista no art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, incide sobre materialidade distinta da multa de ofício, sendo devida ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. A Súmula CARF nº 82 não alcança essa hipótese, por vedar apenas a exigência da própria estimativa não recolhida após o encerramento do exercício.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinatura Digital

Maria Angélica Echer Ferreira Feijo – Relator

Assinatura Digital

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Rafael Taranto Malheiros (substituto[a] integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 02/05/2016 (fls. 191/206), para exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativos ao ano-calendário de 2011, decorrente de ação fiscal iniciada em 29/01/2015 sob o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.66.00-2015-00017-0 (fl. 178).

O Relatório Fiscal nº 3 (fls. 178/188) aponta duas infrações: (i) dedução indevida, na apuração do IRPJ e da CSLL, de despesas não comprovadas com os agentes autônomos de investimento Luder's Agente Autônomo de Investimentos Eireli ("Luders"), LTLC Agentes

Autônomos de Investimento Ltda. ("LTLC") e Garuti Consultoria Empresarial Eireli ("Garuti"), no valor de R\$ 2.233.815,06; e (ii) inobservância do regime de competência quanto a duas notas fiscais emitidas em 12/01/2012 pela LTLC (nº 28, R\$ 61.743,00) e pela Garuti (nº 20, R\$ 20.400,00), no valor total de R\$ 82.143,00 (fl. 184). Em decorrência das glosas, apurou-se ainda falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos meses de março e maio de 2011, tendo sido exigida multa isolada de 50% sobre os valores não recolhidos, nos montantes de R\$ 67.941,92 (IRPJ) e R\$ 43.765,15 (CSLL) (fls. 186, 191 e 198).

O contrato de prestação de serviços celebrado com os três agentes autônomos estabeleceu, em seu Anexo II, remuneração de 40% sobre a receita líquida de corretagem originada por clientes por eles apresentados (fl. 179). A fiscalização apurou divergências entre esse percentual e o valor efetivamente pago, conforme discriminado nas notas fiscais emitidas por Luders e LTLC (fl. 179). Intimado sucessivas vezes a comprovar a natureza jurídica do valor excedente (Intimação nº 4, de 27/03/15; Intimação nº 6, de 28/05/15; Intimação nº 9, ciência em 27/08/15; Reintimação nº 1, ciência em 14/10/15; Intimação nº 13; Reintimações nº 5 e nº 6, esta última respondida em 19/04/16), o Sujeito Passivo limitou-se a atribuir a diferença a "prêmios por desempenho e/ou resultado", sem apresentar instrumento contratual, relatório ou critério objetivo que a respaldasse (fls. 179/180). Diante disso, a fiscalização glosou o excedente por ausência de comprovação, com fundamento no art. 299 do RIR/99, nos valores de R\$ 547.463,26 (Luders), R\$ 1.415.983,45 (LTLC) e R\$ 270.368,35 (Garuti) (fls. 181/184), e glosou adicionalmente, por inobservância do regime de competência (art. 273 do RIR/99), os valores das notas fiscais nº 28 (LTLC) e nº 20 (Garuti), ambas emitidas em 12/01/2012 (fl. 184). A multa isolada foi lançada com fundamento no art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (fls. 184/185 e 193).

Cientificado do auto de infração em 02/05/2016, o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 01/06/2016 (fls. 213/241), na qual sustentou, em síntese, que: (i) as despesas com os agentes autônomos seriam integralmente necessárias e dedutíveis, sendo o percentual contratual apenas o valor mínimo de uma remuneração variável; (ii) quanto à LTLC, a partir do aditivo ao Anexo II assinado em 17/08/2011, o percentual de comissão passaria a ser de 50%; (iii) não haveria descumprimento do regime de competência quanto às notas fiscais nº 28 e nº 20, pois os serviços teriam sido prestados em dezembro de 2011, conforme recibos juntados, e o contrato previa pagamento até o 5º dia útil do mês subsequente; (iv) inexistiria, na legislação da CSLL, dispositivo equivalente ao art. 299 do RIR/99; e (v) a multa isolada deveria ser cancelada, tanto por decorrência do cancelamento das glosas quanto por não caber sua exigência após o encerramento do ano-calendário.

A 12ª Turma da DRJ07, no Acórdão nº 107-000.382, sessão de 19/08/2020 (fls. 463/479), julgou a impugnação procedente em parte, para: (i) restabelecer parcialmente as despesas glosadas da LTLC, reconhecendo a alteração do percentual contratual de 40% para 50% a partir de 17/08/2011, o que reduziu a diferença apurada quanto a essa empresa de R\$ 1.415.983,45 para R\$ 1.351.969,90, e o total da glosa por despesas não comprovadas de R\$

2.233.815,06 para R\$ 2.169.801,51 (fls. 471/472); (ii) manter integralmente os créditos de multa isolada; e (iii) retificar os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL (fls. 477/478). Quanto ao mérito remanescente, a DRJ manteve a glosa de despesas por entender que o Anexo II estabelece remuneração variável em função das deduções que compõem a receita líquida de corretagem, e não uma segunda parcela discricionária, não tendo o Sujeito Passivo comprovado o título do valor pago acima do percentual contratual (fls. 470/472); manteve a indedutibilidade também para a CSLL, com fundamento nos arts. 68 e 69 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17 (fls. 473/475); manteve a glosa por inobservância do regime de competência quanto às notas fiscais nº 28 e nº 20, por ausência de discriminação e de comprovação de prestação em dezembro de 2011 (fls. 475/476); e manteve a multa isolada, afastando a aplicação da Súmula CARF nº 82 ao caso (fls. 476/477).

Cientificada da decisão em 04/09/2020, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 05/10/2020 (fls. 495/523), no qual sustenta, em síntese, que: (i) as despesas com os agentes autônomos atendem aos requisitos de necessidade e usualidade do art. 299 do RIR/99, sendo o critério de dedutibilidade qualitativo, e não quantitativo, cabendo à fiscalização, e não ao contribuinte, o ônus de desconstituir a despesa como desnecessária; (ii) subsidiariamente, caso mantida a glosa, o valor da autuação deveria refletir também uma bonificação de R\$ 800.000,00 que alega ter sido prevista na Cláusula 2 do aditamento ao Anexo II do contrato com a LTLC, objeto da nota fiscal nº 23; (iii) as despesas glosadas seriam dedutíveis da base de cálculo da CSLL, por inexistir na legislação desse tributo dispositivo equivalente ao art. 299 do RIR/99; (iv) as notas fiscais nº 28 (LTLC) e nº 20 (Garuti) foram corretamente apropriadas em dezembro de 2011, conforme recibos juntados e cláusula contratual de pagamento no mês subsequente; e (v) a multa isolada deveria ser cancelada, tanto como decorrência do cancelamento das glosas quanto por não caber sua exigência após o encerramento do ano-calendário quando apurado prejuízo fiscal, e por incompatibilidade do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com os arts. 97, V, e 113 do CTN. Pede o cancelamento integral dos autos de infração ou, subsidiariamente, o ajuste do valor da autuação e o afastamento da multa isolada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relatora

I. Tempestividade

A Recorrente foi cientificada do Acórdão nº 107-000.382 em 04/09/2020. O trigésimo dia do prazo recursal recaiu em 04/10/2020, domingo, prorrogando-se para o primeiro dia útil subsequente. O Recurso Voluntário foi protocolado em 05/10/2020 (fl. 495), dentro,

portanto, do prazo de trinta dias do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

II. Da dedutibilidade das despesas com os agentes autônomos de investimento (IRPJ)

A Recorrente sustenta que a totalidade dos valores pagos a Luders, LTLC e Garuti seria dedutível, por atender aos requisitos de necessidade e usualidade do art. 299 do RIR/99, tratando-se de critério qualitativo, e não quantitativo. Sustenta que o percentual de 40% (ou 50%, para a LTLC) representaria apenas uma parte de remuneração variável, cujo excedente corresponderia a prática de mercado, e que caberia à fiscalização, e não ao contribuinte, o ônus de comprovar a desnecessidade da despesa.

A decisão recorrida considerou que a leitura integral da cláusula 1 do Anexo II dos contratos não autoriza a interpretação de que existiria uma segunda parcela de remuneração, distinta e cumulativa ao percentual contratual. Segundo a DRJ, a "remuneração variável mensal" refere-se à circunstância de a receita líquida de corretagem – base de cálculo sobre a qual incide o percentual – variar em função das deduções nela previstas, e não à existência de uma parcela adicional a ser negociada discricionariamente.

Assiste razão à decisão recorrida. A redação do item 1 do Anexo II, tal como reproduzida no Relatório Fiscal (fl. 180) e no próprio Recurso Voluntário (fls. 502/503), estabelece que o agente autônomo terá direito a remuneração composta por percentual sobre a receita líquida de corretagem, esta definida como a receita de corretagem deduzida de taxas, impostos e despesas correlatas às operações. A variabilidade da remuneração decorre, portanto, da oscilação dessa base de cálculo, e não de um segundo componente de valor incerto, cujo montante e critério de apuração não constam de qualquer cláusula contratual, nota fiscal ou relatório de acompanhamento juntado aos autos.

A Recorrente foi intimada por diversas vezes ao longo da ação fiscal (fls. 179/180) a comprovar a natureza e a base de cálculo do valor pago acima do percentual contratual, tendo respondido, invariavelmente, tratar-se de "prêmios por desempenho e/ou resultado" inerentes à dinâmica do mercado financeiro, sem apresentar critério objetivo, ajuste formal ou documento de suporte que permitisse quantificar essa parcela adicional. Também na impugnação e no presente recurso, não trouxe elemento novo apto a suprir essa lacuna probatória.

Não se está a questionar a conveniência ou o montante da despesa incorrida — premissa corretamente estranha à competência da fiscalização, como bem observa a jurisprudência citada pela Recorrente. O que se exige é a comprovação documental hábil do título jurídico do pagamento excedente. À luz do art. 299, § 1º, do RIR/99, cabe ao contribuinte demonstrar que a despesa deduzida corresponde a operação efetivamente exigida pela atividade da empresa; não havendo instrumento contratual, nota fiscal discriminada ou qualquer outro documento que explice a que título o valor excedente foi pago, a fiscalização não dispõe de

meios para aferir sua natureza operacional, o que legitima a glosa. O argumento sobre o ônus da prova pressupõe que o contribuinte tenha, em um primeiro momento, demonstrado documentalmente a existência e a causa da despesa — o que não ocorreu quanto à parcela excedente.

Mantenho, assim, a glosa das despesas com Luders, LTLC e Garuti pela ausência de comprovação da parcela excedente ao percentual contratual, nos exatos termos e valores consolidados pela decisão recorrida (fls. 471/472).

III. Do aditamento ao contrato da LTLC

A Recorrente sustenta, subsidiariamente, que o aditamento ao Anexo II do contrato com a LTLC, de 17/08/2011, deve ser considerado em sua integralidade, para que também seja excluída da base de cálculo da glosa uma bonificação de R\$ 800.000,00 que alega ter sido ali prevista, objeto da nota fiscal nº 23.

A decisão recorrida, ao apreciar o aditamento contratual, reconheceu unicamente a alteração do percentual de comissão de 40% para 50%, retificando os quadros de apuração da diferença glosada da LTLC a partir de 17/08/2011 (fls. 471/472), sem fazer qualquer referência a cláusula de bonificação.

Mantenho, quanto a esse ponto, a apuração tal como realizada pela decisão recorrida. A retificação do percentual contratual da LTLC já foi integralmente incorporada aos quadros de apuração da glosa, inclusive quanto à própria nota fiscal nº 23, cuja diferença em relação à comissão de 50% já se encontra recalculada no quadro retificado da decisão recorrida (fl. 472). Não tendo a instância a quo reconhecido, com base nos elementos então examinados, previsão contratual de parcela adicional de bonificação, não há título para determinar, nesta fase recursal, novo ajuste sobre matéria não acolhida na origem.

IV. Da dedutibilidade das despesas glosadas para fins de CSLL

Argui a Recorrente que as despesas glosadas deveriam ser consideradas dedutíveis na apuração da CSLL, por inexistir, na legislação desse tributo, dispositivo equivalente ao art. 299 do RIR/99.

A decisão recorrida rejeitou o argumento, com fundamento nos arts. 68 e 69 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, que estendem à CSLL o mesmo critério de necessidade da despesa aplicável ao IRPJ (fls. 473/475).

Assiste razão à decisão recorrida. Os arts. 68 e 69 da IN RFB nº 1.700/17 reproduzem, para a CSLL, os mesmos critérios de necessidade, usualidade e normalidade do art. 299 do RIR/99, em consonância com o art. 57 da Lei nº 8.981/95, que determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ, salvo disposição em contrário. Não

havendo, quanto à dedutibilidade de despesas operacionais, disposição legal específica que afaste tal critério em relação à CSLL, a exigência de comprovação da natureza necessária da despesa aplica-se igualmente a esse tributo. Ademais, a própria causa da indedutibilidade — ausência de comprovação do título do pagamento excedente — é questão prévia, comum a ambos os tributos, relativa à existência de causa jurídica para a despesa, independentemente do regramento legal de sua dedutibilidade. Mantenho a glosa também para fins de CSLL.

V. Da inobservância do regime de competência quanto às notas fiscais nº 28 (LTLC) e nº 20 (Garuti)

Sustenta a Recorrente que as despesas representadas pelas notas fiscais nº 28 (LTLC) e nº 20 (Garuti), ambas emitidas em 12/01/2012, foram corretamente apropriadas na competência de dezembro de 2011, uma vez que os serviços teriam sido prestados nesse mês, conforme recibos juntados, e o contrato prevê pagamento até o 5º dia útil do mês subsequente.

A decisão recorrida manteve a glosa, por entender que as referidas notas fiscais não contêm discriminação ou elemento que comprove a efetiva prestação dos serviços em dezembro de 2011, sendo insuficiente, para tanto, a mera previsão contratual de pagamento no mês subsequente (fls. 475/476).

Mantenho o entendimento da decisão recorrida. Nos termos do art. 273 do RIR/99, as despesas devem ser apropriadas no período de competência em que incorridas, independentemente da data de emissão do documento fiscal ou do efetivo pagamento. A comprovação de que uma despesa documentada por nota fiscal emitida em determinado mês refere-se, na realidade, a serviços prestados em competência anterior exige elemento de prova que correlacione, de forma discriminada, a nota fiscal às operações ou ao período de referência do serviço — ônus que compete ao contribuinte, por se tratar de fato constitutivo de seu direito à dedução antecipada. A previsão contratual genérica de pagamento no mês subsequente à prestação dos serviços não basta, por si só, para comprovar que os serviços concretamente faturados nas notas fiscais nº 28 e nº 20 foram prestados em dezembro de 2011, e não no mês de sua efetiva emissão. Mantenho, assim, a glosa de R\$ 61.743,00 (LTLC) e R\$ 20.400,00 (Garuti) por inobservância do regime de competência.

VI. Da multa isolada

Aduz a Recorrente que a multa isolada deveria ser cancelada por três razões: (i) como decorrência do cancelamento das glosas de despesas; (ii) por não caber sua exigência após o encerramento do ano-calendário em que se apura prejuízo fiscal; e (iii) por incompatibilidade do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com os arts. 97, V, e 113 do CTN, que autorizariam a exigência isolada de multa apenas em caso de descumprimento de obrigação acessória.

A decisão recorrida manteve integralmente a multa isolada, afastando a aplicação da Súmula CARF nº 82 ao caso, por entender que essa súmula veda a exigência da própria estimativa após o encerramento do ano-calendário, hipótese distinta da penalidade isolada pelo descumprimento do dever de antecipação no curso do exercício (fls. 476/477).

Quanto ao primeiro argumento, ele não subsiste, tendo sido mantidas as glosas de despesas nos tópicos II, IV e V, que constituem o fundamento fático da base de cálculo estimada apurada para março e maio de 2011.

Quanto ao segundo argumento, não assiste razão à Recorrente. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, prevista no art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, incide sobre o valor do pagamento mensal não recolhido no curso do ano-calendário, constituindo penalidade autônoma e distinta da multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do exercício. A Súmula CARF nº 82 refere-se à impossibilidade de se cobrar o próprio tributo estimado como se devido fosse ao final do exercício; não alcança a exigência de multa isolada pelo descumprimento do dever de antecipação verificado no curso do próprio ano-calendário, dever autônomo em relação ao resultado final apurado em 31 de dezembro. O prejuízo fiscal apurado ao final de 2011 não afasta a infração já consumada nos meses de março e maio daquele ano, quando, em razão da dedução indevida ora glosada, a base de cálculo estimada, segundo o critério de balanço de suspensão ou redução adotado pela Recorrente, revelou-se positiva sem o correspondente recolhimento.

Quanto ao terceiro argumento, também não prospera. A multa isolada encontra fundamento de validade próprio no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, que a define como penalidade autônoma, distinta da multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do período. Não se trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas de penalidade pecuniária vinculada ao descumprimento do dever de antecipação do tributo devido, expressamente previsto em lei, o que atende à reserva legal do art. 97, V, do CTN. Após a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, a multa isolada passou a incidir sobre materialidade distinta da multa de ofício — o valor do pagamento mensal não recolhido, e não mais a totalidade ou diferença do tributo —, afastando-se o óbice de dupla incidência sobre uma mesma base.

Mantenho a multa isolada.

VII. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

ACÓRDÃO 1002-004.481 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 16327.720267/2016-40

DOCUMENTO VALIDADO