



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721020/2018-11
ACÓRDÃO	1301-007.524 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO ALFA DE INVESTIMENTO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

ALTERAÇÃO CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ. INOCORRÊNCIA.

Não prospera a alegação de que a decisão recorrida utilizou-se de forma indevida de novos critérios jurídicos para manter o lançamento, ao arrepio do que prevê o art. 146 do CTN.

ANISTIA. REDUÇÃO DE MULTA, JUROS E ENCARGOS. EXCLUSÃO.

Para fins de dedutibilidade fiscal, as despesas correspondentes se afiguraram incorridas mediante o encerramento das disputas judiciais, constituindo-se, nesse momento, em definitivo o crédito tributário integral (principal, multa de mora, juros de mora e encargos legais), refletindo-se na contabilidade e na apuração fiscal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de acórdão nº 12-109.855 da DRJ/RJO, que, por unanimidade de votos, negou provimento à Impugnação, para manter a redução de R\$ 28.280.959,34 tanto do saldo do prejuízo fiscal de IRPJ AC/2013 – de R\$ 111.718.412,43 para R\$ 83.437.453,09 – como do saldo de base de cálculo negativa da CSLL AC/2013 – de 98.075.588,12 para R\$ 69.794.628,78.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

AUTO DE INFRAÇÃO

O presente processo versa sobre os Autos de Infração às fls.926/930 e às fls. 932/936, que reduziram em R\$ 28.280.959,34 tanto o saldo do prejuízo fiscal de IRPJ AC/2013 – de R\$ 111.718.412,43 para R\$ 83.437.453,09 – como o saldo de base de cálculo negativa da CSLL AC/2013 – de 98.075.588,12 para R\$ 69.794.628,78, em razão de despesas operacionais não comprovadas a saber: multas de mora e encargos legais que não foram pagos no âmbito da PGFN.

O Termo de Verificação Fiscal fundamentou o lançamento da infração da seguinte forma:

DOS FATOS

Verificamos que na Ficha 5B, Linha 22, da DIPJ do AC 2013 (Despesas Operacionais – Multas), foi declarado o valor de R\$ 28.292.611,22, sendo considerado dedutível (sic) o montante de R\$ 8.121,82. Por sua vez, no balancete analítico de novembro de 2013, consta o lançamento de R\$ 28.280.989,26 na conta 8.1.9.99.00-6 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS – MULTAS P/ORGÃOS FISCAIS.

Assim, intimamos o contribuinte a explicitar a operação que originou o referido lançamento e as justificativas que determinaram a sua dedutibilidade, apresentando a documentação pertinente que embasou o lançamento.

Em sua resposta, esclareceu o que segue:

“1. O lançamento no valor de R\$ 28.280.989,26 é composto pela soma algébrica de três lançamentos, originários das seguintes operações:

a) R\$ 8.715.823,51 refere-se à soma de multas de mora de 20% de natureza compensatória, devidas nas Execuções Fiscais nº 0049201-05.2009.403.6182 (CDA nº 80.6.09.028372-46) no valor de R\$ 2.305.969,63, nº 0044656-52.2010.4.03.6182 (CDA nº 80.6.10.010948-96) no valor de R\$ 766.091,05 e nº 0037635-59.2009.4.03.6182 (CDA nº 80.6.09.026576-98) no valor de R\$ 5.643.762,83, movida contra o contribuinte, para cobrança dos débitos da Cofins.

b) R\$ 19.565.135,83 refere-se à soma dos encargos legais de 20% devidos à PGFN, nas Execuções Fiscais nº 0049201-05.2009.403.6182 (CDA nº 80.6.09.028372-46) no valor de R\$ 6.027.613,98, nº 0044656-52.2010.4.03.6182 (CDA nº 80.6.10.010948-96) no valor de R\$ 2.321.427,28 e nº 0037635-59.2009.4.03.6182 (CDA nº 80.6.09.026576-98) no valor de R\$ 11.216.094,57, movida contra o contribuinte, para cobrança dos débitos da Cofins.

c) R\$ 29,92 refere-se a multa de mora de natureza compensatória, cobrada do contribuinte quando do recolhimento em atraso de contribuição previdenciária.

2. Ressaltamos que a classificação contábil no valor de R\$ 19.565.135,83, acima mencionado, não foi adequadamente registrada, já que a denominação da conta 8.1.9.99.00-6 – Outras Despesas Operacionais – Multas por Órgãos Fiscais, comportaria somente as multas de mora. Entretanto, a dedutibilidade desse valor está amparada pela legislação vigente, conforme abaixo se verificará.

3. A dedutibilidade das multas de mora está prevista no parágrafo 5º do artigo 344 do RIR/99, assim redigido:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §5º).

Considerando que os valores de R\$ 8.715.823,51 e R\$ 29,92, mencionados nas letras “a” e “c” do item 1 acima, são decorrentes de multas de natureza compensatória, os mesmos são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

4. A dedutibilidade dos encargos legais devidos à PGFN está contemplada no artigo 299 do RIR/99, assim redigido:

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).

Considerando que o valor de R\$ 19.565.135,83 é uma despesa operacional, o mesmo é dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

5. No caso das Execuções Fiscais acima mencionadas, o Contribuinte informa que aderiu ao REFIS instituído pela Lei nº 12.865/2013 e efetuou o pagamento à vista dos débitos da Cofins que deixaram de ser recolhidos em razão da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 003438-48.2000.4.03.6100, desistindo dos Embargos à Execução correlatos à Execuções Fiscais acima mencionadas. Para fins de comprovar as alegações aqui descritas, segue em anexo cópia do Processo Administrativo nº 16327.721486/2013-01, o qual controla a adesão ao referido REFIS. (Doc.1).”

Relacionamos no quadro, a seguir, as informações prestadas pelo contribuinte, com as correspondentes execuções fiscais, e o Processo 16327.721486/2013-01:

(a)	(b) Inscrição da Dívida	(c) Valores pagos	(d) Encargos	(e) Multas
16327.721486/2013-11	80.6.09.032188-09	1.209.055,10	-	-
16327.721486/2013-11	80.6.09.032187-10	27.009.759,05	-	-
16327.721486/2013-11	80.6.09.028372-46	11.529.848,12	6.027.613,98	2.305.969,63
16327.721486/2013-11	80.6.10.010948-96	3.830.455,27	2.321.427,28	766.091,05
(f) Não informado	80.6.09.026576-98	Sem informações	11.216.094,57	5.643.762,83
	Totais	43.579.117,54	19.565.135,83	8.715.823,51

(a) No Sistema da RFB, o processo 16327.721486/2013-01 corresponde ao de nº 16327.721396/2013-11.

(b) Inscrição da Dívida, conforme resposta do contribuinte e Processo nº 16327.721396/2013-11.

(c) Valores pagos, conforme comprovantes de pagamento com o Código 4088 - “PGFN – Pagamento à Vista – PIS/COFINS – Instituições Financeiras e Cia Seguradoras – Art. 39, Caput”, constante no Processo 16327.721396/2013-11.

(d) Valores dos encargos informados pelo contribuinte, porém, sem comprovantes de pagamento.

(e) Valores das multas informados pelo contribuinte, porém, sem comprovantes de pagamento.

(f) Consta no Processo 16327.721396/2013-11 que os débitos inscritos na Dívida de nºs 80.6.09.032188-09 e 80.6.09.032187-10 têm origem nos débitos inscritos na de nº 80.6.09.026576-98.

.. omissis..

Embora tenha relacionado os valores das multas e dos encargos, o contribuinte não apresentou os respectivos comprovantes de pagamentos. O processo de nº 16327.721486/2013-01 foi aberto em função da adesão do contribuinte aos

benefícios de que trata a Lei nº 12.865/2013, para pagamento à vista dos débitos da Cofins, após a comprovação da desistência das medidas judiciais que contestavam a sua cobrança.

Importante transcrever o art. 39 da Lei nº 12.865/2013:

Lei nº 12.865/2013 - "Art. 39. Os débitos para com a Fazenda Nacional relativos à contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, de que trata o Capítulo I da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, devidos por instituições financeiras e equiparadas, vencidos até 31 de dezembro de 2013, poderão ser: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) I - pagos à vista com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 100% (cem por cento) das multas isoladas, de 100% (cem por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

.. omissis..

Depreende-se que a adesão aos benefícios da Lei nº 12.865/13, para pagamento à vista dos débitos para com a Fazenda Nacional, tem a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 100% (cem por cento) das multas isoladas, de 100% (cem por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

.. omissis..

No Processo nº 16327.721486/2013-01 (16327.721396/2013-11) consta a adesão do contribuinte aos benefícios de que trata a Lei nº 12.865/2013, art. 39, bem como os comprovantes de pagamento à vista dos débitos administrados pela PGFN, relativos ao PIS e à Cofins devidos por instituições financeiras, código de arrecadação 4088, no valor total de R\$ 43.579.117,54 (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8/2013, art. 1º, §4º, inciso I, e art. 3º, §2º, inciso I).

Ao optar pelo pagamento à vista dos débitos com a Fazenda Nacional, o contribuinte recebeu os benefícios da redução de 100% das multas de mora e de ofício, de 100% dos juros e de 100% dos encargos devidos à PGFN.

Nesse sentido, não procedem as alegações do contribuinte quanto ao pagamento de multas e de encargos, no valor total de R\$ 28.280.959,34, uma vez que nem ao menos constam no referido processo e nem foram apresentados os respectivos comprovantes de pagamento. Ou seja, essas despesas contabilizadas não foram comprovadas.

.. omissis..

Pelo exposto, uma vez que não foram comprovadas com documentação hábil as despesas lançadas no montante de R\$ 28.280.959,34, cabe a sua glosa por falta de comprovação, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ademais, cabe ressaltar que não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de

pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º). O Parecer Normativo nº 61/79, item 4, esclarece que é multa compensatória quando tiver as seguintes condições: (a) não ser excluída pela denúncia espontânea e (b) guardar equivalência com a lesão provocada. Portanto, as multas de lançamento de ofício e que são excluíveis pela denúncia espontânea não podem ser consideradas dedutíveis.

No caso dos encargos de 20% impostos pela PGFN também não podem ser considerados dedutíveis por não atenderem às regras de dedutibilidade previstas no art. 299 do RIR/99, acima transcrito. Ou seja, não são despesas necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa; e também não são as usuais ou normais no tipo de transação ou operação da atividade empresarial. São encargos legais exigidos pela PGFN para fins de cobrança de débitos federais inscritos em dívida ativa.

O Interessado em epígrafe contestou o lançamento fiscal, mediante Impugnação às fls. 961/986, alegando, em síntese, que:

- são dedutíveis as despesas fiscais, conforme o detalhado no seguinte quadro:

<i>Fundamento Legal da Dedutibilidade</i>	<i>Natureza</i>	<i>Valor</i>
<i>Art. 41 da Lei nº 8.981/95</i>	<i>Multa de Mora de Natureza Compensatória (20%)</i>	<i>R\$ 8.715.823,51</i>
<i>Art. 47 da Lei nº 4.506/64</i>	<i>Encargos Legais Devidos à PGFN (20%)</i>	<i>R\$ 19.565.135,83</i>
<i>Art. 41 da Lei nº 8.981/95</i>	<i>Encargos Legais Devidos à PGFN (20%)</i>	<i>R\$ 29,92</i>

- a parcela de encargos legais no valor de R\$ 19.565.135,83 foi contabilizada na Conta 8.1.9.99.00-6 – Outras Despesas Operacionais – Multas P/ Órgãos Fiscais por equívoco, pois não se referia à multa;

- quitou os débitos objeto das Execuções Fiscais por meio do programa de regularização de débitos instituído pelo art. 39 da Lei nº 12.865/13, sendo que a parcela de principal foi paga mediante DARF e foram anistiadas as parcelas de multa de mora, no montante de R\$ 8.715.823,51, e de encargos legais no montante de R\$ 19.565.135,83;

- apontou que “a Coordenação Geral de Tributação (“COSIT”) já se manifestou sobre a questão, por meio da Solução de Consulta nº 21, de 06/11/2013, concluindo que as multas de mora, de natureza compensatória, na grandeza de 20%, cobradas na forma do art. 61 da Lei nº 9.430/96, são dedutíveis na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL”

- os encargos legais devidos à D. PGFN tornam-se despesas incorridas, sendo necessárias, usuais e normais a qualquer empresa que seja executada pela Fazenda Pública e reconheça como devida tal parcela;
- “D. Autoridade Fiscal se limitou a alegar que as despesas com encargos legais devidos à D. PGFN não seriam necessárias à Impugnante, mas não demonstrou de fato porquê não o seriam;
- o C. CARF já analisou situação similar à presente, concluindo pela improcedência de glosa de despesas com encargos legais devidos à D. PGFN, eis que não comprovada a sua desnecessidade, in verbis:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2008 ENCARGOS LEGAIS DEVIDOS DEPOIS DA INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. DESNECESSIDADE NÃO DEMONSTRADA. Os encargos legais equivalem a honorários advocatícios arcados pelo derrotado em ação judicial e não se sujeitam a glosa por desnecessidade afirmada em razão da sua classificação como punição. (Acórdão nº 1302-001.788, de 04/02/2016)

- Por todo o exposto, pugna-se pelo conhecimento e pelo julgamento procedente desta Impugnação a fim de cancelar a compensação de ofício das parcelas do PF e da BN CSLL, haja vista que:

- i) A correta dedução das despesas glosadas no AC 2013, à luz dos arts. 251 e 274, § 1º, do RIR/99, art. 177 da Lei das S.A, e arts. 299 e 344, § 5º do RIR/99;
- ii) A correta dedução da multa de mora de natureza compensatória à luz do art. 344 do RIR/99; e
- iii) correta dedução dos encargos legais à luz do art. 299 do RIR/99.

- Subsidiariamente, pugna-se (i) pelo reconhecimento da improcedência do AI de CSLL, haja vista a não aplicação das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ à CSLL e (ii) pelo cancelamento da autuação em caso de empate de votos no seu julgamento.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora julgou improcedente a impugnação, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LUCRO REAL. REDUÇÃO DE MULTA E ENCARGOS LEGAIS. LEI 12.865, DE 2013. INDEDUTIBILIDADE.

Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a parcela equivalente à redução do valor das multas, dos juros e do encargo legal em decorrência do disposto no § 16 do art. 39 da Lei nº 12.865, de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL

Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos consequentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a Recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, sem juntada de prova adicional, pugnano por seu provimento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Os presentes autos de infração reduziram em R\$ 28.280.959,34 tanto o saldo do prejuízo fiscal de IRPJ AC/2013 – de R\$ 111.718.412,43 para R\$ 83.437.453,09 – como o saldo de base de cálculo negativa da CSLL AC/2013 – de R\$ 98.075.588,12 para R\$ 69.794.628,78, em razão de despesas operacionais não comprovadas a saber: multas de mora e encargos legais que não foram pagos no âmbito da PGFN.

PRELIMINARES

Alteração Critério Jurídico pela DRJ

Em razões preliminares, sustenta a recorrente que a decisão recorrida utilizou-se de forma indevida de novos critérios jurídicos para manter o lançamento, ao arrepio do que prevê o art. 146 do CTN. Assim, entende que a decisão recorrida extrapolou os termos em que foi posta a lide pela Autoridade lançadora e por isso não poderia a decisão recorrida inovar no processo administrativo e manter o lançamento por motivo absolutamente diverso.

Esta prática que consiste em mudança de critério jurídico de lançamento é ilegal e contraria o princípio da boa-fé do contribuinte, de um lado. E de outro lado, quando ocorre, representa insubmissão da administração a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica.

Porém, não foi isso que ocorreu no caso concreto. Veja-se como se manifestou a fiscalização:

i) “Embora tenha relacionado os valores das multas e dos encargos, o contribuinte não apresentou os respectivos comprovantes de pagamentos. O processo de nº 16327.721486/2013-01 foi aberto em função da adesão do contribuinte aos benefícios de que trata a Lei nº 12.865/2013, para pagamento à vista dos débitos da Cofins, após a comprovação da desistência das medidas judiciais que contestavam a sua cobrança”;

ii) Ao optar pelo pagamento à vista dos débitos com a Fazenda Nacional, o contribuinte recebeu os benefícios da redução de 100% das multas de mora e de ofício, de 100% dos juros e de 100% dos encargos devidos à PGFN.

Nesse sentido, não procedem as alegações do contribuinte quanto ao pagamento de multas e de encargos, no valor total de R\$ 28.280.959,34, uma vez que nem ao menos constam no referido processo e nem foram apresentados os respectivos comprovantes de pagamento. Ou seja, **essas despesas contabilizadas não foram comprovadas.**”

E agora o acórdão recorrido:

Na Tabela a seguir, comparo os valores enviados pela RFB à inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) – vide extratos do sistema Profisc às fls. 1.083/1.111 – com a quitação no âmbito da PGFN – vide às fls. 1.112/1.184, os extratos das Inscrições DAU e dos 4 DARF com o código de receita 4088 (específico para o pagamento à vista de PIS/COFINS na PGFN com o benefício do art. 39 da Lei nº 12.865/13):

[...]

Logo, de fato, **não houve o pagamento da despesa com multas de mora e dos encargos legais**, no valor de R\$ 28.280.959,34 (R\$ 8.715.823,51 + R\$ 19.565.135,83). Ou seja, o contribuinte se aproveitou do benefício fiscal instituído pelo art. 39 da Lei nº 12.865/2013, a seguir transcrito:

A inovação do critério jurídico significa atribuir a fatos já conhecidos um novo significado para o direito e não é esta a compreensão revelada pelo voto em questão. Não se alterou a valoração dos fatos anteriormente realizada pela fiscalização.

Com efeito, se a Autoridade lançadora compreendeu que se tratava de despesas operacionais não comprovadas, e a DRJ confirmou, dentro desta motivação, o lançamento, tanto que afirmou que *não houve o pagamento das despesas com multas de mora e dos encargos legais*, não há que se falar em alteração do critério jurídico.

Em nenhum momento há conflito entre dois atos decisórios, ou seja, entre o lançamento e o acórdão recorrido, pois ambos entenderam pela existência da infração, em razão de despesas operacionais **não comprovadas**. A meu ver, o fato de a decisão recorrida citar o §16 do art. 39 da Lei 12.865/2013, não representa alteração de critério jurídico, pois a decisão que manteve o lançamento baseou-se na ausência de comprovação de despesas incorridas.

Ainda que tal dispositivo leve à manutenção do lançamento, este fato também não se caracterizaria com alteração de critério jurídico, sendo, no máximo, uma segunda motivação, um reforço consignado pela decisão recorrida, que não teria o condão de alterar o fundamento inicial consignado pela Autoridade lançadora.

Assim, rejeita-se a alegação de nulidade.

Mérito

Quanto ao mérito, sustenta a Recorrente que as despesas glosadas foram deduzidas nos estritos termos da legislação de regência, notadamente os arts. 251 e 274, §1º, e ainda o art. 299, todos do RIR/99, dado tratar-se de despesas normais, usuais e comprovadas, que foram deduzidas no período em que incorridas.

Vejamos com o Auditor-Fiscal tratou a matéria. Confira-se trecho do TVF (fls. 945/946):

ANÁLISE DOS FATOS E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Segundo o contribuinte, no montante de R\$ 28.292.611,22, contabilizado na conta 8.1.9.99.00-6 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS – MULTAS P/ORGANOS FISCAIS, estão incluídos o valor de R\$ 8.715.823,51, referente às multas de mora de 20%, de natureza compensatória; e o valor de R\$ 19.565.135,83, referente aos encargos legais de 20% devidos à PGFN, perfazendo o montante total de R\$ 28.280.959,34.

Esses valores foram considerados dedutíveis na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido. Trata-se de diversas Execuções Fiscais, em que menciona, para fins de cobrança de débitos da Cofins.

Para sustentar as suas alegações, o contribuinte apresentou cópia do Processo nº 16327.721486/2013-01 (Processo administrativo: 16327.721396/2013-11) que trata da sua adesão aos benefícios de que trata o art. 39 da Lei nº 12.865/2013, efetuando o pagamento à vista dos débitos da Cofins.

Dessa forma, compulsando esse processo acima e as informações prestadas pelo contribuinte, elaboramos o quadro, a seguir, para melhor visualizar os dados.

(a)	(b) Inscrição da Dívida	(c) Valores pagos	(d) Encargos	(e) Multas
16327.721486/2013-11	80.6.09.032188-09	1.209.055,10	-	-
16327.721486/2013-11	80.6.09.032187-10	27.009.759,05	-	-
16327.721486/2013-11	80.6.09.028372-46	11.529.848,12	6.027.613,98	2.305.969,63
16327.721486/2013-11	80.6.10.010948-96	3.830.455,27	2.321.427,28	766.091,05
(f) Não informado	80.6.09.026576-98	Sem informações	11.216.094,57	5.643.762,83
	Totais	43.579.117,54	19.565.135,83	8.715.823,51

Observações:

(a) No Sistema da RFB, o processo 16327.721486/2013-01 corresponde ao de nº 16327.721396/2013-11.

(b) Inscrição da Dívida, conforme esclarecimentos do contribuinte e Processo nº 16327.721396/2013-11. (c) Valores pagos, no total de R\$ 43.579.117,54,

conforme comprovantes de pagamento com o Código 4088 - “PGFN – Pagamento à Vista – PIS/COFINS – Instituições Financeiras e Cia Seguradoras – Art. 39, Caput”, constante no Processo 16327.721396/2013-11.

(d) Valores dos encargos informados pelo contribuinte, porém, sem comprovantes de pagamento.

(e) Valores das multas informados pelo contribuinte, porém, sem comprovantes de pagamento.

(f) Consta no Processo 16327.721396/2013-11 que os débitos inscritos na Dívida de nºs 80.6.09.032188-09 e 80.6.09.032187-10 têm origem nos débitos inscritos na de nº 80.6.09.026576-98.

Embora tenha relacionado os valores das multas e dos encargos, o contribuinte não apresentou os respectivos comprovantes de pagamentos. O processo de nº 16327.721486/2013-01 foi aberto em função da adesão do contribuinte aos benefícios de que trata a Lei nº 12.865/2013, para pagamento à vista dos débitos da Cofins, após a comprovação da desistência das medidas judiciais que contestavam a sua cobrança.

Importante transcrever o art. 39 da Lei nº 12.865/2013

[...]

Depreende-se que a adesão aos benefícios da Lei nº 12.865/13, para pagamento à vista dos débitos para com a Fazenda Nacional, tem a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 100% (cem por cento) das multas isoladas, de 100% (cem por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal

[...]

No Processo nº 16327.721486/2013-01 (16327.721396/2013-11) consta a adesão do contribuinte aos benefícios de que trata a Lei nº 12.865/2013, art. 39, bem como os comprovantes de pagamento à vista dos débitos administrados pela PGFN, relativos ao PIS e à Cofins devidos por instituições financeiras, código de arrecadação 4088, no valor total de R\$ 43.579.117,54 (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8/2013, art. 1º, §4º, inciso I, e art. 3º, §2º, inciso I).

Ao optar pelo pagamento à vista dos débitos com a Fazenda Nacional, o contribuinte recebeu os benefícios da redução de 100% das multas de mora e de ofício, de 100% dos juros e de 100% dos encargos devidos à PGFN.

Nesse sentido, não procedem as alegações do contribuinte quanto ao pagamento de multas e de encargos, no valor total de R\$ 28.280.959,34, uma vez que nem ao menos constam no referido processo e nem foram apresentados os respectivos comprovantes de pagamento. Ou seja, essas despesas contabilizadas não foram comprovadas

No caso da dedutibilidade dos custos e despesas operacionais, transcrevemos o artigo 299 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99):

"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."

Todas as despesas necessárias à atividade da empresa e à sua manutenção, que sejam efetivamente incorridas e registradas no exercício de competência, com base em documentação hábil, são dedutíveis.

Logo, anterior ao próprio exame da dedutibilidade da despesa, é requisito essencial a comprovação da despesa. Somente após inequívoca demonstração da sua existência, prosseguirá o exame de sua dedutibilidade, cotejando suas condições com os requisitos impostos para tanto.

No período abrangido por esta fiscalização a contribuinte estava submetido ao regime de tributação pelo lucro real, sendo assim, são aplicáveis os artigos 251 e 264 do RIR/99, a seguir:

[...]

Pelo exposto, uma vez que não foram comprovadas com documentação hábil as despesas lançadas no montante de R\$ 28.280.959,34, cabe a sua glosa por falta de comprovação, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Em síntese, o Auditor discordou da dedução das despesas glosadas, primeiro, por reputar não comprovadas via DARF de quitação e, segundo, por enquadrá-las em hipóteses de indedutibilidade.

Pois bem. Como consabido, o art. 47 da Lei nº 4.506/64, estabelece a regra geral para que as despesas sejam consideradas operacionais e dedutíveis, quando se afigurarem usuais ou normais e necessárias às atividades empresariais e à sua manutenção, na condição de pagas ou incorridas. Tal dispositivo, à época dos fatos em análise, eram refletidos no art. 299 do RIR/99, nos seguintes termos:

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.

A dedutibilidade de uma despesa é definida em razão de ser operacional, isto é necessária, paga ou incorrida e usual ou normal ao tipo de atividade da empresa.

Por despesa incorrida, entende-se aquela que é registrada no período em que ocorrer, ou seja, quando se torna líquida e certa, independentemente de ter sido paga ou não, em conformidade com o regime de competência.

Por despesa necessária, considera-se aquela *“essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos”*, nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/81.

Por despesa usual/normal, reputa-se aquela que *“se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira e ordinária”*, também nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/81.

No caso em tela, as despesas glosadas pela fiscalização foram incorridas no ano-calendário de 2013, quando a Recorrente peticionou e obteve a homologação da desistência de seu pedido inicial e renunciou, de forma expressa, irrevogável e irretratável, a quaisquer alegações de direito nos autos do Mandado de Segurança nº 003438-48.2000.4.03.6100 e das Execuções Fiscais, para fins de adesão ao programa de regularização de débitos instituído pelo art. 39 da Lei nº 12.865/13 (fls. 1034/1072).

A anistia prevista pela Lei nº 12.865/13 estabeleceu, em seu art. 39, que na hipótese de pagamento à vista dos créditos tributários, como ocorreu no presente caso, seria concedida anistia de 100% das multas de mora, de ofício, isoladas, juros de mora e encargos legais devidos, *in verbis*:

Art. 39. Os débitos para com a Fazenda Nacional relativos à contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, de que trata o Capítulo I da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, devidos por instituições financeiras e equiparadas, vencidos até 31 de dezembro de 2013, poderão ser: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - pagos à vista com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 100% (cem por cento) das multas isoladas, de 100% (cem por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou (Redação dada pela Medida Provisória nº 627/2003, convertida na Lei nº 12.973, de 2014) (...)

A Recorrente fez a opção pelo pagamento à vista dos créditos tributários objeto das Execuções Fiscais e do Mandado de Segurança supramencionados, efetuando o recolhimento dos valores devidos a título de principal (fls. 1073/1077), sendo eles considerados extintos conforme Despacho de Encaminhamento (fls.1079).

Ou seja, aqueles débitos que se encontravam *sub judice*, justamente pelo fato da Recorrente discordar da sua exigência, tornaram-se constituídos em definitivo com a homologação judicial de sua desistência e renúncia do direito de infirmar a sua exigibilidade, restando-lhe, apenas e tão somente, a sua quitação.

Ato seguinte, a Recorrente formalizou a adesão ao programa especial de regularização de débitos instituído pelo art. 39 da lei nº 12.865/13, confessando a sua exigibilidade e o dever de quitação, o que fez mediante o pagamento à vista das parcelas de principal, obtendo a anistia das parcelas de multa de mora, juros de mora e encargos legais, extinguindo aquela (principal) e excluindo estas últimas (multa de mora, juros de mora e encargos legais), nos termos do art. 156 e 175, III do CTN.

O efeito contábil e fiscal decorrente de tal adesão foi que as despesas oriundas dos débitos constituídos em definitivo (principal, multa de mora, juros de mora e encargos legais) tornaram-se incorridas e, por serem operacionais, dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no período correspondente, no caso, ano-calendário 2013.

Note-se que seria de somenos relevância o efetivo pagamento das parcelas de multa de mora, juros de mora e encargos legais, para fins de dedutibilidade fiscal, dado que, comprovadamente, as despesas correspondentes se afiguraram incorridas mediante o encerramento das disputas judiciais e, mais, com a confissão dos débitos, o que abrangeu não somente as parcelas de principal, mas também os acréscimos moratórios correspondentes, neste momento (em que incorridas as citadas despesas) constituiu-se em definitivo o crédito tributário integral, refletindo-se na contabilidade da Recorrente e na apuração fiscal.

Perceba-se que a anistia conferida pelo art. 39 da Lei nº 12.865/13 ocorreu em momento posterior à data em que as citadas despesas se tornaram incorridas, ou seja, primeiro se tornaram incorridas as despesas até então *sub judice*, e, após, por previsão legal específica, foi concedida anistia das parcelas de juros e multa de mora, excluindo-as da composição do crédito tributário a ser quitado.

Por fim, com referência ao §16 do art. 39 da Lei nº 12.865/13, citado, diga-se de passagem, no TVF (fls. 947), tal dispositivo diz respeito ao cômputo da receita decorrente da anistia concedida pela Lei nº 12.865/13, correspondente à redução de 100% da multa de mora e encargos legais, na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Compreendendo-se que a anistia é modalidade de exclusão do crédito tributário nos termos do art. 175, II do CTN e tem, para fins contábeis e fiscais, o mesmo efeito que o perdão de dívida, e ainda, que uma vez anistiados os valores de multa, juros e encargos, cabe ao devedor lançar os valores perdoados a débito na conta do respectivo passivo, tendo como contrapartida

um lançamento a crédito em conta de receita, é de se analisar se a previsão contida no §16 encimado permite a anulação do efeito fiscal advindo do procedimento contábil realizado por ocasião da anistia.

Dispositivo limiar já constou em outras normas que instituíram programas de anistia ou de parcelamento do governo federal, a exemplo do art. 4º, § único da Lei nº 11.941/2009, *in verbis*:

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003.

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

O alcance do art. 4º, parágrafo único, da referida Lei, já foi analisado pelo CARF, que exarou entendimento semelhante ao ora defendido, vinculando-se o dispositivo à possibilidade de não computar a receita oriunda da anistia na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Data do fato gerador: 31/12/2009 LEI Nº 11.941/2009 ("REFIS DA CRISE"). ANISTIA. RECEITA ORIUNDA DE REDUÇÃO DE MULTA, JUROS E ENCARGOS. EXCLUSÃO.

A receita oriunda da redução da multa, juros de mora e encargos legais decorrente da fruição do benefício previsto na Lei 11.941/2009 é passível de exclusão do lucro líquido, para efeito de apuração do Lucro Real, nos termos do art. 4º. parágrafo único, da referida lei.

(Acórdão nº 1201-001.646, de 11 de abril de 2017, Redator designado: Luis Henrique Marotti Toselli)

Assim, ao prescrever de que “não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS e da COFINS, a parcela equivalente á redução do valor das multas, dos juros e do encargo legal, o §16 acima mencionado se refere à receita correspondente, que é reconhecida na contabilidade por ocasião da anistia/perdão do montante da dívida.

Logo, não deve ser aplicado tal dispositivo legal, notadamente porque *in casu* trata-se de discussão sobre a dedutibilidade de despesas nos termos da legislação em regência, dado tratar-se de despesas incorridas, bem como normais, usuais e comprovadas, como antes visto.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido dar provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa da dedução de despesas no montante de R\$ 28.280.959,34 na apuração do IRPJ e da CSLL do AC 2013.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

DOCUMENTO VALIDADO