



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721590/2013-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.469 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2023
Recorrente BCV - BANCO DE CREDITO E VAREJO S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DESPESA COM DESCONTO NA RENEGOCIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PERDA DEFINITIVA. NÃO APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 9º A 12 DA LEI Nº 9.430/96. SÚMULA CARF 139.

Os artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 tratam de hipóteses de perda presumida no recebimento de créditos decorrentes de atividades da pessoa jurídica, não se aplicando aos casos de renegociação de dívida entre credor e devedor. No entanto, para que as perdas decorrentes de renegociação de dívida possam ser deduzidas do lucro real, é preciso que sejam preenchidos os requisitos do art. art. 299 do RIR/99.

DESPESAS ESCRITURADAS NA CONTABILIDADE. NECESSIDADE DE LASTRO EM DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. FORÇA PROBANTE. A escrituração, mantida com observância da legislação comercial e fiscal, acompanhada da documentação que lhe deu suporte, faz prova a favor do contribuinte. Por outro lado, se o contribuinte deixa de apresentar a documentação hábil e idônea em que o registro contábil se assentou, fica o Fisco autorizado a desconsiderar a escrituração correlata.

MULTA. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA SUA NATUREZA E DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS.

Para que seja dedutível na apuração do IRPJ, é preciso comprovar que a multa (i) tem natureza fiscal e é compensatórias ou foi imposta por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, nos termos do §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95; ou (ii) tem natureza não tributária, mas atende ao disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, isto é, é necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, bem como é usual ou normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

ART. 57 DA MP 449/08. VIGÊNCIA IMEDIATA. PREVISÃO CONTIDA NO ART. 66 DA MP 449/08. APLICAÇÃO AO FATO GERADOR OCORRIDO EM 31.12.2008. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO PELO CARF.

A vigência do art. 57 da MP 449/08 é objeto do art. 66 da referida medida provisória, que é expresso ao afirmar que, exceto com relação aos artigos 40 a 42, todos os demais passam a vigorar a partir da sua publicação, que ocorreu em 04.12.2008. Nesse contexto, não pode o julgador administrativo afastar a sua aplicação ao fato gerador ocorrido em 31.12.2008, por suposta violação ao princípio constitucional da anterioridade, por força do disposto na Súmula CARF nº 02.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

DESPESA COM DESCONTO NA RENEGOCIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PERDA DEFINITIVA NÃO APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 9º A 12 DA LEI Nº 9.430/96.

Os artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 tratam de hipóteses de perda presumida no recebimento de créditos decorrentes de atividades da pessoa jurídica, não se aplicando aos casos de renegociação de dívida entre credor e devedor.

DESPESAS ESCRITURADAS NA CONTABILIDADE. NECESSIDADE DE LASTRO EM DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. FORÇA PROBANTE. A escrituração, mantida com observância da legislação comercial e fiscal, acompanhada da documentação que lhe deu suporte, faz prova a favor do contribuinte. Por outro lado, se o contribuinte deixa de apresentar a documentação hábil e idônea em que o registro contábil se assentou, fica o Fisco autorizado a desconsiderar a escrituração correlata.

MULTA. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE COM A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE QUE A DESPESA FOI INCORRIDA PARA A GERAÇÃO DE RECEITAS.

IRPJ e CSLL têm bases de cálculo próprias: embora ambos partam do lucro líquido do exercício, apurado de acordo com as leis comerciais, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios - ainda que, por vezes, coincidentes - para apuração das respectivas bases de cálculo. As limitações à dedutibilidade do pagamento de multas da base de cálculo do IRPJ não se aplicam à CSLL, vez que o caput do 41 da Lei nº 8.981/95 é expresso com relação à abrangência do dispositivo à apuração do lucro real e a Lei nº 4.502/64, cujo art. 47 trata dos requisitos gerais à dedutibilidade das despesas, tem por objeto expresso dispor sobre o imposto de renda e foi publicada antes da instituição da CSLL.

Isso não significa, entretanto, que despesas desnecessárias possam ser deduzidas na apuração da CSLL. A base de cálculo da contribuição parte do resultado do exercício, aferido de acordo com as leis comerciais e, do §1º do art. 187 da Lei 6.404/1976 pode-se extrair que somente serão computados na determinação do resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, as despesas pagas ou incorridas correspondentes às receitas ou aos rendimentos auferidos.

ART. 57 DA MP 449/08. VIGÊNCIA IMEDIATA. PREVISÃO CONTIDA NO ART. 66 DA MP 449/08. APLICAÇÃO AO FATO GERADOR OCORRIDO EM 31.12.2008. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO PELO CARF.

A vigência do art. 57 da MP 449/08 é objeto do art. 66 da referida medida provisória, que é expresso ao afirmar que, exceto com relação aos artigos 40 a 42, todos os demais passam a vigorar a partir da sua publicação, que ocorreu em 04.12.2008. Nesse contexto, não pode o julgador administrativo afastar a sua aplicação ao fato gerador ocorrido em 31.12.2008, por suposta violação ao princípio constitucional da anterioridade, por força do disposto na Súmula CARF nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa de despesas decorrentes de renegociação de créditos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do voto da Relatora. Acompanharam pelas conclusões os Conselheiros Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros em relação à dedutibilidade das despesas com pagamento de multa da base de cálculo da CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros.

Relatório

Trata-se de autos de infração para a redução de saldos de prejuízo fiscal de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2008, em razão da suposta prática das seguintes infrações: (i) dedução de despesas relativas a descontos em renegociações de créditos, sem a comprovação do atendimento aos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96; (ii) dedução de despesas com multas, cujo pagamento e dedutibilidade não foram comprovados; (iii) dedução de despesas com prestação de serviços cuja efetividade não foi comprovada; e (iv) falta de adição do excesso de despesa com juros sobre o capital próprio (“JCP”), tendo em vista que, em seu cálculo, o contribuinte deixou de efetuar os ajustes ao valor bruto do PL, bem como de considerar as alterações de valor havidas nas diversas contas ao longo do período, ignorando o critério de variação *pro rata die* previsto em lei.

Intimado, o Recorrente apresentou impugnação, sustentando, em síntese:

(i) com relação às despesas com descontos em renegociações de créditos, (a) que se tratam de perdas definitivas, cujos créditos foram, serão ou estão sendo liquidados, com previsão expressa de contabilização na Carta Circular BCB 2988/2001, não se confundido com as perdas provisórias tratadas no art. 9º da Lei nº 9.430/96; (b) que constituem despesas dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/99, por se tratar de despesa operacional necessária à manutenção do funcionamento da fonte produtora dos rendimentos das instituições financeiras; e (c) que não constituem liberalidade das instituições financeiras, mas representam uma contrapartida justa e razoável, concedida nas negociações com clientes, com o objetivo de viabilizar a antecipação ou a regularização de créditos;

(ii) no que se refere à comprovação das despesas com prestação de serviços, que (a) foram apresentados documentos comprobatórios relativos a todos os prestadores de serviços, quais sejam, notas fiscais, comprovantes de pagamento e contratos de prestação de serviço, que não podem ser desconsiderados pela Autoridade Fiscal; (b) o objeto social e o ramo de atividade a que se dedicam todas as pessoas jurídicas que lhe prestaram serviços é conhecido pelo próprio Fisco, que possui amplo acesso a todas as informações desses contribuintes; (c) não pode ser responsabilizado pelo fato de ter sido indicada uma conta de pessoa física para pagamento de valores relativos a serviços prestados por pessoas jurídicas; e (d) não se pode desconsiderar a dedução de despesas com base em eventuais inconsistências com a DIMOF apresentada à época, tendo em vista que um mero erro material constante da declaração não impede que o contribuinte exercite seu direito à dedução;

(iii) com relação à comprovação das despesas com multa, que os documentos obtidos junto à Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo após a lavratura do auto de infração comprovam o pagamento de multa no montante de R\$ 556.492,21 (fl. 574-608); e

(iv) no que tange às despesas com juros sobre o capital próprio, a impossibilidade de exclusão dos valores da contrapartida do ajuste ao valor de mercado de títulos e valores mobiliários, tendo em vista que tal ajuste decorre do art. 57, da Medida Provisória 449/08 (posteriormente convertida na Lei 11.941/09,) que foi publicada apenas em dezembro de 2008, não podendo ser aplicada ao período autuado, sob pena de violação ao princípio da anterioridade.

Sobreveio a decisão da DRJ, julgando improcedente a impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. DESCONTOS CONCEDIDOS. DEDUÇÃO. NORMA APLICÁVEL.

Ao desconto concedido em operações de crédito, em face do princípio da especificidade, deve ser aplicada a regra objetiva de dedutibilidade de perdas em recebimento de créditos decorrentes da atividade da pessoa jurídica, prevista na Lei nº 9.430, de 1996.

DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESCRITURADAS NA CONTABILIDADE. NECESSIDADE DE LASTRO EM DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. FORÇA PROBANTE.

A escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando respaldada em documentos hábeis e idôneos.

DESPESAS DE MULTAS ADMINISTRATIVAS. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas administrativas, por não se revestirem das características de natureza compensatória e nem preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Irresignado, o Recorrente interpôs recurso voluntário, reiterando os argumentos trazidos em sede de impugnação e acrescendo, em síntese, (i) com relação à comprovação das despesas com prestação de serviços, que, em razão do princípio da verdade material, caberia à Fiscalização analisar os documentos apresentados pelo Recorrente, a despeito da correção de eventuais equívocos na DIMOF, com vistas a certificar que o contribuinte efetivamente incorreu na despesa; (ii) no que se refere à comprovação das despesas com multa, que não há qualquer informação nos autos de que tais multas teriam natureza administrativa, conforme afirmado no acórdão da DRJ, bem como que não há base legal que determine a adição das multas de caráter punitivo na apuração da base de cálculo da CSLL; e (iii) no que tange à despesa com JCP, que não se requer a declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade das normas disciplinadas na MP 449/2008, mas, sim, que tais disposições sejam aplicadas com observância estrita ao princípio da anterioridade, que deve ser respeitado por todos os órgãos, de forma cogente.

É relatório.

Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relator.

I – Admissibilidade

A Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 04.03.2015 e, na mesma data, consultou o referido documento.

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo

consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto pelo Recorrente em 02.04.2015.

No mais, o recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

II – Mérito

II.1- Despesas com descontos em renegociações de créditos (Infração 1 do IRPJ e Infração 2 da CSLL)

A Autoridade Fiscal glosou as despesas deduzidas pelo Recorrente em razão dos descontos concedidos na renegociação de créditos ao entendimento de que não foi comprovado o atendimento aos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, que tratam dos requisitos para a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica.

O Recorrente, por sua vez, sustenta que as despesas do período se referem a perdas definitivas, cujos créditos foram, serão ou estão sendo liquidados, não se confundindo com as perdas provisórias tratadas no art. 9º da Lei nº 9.430/96. Acrescenta, ainda, que, em razão de sua atividade de instituição financeira, tais despesas não são mera liberalidade, mas, sim, necessárias à manutenção da fonte produtora e, portanto, dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Nesse ponto, assiste razão o Recorrente. Da análise dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 pode-se concluir que os dispositivos tratam de hipóteses de perda presumida no recebimento de créditos decorrentes de atividades da pessoa jurídica, determinando em quais circunstâncias tais créditos se consideram não mais recuperáveis. Trata-se, pois, do registro de perdas, que podem ser provisórias, tendo em vista que, caso os créditos sejam recuperados no futuro, as perdas deverão ser revertidas.

Tanto é assim que (i) o §1º do art. 10 da Lei nº 9.430/96 prevê o estorno da perda registrada, caso o contribuinte desista da cobrança judicial antes de decorridos 5 anos do vencimento do crédito; (ii) o §3º do art. 10 da Lei nº 9.430/96 estabelece o estorno da perda caso a cobrança do crédito seja solucionada por meio de acordo homologado judicialmente; e (iii) o art. 12 da Lei nº 9.430/96 determina o cômputo, na determinação do lucro real, do montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título.

Situação distinta é a dos créditos que foram objeto de renegociação pactuada entre credor e devedor. Em tais casos, as perdas são definitivas, tendo em vista que o credor expressamente abriu mão de parte do valor a receber. Assim, não faz o menor sentido exigir o cumprimento dos requisitos dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, para que as perdas possam ser baixadas. É óbvio que o credor não irá iniciar e manter um procedimento judicial para o recebimento de um crédito que já concordou em não receber.

Diante disso, entendo que os artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 não se aplicam às hipóteses de renegociação de dívida entre credor e devedor. Sobre o tema já decidiu o presente Conselho em diversas oportunidades, dentre elas, no Acórdão nº 9101002.717, julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 03.04.2017:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PERDA PRESUMIDA. DESCONTO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DESPESA. RIR/1999, ART. 299.

A perda no recebimento de crédito, tratado pelos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996, é perda presumida; enquanto a concessão de desconto para solucionar a pendência financeira, notadamente no caso de instituições financeiras, é perda definitiva e, assim, despesa dedutível, aplicando-se o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

Sobre o tema é a Súmula CARF 139: “Os **descontos e abatimentos**, concedidos por instituição financeira **na renegociação de créditos** com seus clientes, constituem despesas operacionais dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não se aplicando a essa circunstância as disposições dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996”.

Cumprе ressaltar, entretanto, que embora não sejam aplicáveis os artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, é preciso que sejam preenchidos os requisitos do art. art. 299 do RIR/99, que reproduz o art. 47 da Lei nº 4.502/64 para que as perdas decorrentes de renegociação de dívida possam ser deduzidas do lucro real. Confira-se o teor do referido dispositivo:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

No presente caso, o Recorrente é uma instituição financeira, cuja atividade é exatamente fornecer crédito a terceiros e, por consequência, exigir o pagamento de tais créditos – o que, por vezes, implica na necessidade de renegociação de dívidas, para garantir o seu adimplemento ainda que parcial.

Portanto, sendo as perdas decorrentes da renegociação de dívidas uma despesa necessária à atividade das instituições financeiras e à manutenção da respectiva fonte produtora, bem como usual e normal ao tipo de atividade por elas desenvolvida, não vislumbro óbice à dedução de tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II.2 - Despesas com prestação de serviços (Infração 3 do IRPJ e Infração 1 da CSLL)

No que se refere às despesas com prestação de serviços, a maior parte dos argumentos trazidos em sede de recurso voluntário já foi devidamente enfrentada no acórdão da

DRJ, e, por concordar com seus fundamentos e diante da prerrogativa do art. 57, §3º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343/2015, proponho a adoção e confirmação da referida decisão, nos termos abaixo, complementando-a ao final:

A impugnante contesta a glosa de despesas de prestação de serviços, alegando que seriam despesas operacionais dedutíveis, nos termos do art.299, do RIR/99.

Afirma a interessada que a fiscalização teria desconsiderado a documentação apresentada, a qual alegadamente comprovaria a quase totalidade das despesas incorridas com serviços prestados por terceiros.

Inicialmente cabe observar que os documentos referentes à prestação de serviços, trazidos pela contribuinte aos autos, encontram-se às fls.86/311, 315/339, e 342.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, às fls.399/434, constata-se, de plano, que não assiste razão à alegação da contribuinte de que o Fisco teria desconsiderado a documentação relativa à prestação de serviços.

Isso porque a fiscalização descreveu de maneira detalhada, e pormenorizada, a análise de toda a documentação apresentada pela contribuinte, até indicar, ao final do Termo de Verificação Fiscal, cada um dos itens que foi objeto da atuação, no que diz respeito à glosa das despesas de prestação de serviços, consoante a tabela de fls.427/434.

Nos termos da Intimação Fiscal nº 06 (fls.69/85), observa-se que, da totalidade do universo de serviços prestados por terceiros, num total de R\$ 37.225.279,38, conforme informados na DIPJ/2009, foi efetuada a auditoria dos lançamentos contábeis relacionados a um subconjunto de 15 prestadores de serviços.

A partir da auditoria em questão, foi apurada uma série de irregularidades relativas aos 15 prestadores de serviços, que se encontram consolidadas pela fiscalização na tabela de fls.415/417, reproduzida a seguir: (...)

Conforme se observa na tabela anterior, a fim de analisar cada um dos 15 prestadores de serviços, e, em virtude da falta de apresentação de documentação, solicitada por meio de reiteradas intimações não atendidas pela contribuinte, a fiscalização fez uso de consultas aos sistemas informatizados da Receita Federal, dentre as quais às Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF), às Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e às Declarações Anuais do Simples Nacional(DASN).

Em sede de impugnação, a impugnante não contesta várias das constatações da fiscalização, notadamente no que se refere: (i) à falta de apresentação de contratos de prestação serviços; (ii) à falta de apresentação de notas fiscais; e (iii) à descrição genérica dos serviços nas notas fiscais apresentadas.

A contribuinte se limitou a questionar a falta de comprovação de pagamentos, sob o argumento de que transferências eletrônicas disponíveis efetuadas a pessoas físicas seriam aptas a comprovar pagamentos realizados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Contudo, a impugnante não trouxe nenhum documento aos autos que subsidiasse tal correlação, de tal forma que se pudesse concluir que um pagamento eletrônico realizado a uma pessoa física, seria, de fato, um pagamento destinado a uma pessoa jurídica.

A impugnante se insurge também contra as inconsistências de movimentação financeira apontadas pelo Fisco, alegando se tratar de erro material. Todavia, não apresentou nenhum documento, lançamento contábil, tabela, ou demonstrativo de cálculo, que demonstrasse a ocorrência de qualquer erro no caso concreto.

Na verdade, a contribuinte apresentou somente os comprovantes de inscrição no CNPJ de fls.559/573, cujas informações são absolutamente genéricas, e não permitem extrair nenhuma conclusão a respeito da efetiva prestação de serviços por parte das 15 pessoas jurídicas ora em análise.

Cabe notar que a impugnante entende faltar razoabilidade à intimação fiscal que solicitou a apresentação de documentação comprobatória relativa aos lançamentos contábeis de despesas de prestação de serviços. Entretanto, tal alegação é improcedente, à luz do disposto no art.923, do RIR/99, a seguir reproduzido:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Com efeito, é inconteste que a escrituração, mantida com observância da legislação comercial e fiscal, acompanhada da documentação que lhe deu suporte, faz prova a favor do contribuinte e, neste caso, incumbirá ao Fisco a apresentação da prova para desconsiderar o escriturado. Por outro lado, se o contribuinte deixa de apresentar a documentação hábil e idônea em que o registro contábil se assentou (ou que deveria ter-lhe suportado), fica o Fisco autorizado a desconsiderar a escrituração que não estiver amparada por tal documentação, melhor dizendo, haverá o contribuinte de trazer aos autos a prova de que aquele registro é correspondente ao fato que alega ter ocorrido.

Pelo exposto, não cabem reparos à glosa de despesas de prestação de serviços, cuja efetividade não foi comprovada pela contribuinte.

No mais, o Recorrente alega em seu recurso voluntário que, em razão do princípio da verdade material, caberia à Fiscalização analisar os documentos apresentados pelo Recorrente, a despeito da correção de eventuais equívocos na DIMOF, com vistas a certificar que o contribuinte efetivamente incorreu na despesa. Ora, conforme se extrai da decisão acima, os documentos apresentados pelo Recorrente foram devidamente analisados pela Autoridade Fiscal, porém, foram considerados insuficientes para a comprovação da efetividade do serviço tomado. Assim, igualmente, não há reparos a fazer na decisão recorrida em razão de tal argumento.

Por fim, sustenta o Recorrente que não pode ser responsabilizado pelo fato de determinados prestadores de serviços, beneficiários dos pagamentos realizados, não terem apresentado, à época, declaração de rendimentos à Receita Federal ou então terem omitido determinadas receitas do fisco – o que não pode ensejar a indedutibilidade das despesas.

De fato, eventuais irregularidades tributárias, trabalhistas ou cadastrais dos prestadores de serviço, por si só, não são capazes de afastar o direito do contribuinte a dedutibilidade da despesa para o tomados, desde que haja comprovação da efetividade do serviço prestado, bem como o atendimento aos requisitos do art. 299 do RIR/1999.

No entanto, no presente caso, a glosa de despesas não decorreu do fato isolado de 10, dos 15 prestadores de serviços, não ter apresentado declaração de rendimento no período ou não ter declarado os rendimentos pagos pelo Recorrente ao Fisco Federal. A glosa das despesas derivou dos diversos fatos identificados pela Autoridade Fiscal - dentre eles, a falta de comprovação da efetiva prestação de serviços - e listados, de forma detalhada, na tabela de fls. 415-417, que, em conjunto, levaram à glosa das despesas com prestação de serviços.

Nesse contexto, deve ser mantido o lançamento no que se refere à glosa das despesas com prestação de serviços.

II.3 – Despesas com multas (Infração 2 do IRPJ e Infração 1 da CSLL)

Com relação à dedutibilidade das despesas com pagamento de multa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a DRJ, após analisar os documentos juntados aos autos quando da impugnação, concluiu pela improcedência do pleito do Recorrente, uma vez que as multas administrativas não são dedutíveis na determinação do lucro real, por força do art. 299, do RIR/99, que impede a dedução de custos e despesas que não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

O Recorrente, por sua vez, alega que não há qualquer informação nos autos de que tais multas teriam natureza administrativa, conforme afirmado no acórdão da DRJ, bem como que não há base legal que determine a adição das multas de caráter punitivo na apuração da base de cálculo da CSLL.

Com relação ao primeiro ponto, conforme constatado pela decisão recorrida, as Guias de Arrecadação Estadual do Estado de São Paulo (GARE), apresentadas pelo Recorrente, têm como código de receita 890-4, que se refere a “Outras receitas não discriminadas”. Embora o Recorrente tenha também apresentado ofícios da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT, da SEFAZ/SP, informando que as GARE se referem aos recolhimentos de multas, não há qualquer comprovação da natureza de tais multas, de forma que se possa aferir a sua efetiva dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ.

Isso porque, nos termos do §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, as multas por infrações fiscais não são dedutíveis na apuração do lucro real, exceto aquelas de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Confira-se:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. (...)

§ 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.

No que se refere às multas por outras infrações, a sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ está condicionada à verificação da sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, bem como da sua usualidade e normalidade ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.502/64, reproduzido pelo art. 299 do RIR/99. Confira-se:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Portanto, não havendo comprovação de que as multas, deduzidas pelo Recorrente no período, têm natureza fiscal e são compensatórias ou foram impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo; ou têm natureza diversa e atendem ao disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, não há que se admitir a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ.

Tais limitações à dedutibilidade do pagamento de multas, entretanto, não se aplicam à CSLL. Isso porque o *caput* do 41 da Lei nº 8.981/95 é expresso com relação à abrangência do dispositivo à apuração do lucro real. E a Lei nº 4.502/64, cujo art. 47 trata dos requisitos gerais à dedutibilidade das despesas tem por objeto expresso dispor sobre o imposto de renda e foi publicada antes da instituição da CSLL, razão pela qual igualmente não se aplica à referida contribuição.

A meu ver, IRPJ e CSLL têm bases de cálculo distintas: embora ambos partam do resultado do período, apurado de acordo com as leis comerciais¹, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios – ainda que, por vezes, coincidentes – para apuração das respectivas bases de cálculo. Tanto é assim que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 prevê, expressamente, que se aplicam à CSLL “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”.

A própria Receita Federal, ao proferir a Solução de Consulta Cosit nº 198/2014, que trata da equiparação da base de cálculo do IRPJ à da CSLL para fins de dedução das perdas em operações realizadas no mercado de renda variável, afirmou o seguinte:

“7. Como se vê, a norma [art. 57 da Lei 8.981/95], apesar de unificar a forma de apuração e pagamento de ambos os tributos preserva, no entanto, aspectos particulares de cada um, uma vez que observa que devem ser mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor” (grifei).

Reforça esse entendimento a existência de dispositivos legais que, expressamente, estabelecem simetrias entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, que veda determinadas deduções na apuração de ambos os tributos, e o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, que determina a adição dos valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros à base de cálculo da CSLL, em linha com o que já previa o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, com relação ao IRPJ. Assim, não basta que determinado ajuste esteja previsto na legislação do IRPJ para que seja, automaticamente, aplicado na apuração da CSLL – como ocorre com os artigos 41 da Lei nº 8.981/95 e 47 da Lei nº 4.502/64.

Isso não significa, entretanto, que despesas desnecessárias possam ser deduzidas na apuração da contribuição. Nos termos do art. 2º, *caput* e §1º, “c”, da Lei nº 7.689/1988, a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial. E, de acordo com o §1º do art. 187 da Lei 6.404/1976, na determinação do resultado do exercício, serão computados “a) as receitas e os rendimentos ganhos no período,

¹ Art. 18 da Lei n. 7.450/1985; art. 7º, § 4º e 67, *caput* e XI, do Decreto-lei n. 1.598/1977; e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689/1988.

independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos".

Embora a Demonstração do Resultado do Exercício ("DRE") não faça distinção entre "despesa necessária" e "despesa desnecessária", da interpretação conjunta dos artigos 2º, caput e §1º, "c", da Lei nº 7.689/1988, e 187, §1º, da Lei 6.404/1976, pode-se extrair que somente serão computados no resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, as despesas pagas ou incorridas correspondentes às receitas ou aos rendimentos auferidos pela pessoa jurídica. *A contrario sensu*, as despesas desnecessárias, assim entendidas àquelas que não foram incorridas para a geração de receitas, não devem ser computadas na apuração do referido resultado e, portanto, não devem impactar a apuração da CSLL.

No presente caso, como visto acima, o Recorrente se limitou a apresentar os comprovantes de recolhimento das multas (fl. 574-608), não demonstrando que a referida despesa foi incorrida para a geração de receitas, de forma a ser computada na apuração do resultado do exercício para fins de cálculo da CSLL. Diante disso, mantenho a glosa da despesa relativa a multas na apuração da CSLL, porém, por razões diversas daquelas adotadas com relação ao IRPJ.

II.4 - Despesas com juros sobre o capital próprio (Infração 4 do IRPJ e Infração 3 da CSLL)

No que se refere à glosa de despesas com juros sobre o capital próprio, o Recorrente não se insurgiu contra a forma de cálculo dos JCP adotada pela Autoridade Fiscal, mas apenas quanto à aplicação do art. 57 da MP 449/08 ao presente caso. Assim, a controvérsia reside na aplicação, ou não, do ajuste previsto no art. 57 da MP 449/08 aos JCP apurados no mesmo ano-calendário. Estabelecia o referido dispositivo legal:

Art. 57. Para fins de cálculo dos juros sobre o capital a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se incluem entre as contas do patrimônio líquido sobre as quais os juros devem ser calculados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007.

A vigência do art. 57 da MP 449/08 é objeto do art. 66 da referida medida provisória, que é expresse ao afirmar que, exceto com relação aos artigos 40 a 42, todos os demais passam a vigorar a partir da sua publicação, que ocorreu em **04.12.2008**.

Nos termos do art. 144 do CTN, o "lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente". O fato gerador do IRPJ ora em discussão se perfectibilizou em **31.12.2008** e, nesta data, vigia o art. 57 da MP 449/08, como expressamente determinado pelo 66 da referida medida provisória.

O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, por sua vez, estabelece que "[n]o âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade". No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do

Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

Portanto, não pode o presente colegiado afastar a aplicação do art. 57 da MP 449/08 ao presente caso em razão de suposta violação ao princípio da anterioridade tributária – como acertadamente decidiu a DRJ. Note-se que não se trata aqui, como alegou o Recorrente, de respeitar, ou não, o princípio da anterioridade, mas sim da impossibilidade de o julgador administrativo afastar a aplicação de lei, no caso, o art. 66 da MP 449/08 – que, frise-se, determina a vigência do art. 57 da MP 449/08 a partir de 04.12.2008 - sob fundamento de violação ao princípio constitucional da anterioridade.

III – Conclusões

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para reverter a glosa de despesas decorrentes de renegociação de créditos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (Infração 1 do auto de infração de IRPJ e Infração 2 do auto de infração de CSLL).

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic