



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.000053/2009-03
ACÓRDÃO	1202-001.586 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	METHA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

RECURSO VOLUNTÁRIO.

GLOSA DE DESPESAS LANÇADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO PARA FINS DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DO ANO-CALENDÁRIO 2003. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS QUE DEVE OBSERVAR OS CRITÉRIOS DE NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE, AFERIDOS NO CONTEXTO DA ATIVIDADE ECONÔMICA. **PARCIAL PROVIMENTO.**

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos (art. 299 do RIR/99), são dedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas operacionais que preencham os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, desde que, por óbvio, devidamente comprovadas.

As despesas pagas por mera liberalidade – como são as havidas com buffet, decoração e compra de alimentos e bebidas para a inauguração do empreendimento objeto do contrato de empreitada – não são passíveis de dedução na apuração dos referidos tributos.

Comprovado que a aquisição dos *controladores de tráfego* e dos *games* ocorreu pela empresa para perfeita execução do objeto contratado (empreitada global), tratando-se de itens expressamente previstos no contrato firmado entre a empresa e a contratante da obra, fato devidamente comprovado nos autos, deve ser reconhecida a dedutibilidade de tais valores para a apuração do lucro líquido, extirpando-se, da autuação, tais glosas.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social,

como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

MULTA DE OFÍCIO. IMPUGNAÇÃO DA INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A REFERIDA MULTA. DESCABIMENTO. TAXA SELIC INCIDENTE SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO LANÇADO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA APLICADA. ART. 43, C/C ART. 5º, § 3º, DA LEI N. 9.430/96. SÚMULAS VINCULANTES CARF N. 4 E 108.

Sobre a totalidade do crédito tributário constituído, não pago no respectivo vencimento, incidirá juros de mora calculados à taxa SELIC, na forma do art. 43 da Lei n. 9.430/96, c/c § 3º do art. 5º da mesma Lei.

De acordo com a Súmula Vinculante n. 4 – CARF, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Prevê a Súmula Vinculante n. 108 – CARF que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Recurso desprovido nesta parte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa de despesas com a aquisição dos controladores de tráfego e dos games, totalizantes do valor de R\$ 98.804,87.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz (Relatora).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão 16-67.546, da 7ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, que julgou parcialmente procedente a Impugnação do contribuinte, em face dos autos de infração lavrados em seu desfavor em 29/12/2008, relativos **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)** e da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** apurados no encerramento do ano-calendário de 2003, que constituiu o crédito tributário total de **R\$ 297.595,68** (duzentos e noventa e sete mil, quinhentos e noventa e cinco reais e sessenta e oito centavos), composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados, conforme quadro abaixo:

TRIBUTO	LANÇAMENTO NOS AUTOS	VALOR PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS DE MORA	TOTAL
IRPJ	Fls. 157/162	R\$ 90.231,49	R\$ 67.673,61	R\$ 60.915,27	R\$ 218.820,37
CSLL	Fls. 163/168	R\$ 32.483,33	R\$ 24.362,49	R\$ 21.929,49	R\$ 78.775,31
VALORES TOTAIS					R\$ 297.595,68

Nota: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 5) e Termo de Constatação Fiscal (fls. 154/156).

A autuação foi resultado de fiscalização instaurada por força do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.90.00-2006-02524-1, em que foram glosados lançamentos de custos e de despesas considerados não comprovados, desnecessários e não dedutíveis na determinação do Lucro Real do período-base (ano-calendário 2003), enquadrando-se a atuação nos arts. 249, inciso I, e 251 e parágrafo único, 299, 300 e 301, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, e legislação tributária reflexa.

Na sua Impugnação, defendeu a ora recorrente que as provas juntadas ao

processo são bastantes à comprovação da necessidade, da usualidade e da normalidade das despesas incorridas para a atividade da empresa, cumprindo-se estritamente os requisitos de dedutibilidade para fins de apuração do imposto de renda na sistemática do Lucro Real, a par do disposto no art. 299 do RIR/99 e do Parecer Normativo CST nº 32, de 17/08/1981.

Afirmou que, na forma do seu contrato social, explora a atividade econômica de engenharia civil e da indústria de construção civil e pesada, incluindo o gerenciamento e execução e projetos e obras; importação e exportação em geral; compra e venda de imóveis sem corretagem; locação de bens móveis; aproveitamento e exploração de jazidas minerais, serviços de dragagem e transporte, navegação marítima, fluvial e lacustre; e manutenção industrial, instalações e montagens elétricas, eletrônicas, eletromecânicas e mecânicas.

Aduziu que, no caso concreto, as despesas glosadas foram empregadas na realização do seu objeto social; especificamente, no ano de 2003, celebrou Contrato de Construção pelo Regime de Empreitada Global (doc. 03) para edificar um hipermercado na Avenida Ricardo Jafet (atual Extra Hipermercado) com a Cia. Brasileira de Distribuição (CBD) que previa como escopo do trabalho, dentre outras, as seguintes atividades e obrigações:

- (i) Gerenciamento completo, engenharia e planejamento das obras (cláusula II – item I);
- (ii) Execução de serviços de construção civil em geral, terraplanagem, fundações / bases onde necessário, inclusive para o totem, estrutura de concreto, alvenarias, pisos, acabamentos, pintura, impermeabilização, serralheria, marcenaria, instalações elétricas em geral, infraestrutura completa para informática e prevenção de perdas (exceto passagem de cabos específicos), supervisão predial completa, instalações hidráulicas e de prevenção e combate a incêndio, instalação de ar condicionado, exaustão mecânica e ventilação, serviços de estrutura metálica e de cobertura, forros e

divisórias, equipamentos operacionais, mobiliário, apoio civil a todos os envolvidos, inclusive para as empresas contratadas diretamente pela CBD (cláusula II – Item 2.1.a);

- (iii) Gerenciamento do relacionamento e atendimento à Política de Boa Vizinhança da CBD pela Construtora, subcontratados e terceiros relacionados à obra (cláusula IV – Item 2.1.c);
- (iv) Fornecimento de todos os materiais, mão de obra especializada e serventia, e todos os equipamentos e ferramentas que se fizerem necessários à conclusão total dos serviços em perfeitas condições de uso (cláusula XII – Item 1.1);

Certifica que as despesas glosadas pela fiscalização ocorreram, única e exclusivamente, em função da construção do hipermercado, ou seja, para cumprimento integral do objeto do Contrato mencionado, e que isso pode ser comprovado pela análise das notas fiscais anexadas com a defesa, demonstrativa de que as despesas se referem a transações realizadas (i) para a aquisição de materiais de construção ou (ii) para a aquisição de serviços prestados em decorrência da relação obrigacional inerente à construção do hipermercado.

Assim, os materiais, equipamentos e serviços adquiridos atendem às cláusulas contratuais que delimitaram o dever de construir, devendo-se atentar ainda à existência de indicação, nos documentos fiscais, do local da obra como o de entrega dos materiais e da prestação de serviços.

O Acórdão de Impugnação deu provimento em parte ao pedido do contribuinte, ora recorrente, decotando parcela bastante significativa da glosa, reconhecendo a dedutibilidade da maior parte das despesas indicadas na autuação fiscal; o resumo dos créditos exigidos na autuação, cancelados e mantidos pela decisão da DRJ encontra-se no quadro abaixo:

Período de					Multa 75%
------------	--	--	--	--	-----------

	Apuração				Exigida	Cancelada	Mantida
IRPJ	31/12/2003	90.231,49	68.889,14	23.342,35	67.673,61	50.166,85	17.506,76
Tributo	Período de Apuração	Exigido	Cancelado	Mantido	Multa 75%		
					Exigida	Cancelada	Mantida
CSLL	31/12/2003	32.483,34	24.080,08	8.403,26	24.362,50	18.060,05	6.302,44
Total do processo		Exigido	Cancelado	Mantido	Multa 75%		
					Exigida	Cancelada	Mantida
		122.714,82	90.969,22	31.745,61	92.036,11	68.226,90	23.809,20

damentos constantes do referido acórdão na parte em que manteve a autuação, são os que seguem:

DOS DISPÊNDIOS NÃO NECESSÁRIOS, ANORMAIS E INUSUAIS E DOS BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA. INVALIDADE DAS DEDUÇÕES REGISTRADAS NO RESULTADO DA ENTIDADE.

Finalmente, compete examinar a pertinência ou não das glosas promovidas em relação às despesas qualificadas como não necessárias e dos valores de aquisição computados diretamente no resultado operacional por ocasião da aquisição de ativos de natureza permanente em nome da entidade, a saber:

Data	Fis. Razão	Contabilidade		Fornecedor	Nota Fiscal	Valor	Motivo da Glosa
15/12	791	4110539	Outros Serviços de Terceiros – PJB	Radice Brasil Merc. Arte e Evento Ltda	2	15.000,00	Decoração de rua – despesas não necessárias para a atividade da empresa.
31/12	77	4120499	Outros Custos Gerais	Bacco Coml. e Importadora Escócia Ltda	0246/47	2.140,00	Compra de bebidas e alimentos sem comprovação de utilização para as atividades da empresa.
31/12	77	4120499	Outros Custos Gerais	Bocuzzi Consultoria e Assessoria Ltda	130	17.440,00	Serviço de <i>buffer</i> de coquete para 400 pessoas com fornecimento de prosseco sem identificar os participantes, motivo da realização.
TOTAL – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS						34.580,00	
15/12	72	4111431	Diversos Materiais de Aplicação	Telvent Brasil S/A	1203	94.404,77	Controlador eletrônico de tráfego local, com 12 fases.
31/12	73	4111431	Diversos Materiais de Aplicação	Heloy – Móveis e Decorações Ltda	589	4.400,10	Compra de jogo eletrônico, BB Game e Vídeo Game e BB Cine.
TOTAL – COMPRAS PARA O ATIVO						98.804,87	

Começando o exame das controvérsias instauradas, compete antecipar que, particularmente nestes pontos, não merece razão o impugnante. Conquanto toda a irresignação do sujeito passivo, os dispêndios abaixo especificados notadamente não apenas se consubstanciam totalmente desvinculados da atividade econômica da entidade, bem assim alheios ao objetivo central do contrato de construção por empreitada:

Data	Fls. Razão	Contabilidade		Fornecedor	Nota Fiscal	Valor	Motivo da Glosa
15/12	791	4110539	Outros Serviços de Terceiros – PJB	Radice Brasil Merc. Arte e Evento Ltda	2	15.000,00	Decoração de rua – despesas não necessárias para a atividade da empresa.
31/12	77	4120499	Outros Custos Gerais	Bacco Coml. e Importadora Escócia Ltda	0786/47	7.140,00	Compra de bebidas e alimentos sem comprovação de utilização para as atividades da empresa.
31/12	77	4120499	Outros Custos Gerais	Bocuzzi Consultoria e Assessoria Ltda	130	17.440,00	Serviço de buffet de coquetel para 400 pessoas com fornecimento de prosseco, sem identificar os participantes, motivo da realização.
TOTAL – DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS						34.580,00	

De acordo com a legislação de regência tipificada na autuação, somente as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora, tidas como usuais e normais nestas perspectivas, são consideradas dedutíveis para efeito de determinação do imposto de renda.

Nesse sentido, a norma estabelece os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade como as regras elementares para sua dedutibilidade.

Por seu turno, **defeso a inserção de gastos incorridos que se denotem estranhos à atividade econômica da entidade, sobretudo nas circunstâncias evidenciadas no caso concreto que traduzem atos de mera liberalidade.**

Noutra perspectiva, igualmente vedada a dedutibilidade de **gastos computados diretamente no resultado no exercício da entidade ante a inobservância do regime de competência, tais como ocorreu nos eventos abaixo, todos eles associados a escrituração de ativos de natureza permanente adquiridos no curso da vigência do contrato de construção por empreitada:**

Data	Fls. Razão	Contabilidade		Fornecedor	Nota Fiscal	Valor	Motivo da Glosa
15/12	72	4111431	Diversos Materiais de Aplicação	Telvent Brasil S/A	1203	94.404,77	Controlador eletrônico de tráfego local, com 12 faixas.

31/12	73	4111431	Diversos Materiais de Aplicação	Heloyz Móveis e Decorações Ltda	589	4.400,10	Compra de jogo eletrônico BB Game e Vídeo Game e BB Cine.
TOTAL – COMPRAS PARA O ATIVO						98.804,87	

Nestas circunstâncias, de plano, totalmente pertinente a glosa destes valores.

Sob este aspecto, importa trazer a lume excerto de lições da Equipe de Professores da FEA/USP em obra sob a Coordenação do Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus:

“Os ativos permanentes, constituindo-se em inversões permanentes são adquiridos para servir à empresa em vários períodos de sua

existência, não sendo objeto normal de compra e venda (...). Como essas inversões são permanentes e irão servir à empresa por vários exercícios, não é correto apropriar como despesa a totalidade de seu valor no momento da aquisição. Todo item do ativo fixo possui um tempo de vida útil limitado e estimável, que servirá de base para o rateio da despesa naquele espaço de tempo. A distribuição da despesa por vários períodos contábeis, do valor do ativo fixo, é feita pelo procedimento contábil denominado depreciação, especialmente dos bens do Ativo Imobilizado.” (Contabilidade introdutória. Equipe de Professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Coordenação Sérgio de Iudícibus. 11ª edição. São Paulo, Atlas, 2010, p. 80/81)

Em suma, a inexistência da aplicação da metodologia de reconhecimento de despesas na escrituração contábil da entidade outorga a exclusão da quantia indevidamente computada no resultado operacional por ocasião da aquisição de ativos de natureza permanente, transferindo-se ao sujeito passivo readequar a mensuração de seus efeitos ao longo de exercícios financeiros futuros e sua influência na apuração da nova base impositiva do imposto de renda dos períodos-base supervenientes.

Não obstante a isto, acrescenta-se que descabe qualquer alusão tendente a vincular tais aquisições ao contrato de construção por empreitada, mormente em razão dos termos do parágrafo primeiro da Cláusula I avençado entre as partes contratantes.

Diante de todo o exposto, compete a manutenção da eficácia da autuação em relação a tais valores.

A autuada, inconformada com a manutenção de parcela da autuação fiscal, interpôs o presente recurso voluntário, aduzindo, em síntese, que:

- a) **os dispêndios havidos para a execução do “Contrato de Construção pelo Regime de Empreitada Global”** firmado entre a recorrente e a Companhia Brasileira de Distribuição, CNPJ nº 47.508.411/0001-56 para execução de obra e serviços de implantação de hipermercado na Avenida Ricardo Jafet nº 1.501, São Paulo, SP (Loja – Extra Ricardo Jafet), **bem como os gastos vinculados à aquisição de bens**

permanentes para o empreendimento construído estão todos comprovados nos autos e foram necessários à sua atividade:

a.1) quanto aos dispêndios relacionados à decoração de rua (R\$ 15.000,00), à compra de alimentos e bebidas (R\$ 2.140,00) e a serviço de buffet /coquetel para 400 pessoas com fornecimento de 'prosecco' (R\$ 17.440,00), no total de R\$ 35.580,00, havidas por desnecessárias pela fiscalização, foram todos realizados para a inauguração do empreendimento em referência, sendo praxe do mercado o seu oferecimento pelo empreiteiro contratado, havendo, portanto, que ser considerada despesa necessária à atividade, do ponto de vista gerencial e comercial, e, portanto, dedutível;

a.2) quanto à compra de ativos, os equipamentos eletrônicos de controle de tráfego de pessoas (R\$ 94.404,77) foram adquiridos pela empresa e aplicados na obra a fim de que fosse entregue em “perfeitas condições de uso”, por serem, inclusive, uma exigência da Secretaria Municipal de Transporte local, como previu expressamente o contrato e na forma do Ofício endereçado ao referido órgão de administração municipal; no que se refere à dedutibilidade dos valores havidos com a aquisição dos jogos eletrônicos, BB Game, vídeo game e BB Cine (R\$ 4.400,10), foram adquiridos e aplicados também no referido empreendimento, no espaço destinado à recreação de crianças, em cumprimento do previsto no contrato de referência;

b) ainda que se entenda que tais despesas não possuem relação como o objeto social da recorrente, não poderia, de qualquer modo, prosperar a exação na forma como lançada, eis que os itens adquiridos seriam passíveis de depreciação dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 305 do RIR/99.

Debate também que, muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ; desse modo, pede que seja reformado o acórdão que, ao atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ, preservou indevidamente o lançamento reflexo da contribuição.

Impugna, por fim, a incidência da Selic sobre o valor da multa de ofício aplicada, sustentando que, na forma do art. 13 da Lei n. 9.605/95 c/c art. 84 da Lei n. 8.981/95, somente poderia incidir acréscimos sobre os tributos, não havendo que se falar em correção monetária e juros moratórios incidentes sobre a multa fiscal.

Pede, por esses fundamentos, o provimento do presente recurso, para que seja reconhecida a total improcedência das autuações e, por conseguinte, das glosas na apuração do IRPJ e de CSLL do Ano-calendário 2003; subsidiariamente, que seja excluída a glosa na apuração da CSLL e, em último caso, ao menos excluída a incidência da Selic sobre a multa de ofício constante da autuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – protocolo do recurso realizado em 11/12/2015 (solicitação de juntada p. 210), com registro de ciência em 17/11/2015 (AR postal na p. 584) – interposto no prazo previsto no art. 33 do Decreto n. 70.235/72 e, por também preencher os demais requisitos objetivos e subjetivos à sua admissibilidade, dele conheço.

A discussão travada no presente recurso diz respeito a (in)dedutibilidade de

despesas na apuração da renda líquida a ser objeto de tributação, debate sobremaneira importante, notadamente por tocar a ordem constitucional – na parte em que define as materialidades tributárias (definição constitucional de “renda” e de “lucro”) e, em última instância, por se tratar de aplicação do princípio maior da capacidade contributiva.

Segundo Luís Eduardo Schoueri¹:

[...] O direito à dedutibilidade da despesa baseia-se, portanto, na aceção de que apenas a renda líquida deve ser tributada. Se houve custos para obter determinada, devem ser eles dedutíveis. De outro modo, tributar-se-ia parcela que não constitui renda. É, por isso, que somente após afastados os ônus suportados para sua aquisição, pode a renda ser tributada.

Decerto, é insuficiente pensar em renda tributável considerando elementos de efeito aumentativo somente no patrimônio do contribuinte, como produto ou acréscimo. Para se alcançar a renda *tributável*, importa o cálculo de todos os ingressos e saídas apurados *em um determinado período de tempo*, para que, então, se possa verificar a ocorrência de um saldo positivo ou negativo, a ser tomado como referência para a tributação. A determinação da renda tributável, enseja, assim, que se aparte da renda bruta as despesas que foram necessárias à obtenção da riqueza.

A respeito das deduções do lucro real, para a estipulação do lucro líquido, preconiza Ricardo Mariz de Oliveira²:

[...] em princípio, todos os custos e despesas são dedutíveis do lucro real, independentemente de haver expressa disposição legal declarando a dedutibilidade deste ou daquele encargo. Isto é assim porque **o sistema legal toma o lucro líquido, no qual os custos e despesas estão debitados ao resultado do período-base, como ponto de partida para apuração do lucro real**, e prossegue discriminando apenas as exceções, que estabelecem a indedutibilidade de gastos para serem deduzidos fiscalmente,

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda. Renda Disponível é Renda Líquida. In: Direito Tributário. Princípio da Realização no Imposto Sobre a Renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. Organização: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Malto da. São Paulo: IBDT, 2019, p. 26-27.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. vol. II. São Paulo: IBDT, 2020, p. 28.

ou ainda algum tratamento diferenciado.

Sobre a determinação das despesas dedutíveis, lecionam Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi, elucidando sobre serem necessárias àquelas imbrincadas à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora das receitas:

[...] a definição de que as **despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operacionais ou da atividade da empresa, é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das indedutíveis.** [...] o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Despesa normal [...] é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou originária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Não à toa, a ideia de *necessidade* – como deveras ocorre pelas dificuldades semânticas da linguagem -, pelas diversas acepções semânticas que lhe ocorrem, na delimitação do *imprescindível*, tem ensejado diversos debates na esfera administrativa, neste Conselho, e nos Tribunais judiciais do país, pela repercussão no estabelecimento das despesas dedutíveis.

As despesas necessárias, de acordo com a legislação fiscal aplicável ao tempo dos fatos (art. 299 do Decreto-Lei 3.000/99), são *as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa*:

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).

Ainda, pertine observar o que determinam os artigos 248 e 277 do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, pode-se afirmar que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias – por óbvio, desde que devidamente comprovadas.

Dito de outro modo, os dispêndios contabilizados que venham a violar as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido (mesma base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica).

Em última análise, portanto, o que torna esses dispêndios indedutíveis da base de cálculo do IRPJ – e também da CSLL – é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial. Via de consequência, os dispêndios glosados afetarão o próprio resultado do exercício e, consequentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990, como ocorreu na espécie.

Ainda nessa introdução de análise conceitual, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que as vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei n. 4.502/64 – previsão esta que se afigura como referência normativa ao art. 299 do RIR/99, atualmente constante do art. 311 do RIR/18.

Passando ao contexto de aplicação de tudo quanto preambularmente esposado, tenho **não assistir razão à recorrente quando defende a dedutibilidade das despesas havidas com decoração de rua (R\$ 15.000,00), à compra de alimentos e bebidas (R\$ 2.140,00) e a serviço de buffet /coquetel para 400 pessoas com fornecimento de 'prosecco' (R\$ 17.440,00), no total de R\$ 35.580,00.**

Ainda que tais despesas tenham ocorrido para a inauguração do empreendimento produto do contrato construtivo, e que possa ser uma praxe do mercado que o construtor de grandes obras custei essas despesas de inauguração ao cliente, não são despesas que possam ser tidas por necessárias ao contrato de empreitada, mas compreendidas como uma cortesia do empreiteiro, para o dia célebre da entrega do empreendimento comercial; um pequeno gesto de agrado ao seu cliente, desembolso de mera liberalidade e, portanto, indedutível da base de cálculo de apuração do lucro.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem diversos julgados entendendo que nem mesmo as despesas incorridas pela empresa para a realização das confraternizações de seus funcionários nas datas festivas podem ser compreendidas como necessárias para fins de dedutibilidade; quiçá, no caso, as despesas da festa de inauguração de empreendimento, para o público em geral, convidados do cliente da obra. Cito, para ilustrar o exemplo, ementa de julgado da 4ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária desta 1ª Seção, transcrito na parte que interessa:

PROCESSO 19311.720351/2014-69
ACÓRDÃO 1401-007.038 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA
ORDINÁRIA
SESSÃO DE 13 de junho de 2024
RECURSO VOLUNTÁRIO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2011, 2012
DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE.
De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, em seu art. 299, são dedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas operacionais que preencham os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, desde que devidamente comprovadas. As

despesas pagas por mera liberalidade não são passíveis de dedução na apuração dos referidos tributos. Assim, despesas incorridas com a realização de festas de confraternização dos funcionários e/ou com a manutenção de clubes sociais de lazer não se enquadram na definição de despesas necessárias, estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.
[...]

Irreparável, portanto, o acórdão que mantém a glosa realizada no auto de infração quanto à dedutibilidade de tais dispêndios.

Doutra parte, tenho que assiste razão ao contribuinte recorrente quando propugna pela dedução dos valores havidos com os equipamentos eletrônicos de controle de tráfego de pessoas (R\$ 94.404,77) e com a aquisição dos jogos eletrônicos, BB Game, vídeo game e BB Cine (R\$ 4.400,10).

Com efeito, encontra-se demonstrado, pelas provas juntadas ao processo pela autuada, que os controles de tráfego não só foram adquiridos pela recorrente e diretamente instalados no hipermercado, em cumprimento às obrigações assumidas no contrato de empreitada, anexado aos autos na p. 254-274, notadamente por se tratar de exigência da Municipalidade para a aprovação do empreendimento pela Secretaria Municipal de Transportes (SMT) do Município, o que demonstra a necessidade da despesa e sua consequente dedutibilidade.

Das provas constantes do processo, destaca-se: Nota fiscal 1203 (p. 150), emitida pela Telvent Brasil S.A, de aquisição dos 3 Controladores de tráfego, compagamento comprovado na p. 150, e instalados na obra, conforme planta baixa de fls. 664-695, submetida à apreciação da Secretaria Municipal de Transportes em cumprimento ao determinado pela Administração local na Certidão de Diretrizes (p. 697-705):

12. O empreendedor deverá providenciar a implantação e adaptação de conjuntos semafóricos, no padrão CTA4, conforme descrito a seguir:

a - no cruzamento da Av. Dr. Ricardo Jafet e R. Vergueiro deverá ser feita a adaptação do conjunto semafórico através da implantação de novos focos e demais acessórios;

b - no cruzamento da Av. Dr. Ricardo Jafet e R. Rodrigo, ~~deverá ser implantado um conjunto semafórico com a instalação de um controlador eletrônico compatível com o Sistema CTA4;~~

c - nos cruzamentos das R. Mário Vicente com Oliveira Melo deverão ser implantados dois conjuntos semafóricos operados por um controlador eletrônico padrão CTA 4;

d - O semáforo existente no cruzamento das ruas Imprensa e Arciprestes Ezequias deverá ser um controlador semafórico padrão CTA4;

Vale registrar que o “*Termo de recebimento de obras de sinalização viária relacionadas ao polo gerador*”, referente à Certidão de diretrizes, somente foi expedido no dia 3/3/2004, comprovando que, **a despeito de a aquisição dos equipamentos ter ocorrido após a data final de entrega do empreendimento, prevista no contrato de empreitada** – o que foi considerado no acórdão de impugnação para a glosa – os equipamentos foram instalados para regularização do empreendimento, fazendo parte, portanto, do contrato de execução dos serviços prestados pela recorrida.

Ainda, a planta de construção do hipermercado contempla a indicação dos locais de instalação dos controladores de tráfego no empreendimento, exatamente em número de 3 (três), também expressamente referenciados no documento de fiscalização da Secretaria de controle.

Da mesma forma, devem ser admitida a dedução das despesas com os “Games”, objeto das nota fiscal de p. 151, emitida pela Heloyn Móveis e Decorações Ltda (Nota fiscal 589), no valor de R\$ 4.400,10, com pagamento comprovado na fl. 152, porquanto a aquisição e instalação dos eletrônicos que guarneceram o empreendimento esteve contemplada no contrato de empreitada global prestado pela ora recorrente.

Embora não itenizado no contrato os equipamentos eletrônicos que deveriam ser instalados, o aditivo contratual celebrado (p. 275-276) deixa clara a obrigação existente no contrato de empreitada de a recorrente entregar o empreendimento guarnecido com todos os equipamentos eletrônicos necessários, o que ratifica a alegação de que os games adquiridos destinaram-se a guarnecer o empreendimento construído.

Entendo, portanto, que a dedução das despesas com aquisição de tais itens está em consonância com a regra prevista no art. 299 do RIR/99, tal como detalhado neste voto, não podendo subsistir o lançamento neste particular.

Em último lugar, subsistindo, em parte, a autuação fiscal após o exame do recurso que propugnou pela sua total improcedência, impende a análise do pedido subsidiário relativo à exclusão da incidência da Selic sobre o valor da multa de ofício aplicada.

Nesse ponto, não assiste razão à recorrente, eis que **a Taxa Selic serve à atualização de todo o crédito tributário, que inclui não somente a exação dos tributos devidos, como também a multa fiscal.**

Com efeito, a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício está conforme o art. 161 do Código Tributário Nacional; fazendo parte do crédito juntamente com o tributo, devem ser aplicados à multa os mesmos procedimentos e critérios de cobrança:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Dessa forma, após o lançamento fiscal, incide juros não apenas sobre o principal (tributo devido), como também sobre a multa aplicada, que, conjuntamente, compõem o crédito tributário.

Ademais, vale consignar que a aplicação da Taxa Selic, para a atualização do crédito em referência, inclusive da multa fiscal, está prevista no art. 43 da Lei n. 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário

correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O § 3º do art. 5º, expressamente referido no parágrafo único acima transcrito, assim prevê:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Ademais, a matéria é objeto da **Súmula CARF n. 4**, aprovada como **vinculante**, na forma da Portaria ME n. 12.975, de 10/11/2021, e da **Súmula CARF n. 108**, mais recentemente aprovada:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#), de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Corroborando esse entendimento, cito o Acórdão n. 9202-005.577 – 2ª Turma, de 28 de junho de 2017, nos autos do Processo n. 164.720072/2014-78:

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL- ITR
Exercício: 2005

ITR. JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE
OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Por todo o exposto, **voto pelo conhecimento e parcial provimento do Recurso Voluntário**, apenas para afastar, da autuação, a glosa das despesas com a aquisição dos controladores de tráfego e dos games, totalizantes do valor de R\$ 98.804,87, mantendo o acórdão de impugnação em seus demais termos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ