



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722297/2011-57
ACÓRDÃO	1402-007.496 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	R.P.L.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESPESAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. COMPROVAÇÃO

Não basta, para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural. Deve manter em boa guarda todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo, conseqüentemente documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações.

REGIME DE COMPETÊNCIA

O regime de competência é um princípio contábil, que deve ser estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

LANÇAMENTO. INSTITUTO DE POSTERGAÇÃO.

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência despesas será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração. Não comprovado o pagamento a posteriori do tributo ou ele foi feito após de iniciado o procedimento de fiscalização, caracterizando perda de espontaneidade, provocará a perda do direito aos procedimentos relativos ao lançamento

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL- REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO – COMPATIBILIDADE. SÚMULA CARF 241

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, que está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado é plenamente compatível com a mesma hipótese que enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Inteligência da Súmula Carf 241

TAXA SELIC

"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". (Súmula CARF nº 4)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso de ofício, em razão de inferior ao limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (R\$ 15.000.000,00); i.ii) afastar as preliminares suscitadas; i.iii) manter a incidência da taxa SELIC sobre os juros de mora. Inteligência da Súmula CARF nº 4; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, ii.i.) na parte em que requerida a aplicação do instituto da postergação de pagamento de IRPJ e CSLL; ii.ii) em relação aos lançamentos de IRRF, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencido o Relator original Jandir José Dalle Lucca (itens “ii.i” e “ii.ii”), o Conselheiro Alexandre labrudi Catunda. A Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, redatora “ad hoc” designada, limitou-se a ler o voto, originalmente preparado pelo Jandir José Dalle Lucca que não compõe mais o colegiado, não tendo participado dos debates e nem votado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Redatora *Ad Hoc*

(documento assinado digitalmente)

Alexandre labrudi Catunda – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (fls. 2812/2968) interpostos em face do v. acórdão de fls. 2755/2799, que decidiu julgar procedente em parte as impugnações de fls. 2028/2138 e 2642/2660, para o fim de exonerar parcialmente as exigências fiscais descritas nos Autos de Infração lavrados em 20.12.2011, relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e ao Imposto de Renda Retido na Fonte, do ano-calendário de 2007 (fls. 1961/1996).

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

1. Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007, lavrados em 20/12/2011 e apurados com base na glosa da dedução de despesas: a) não comprovadas (que também serviram de base para o lançamento de IRRF sobre pagamentos sem causa); b) incorridas, porém, não dedutíveis e c) comprovadas, mas que não observaram o regime de competência. O montante dos referidos autos soma R\$15.968.904,92 (quinze milhões, novecentos e sessenta e oito mil, novecentos e quatro reais e noventa e dois centavos), incluídos multa de 75% e os juros de mora.

1.1. A ciência pelo contribuinte deu-se em 04/01/2012, por Aviso de Recebimento postal.

1.2. Conforme Termo de Verificação Fiscal de 20/12/2011 (fls. 1924 a 1960), a sociedade tem por objeto social a “participação no capital de outras sociedades, como sócia quotista ou acionista, no país ou no exterior (holding)”. Informa, ainda, que na 12ª alteração contratual, datada de 22/10/2007, os sócios da R.P.L.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda decidiram *pela cisão parcial da empresa* vertendo parte de seu patrimônio para quatro novas sociedades e aprovaram a redução do Capital Social.

1.3. A tabela abaixo descreve as despesas com prestadores de serviços de Assessoria Jurídica e de Auditoria e Consultoria, que foram objeto da auditoria fiscal:

Item	Data	Lançamento	Conta	Valor	Beneficiário
1	07/03/2007	36	Assessoria Jurídica	73.674,01	Inglez de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
2	08/03/2007	80	Auditoria e Consultoria	900.000,00	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
3	15/03/2007	110	Auditoria e Consultoria	180.000,00	Risk Assessment Consultoria S.A.
4	25/03/2007	130	Assessoria Jurídica	100.000,00	Inglez de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
5	16/04/2007	167	Assessoria Jurídica	64.490,00	Escritório de Advocacia Arnold Wald
6	18/04/2007	206	Assessoria Jurídica	28.405,59	Inglez de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
7	24/04/2007	200	Assessoria Jurídica	329.613,98	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
8	01/05/2007	378	Assessoria Jurídica	41.680,00	Escritório de Advocacia Arnold

9	01/05/2007	377	Assessoria Jurídica	30.348,41	Wald Ingléz de Souza Aith Gentil Advogados
10	29/05/2007	364	Assessoria Jurídica	323.727,29	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
11	24/07/2007	442	Auditoria e Consultoria	653.898,29	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
12	06/08/2007	599	Auditoria e Consultoria	916.485,11	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
13	09/08/2007	507	Auditoria e Consultoria	2.224.151,17	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
14	17/08/2007	624	Assessoria Jurídica	27.700,00	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
15	14/09/2007	716	Assessoria Jurídica	40.000,00	Escritório de Advocacia Arnold Wald
16	18/09/2007	743	Assessoria Jurídica	340.000,00	Leite, Tosto e Barros Advs. Associados S
17	20/09/2007	758	Assessoria Jurídica	200.000,00	Justen Pereira Oliveira & Tlamini
18	25/09/2007	874	Auditoria e Consultoria	789.973,76	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
19	25/09/2007	850	Auditoria e Consultoria	450.000,00	Deux Consultores Econômicos Ltda.
20	25/10/2007	897	Auditoria e Consultoria	450.000,00	Deux Consultores Econômicos Ltda.

1.4. A partir da documentação apresentada pelo contribuinte, a Autoridade Fiscal chegou às seguintes conclusões quanto às despesas mencionadas:

Item	Data	Beneficiário	Classificação
1	07/03/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	Despesa comprovada e dedutível
2	08/03/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
3	15/03/2007	Risk Assessment Consultoria S.A.	Despesa incorrida, mas não-dedutível
4	25/03/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	Despesa incorrida, mas não-dedutível
5	16/04/2007	Escritório de Advocacia Arnold Wald	Despesa incorrida, mas não-dedutível
6	18/04/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	Despesa comprovada e dedutível
7	24/04/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
8	01/05/2007	Escritório de Advocacia Arnold Wald	Despesa incorrida, mas não-dedutível
9	01/05/2007	Ingléz de Souza Aith Gentil Advogados	Despesa comprovada e dedutível
10	29/05/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
11	24/07/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
12	06/08/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
13	09/08/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
14.	17/08/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	Despesa incorrida, mas não-dedutível

15	14/09/2007	Escritório de Advocacia Arnold Wald	Despesa incorrida, mas não-dedutível
16	18/09/2007	Leite, Tosto e Barros Advs. Associados S	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
17	20/09/2007	Justen Pereira Oliveira & Tlamini	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
18	25/09/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	Despesa não-comprovada e não-dedutível. Pagamento sem causa
19	25/09/2007	Deux Consultores Econômicos Ltda.	Despesa incorrida, mas não-dedutível
20	25/10/2007	Deux Consultores Econômicos Ltda.	Despesa incorrida, mas não-dedutível

1.5. Com base no apresentado, a Autoridade Fiscal glosou parte dos valores das despesas escrituradas, conforme a tabela:

Item	Data	Beneficiário	Valor contabilizado	Valor glosado
1	07/03/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	73.674,01	0,00
2	08/03/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	900.000,00	900.000,00
3	15/03/2007	Risk Assessment Consultoria S.A.	180.000,00	180.000,00
4	25/03/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	100.000,00	100.000,00
5	16/04/2007	Escritório de Advocacia Arnold Wald	64.490,00	64.490,00
6	18/04/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	28.405,59	0,00
7	24/04/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	329.613,98	329.613,98
8	01/05/2007	Escritório de Advocacia Arnold Wald	41.680,00	41.680,00
9	01/05/2007	Ingléz de Souza Aith Gentil Advogados	30.348,41	0,00
10	29/05/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	323.727,29	323.727,29
11	24/07/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	653.898,29	653.898,29
12	06/08/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	916.485,11	916.485,11
13	09/08/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	2.224.151,17	2.224.151,17
14	17/08/2007	Ingléz de Souza Aith e Gentil Leite Adv.	27.700,00	27.700,00
15	14/09/2007	Escritório de Advocacia Arnold Wald	40.000,00	40.000,00
16	18/09/2007	Leite, Tosto e Barros Advs. Associados S	340.000,00	340.000,00
17	20/09/2007	Justen Pereira Oliveira & Tlamini	200.000,00	200.000,00
18	25/09/2007	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.	789.973,76	789.973,76
19	25/09/2007	Deux Consultores Econômicos Ltda.	450.000,00	450.000,00
20	25/10/2007	Deux Consultores Econômicos Ltda.	450.000,00	450.000,00
		Total	8.164.147,61	8.031.719,60

1.6. Aponta a Autoridade Lançadora que os pagamentos sem causa (ou seja, aqueles em que foi constatada a operação, mas não foi comprovada a sua causa), constituem-se em infração que, de acordo com o art. 61 da Lei nº 8.981/95, sujeita a empresa ao recolhimento do Imposto de Renda exclusivamente na fonte de 35% sobre a base reajustada.

1.6.1. Assim, a Autoridade Fiscal discrimina os pagamentos sem causa conforme a Tabela V.1, a seguir:

Item	Data	Valor Bruto	Valor pago	Base de Cálculo
2	09/03/2007	900.000,00	844.650,00	1.299.461,54
7	25/04/2007	329.613,98	309.342,72	475.911,88
10	01/06/2007	323.727,29	323.727,29	498.041,98
11	24/07/2007	653.898,29	613.683,55	944.128,54
12	07/08/2007	916.485,11	860.121,28	1.323.263,51
13	10/08/2007	2.224.151,17	2.087.365,87	3.211.332,11
16	19/09/2007	340.000,00	329.290,00	506.600,00
16A	19/09/2007	2.400.000,00	2.400.000,00	3.692.307,69
17	04/10/2007	200.000,00	193.700,00	298.000,00
18	25/09/2007	789.973,76	741.390,37	1.140.600,57

1.7. Ainda, de acordo com a Auditoria Fiscal, em 2007, a empresa adquiriu direitos creditórios – títulos precatórios. Tal compra foi viabilizada por meio de aumento de capital, cujos recursos financeiros foram enviados pelos sócios sediados no exterior - Estado de Delaware - Estados Unidos da América. O Auditor assevera que, em 2007, a empresa somente obteve receitas oriundas da alienação dos títulos precatórios contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Segundo a Autoridade Fiscal:

Constata-se que, mesmo para as despesas comprovadas, o contribuinte não observou o regime de competência na escrituração de despesas, pois apenas algumas das despesas de Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria se referiam aos títulos precatórios que foram alienados, sendo as demais despesas referentes a outros títulos, notadamente, os empréstimos compulsórios da Eletrobrás, que permaneceram no Ativo ao final do ano de 2007. (...) No regime de competência as despesas são apropriadas no período em que forem incorridas, enquanto no regime de caixa, o reconhecimento das despesas na contabilidade dá-se no período em que elas forem pagas. Portanto, o reconhecimento de uma despesa não se relaciona com o período em que ela foi paga, mas, sim, com o período em que ela foi incorrida.(...) Assim, não encontra respaldo na legislação comercial e tributária a prática da empresa atuada, que reconheceu como despesas dedutíveis no ano-calendário de 2007 despesas com Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria referentes à aquisição de títulos que não geraram receitas em 2007.(...) Portanto, a contabilização das despesas com Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria deve ser feita à medida que elas forem sendo incorridas, isto é, na medida em que os títulos creditórios correspondentes forem sendo vendidos. Constatamos que, mesmo para as despesas comprovadas, não ocorreu, em 2007, nenhuma daquelas hipóteses acima mencionadas, em que seria legítimo o reconhecimento das despesas com Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria naquele mesmo ano-calendário.

Portanto, a fiscalização incluiu na glosa de despesas, os valores referentes aos itens que mesmo tendo sido comprovados quanto a sua ocorrência, não atenderam ao princípio da competência. (grifamos)

Tabela VI 1 – Direitos Creditórios adquiridos:

Item	Data	Título	Valor declarado
1	28/09/06	Precatório "08/1995"	8.550.000,00
2	28/09/06	Precatório "95/1996"	7.800.000,00
3	28/09/06	Precatório "690/1992"	17.650.000,00
4	15/02/07	Precatório "49710"	1.955.000,00
5	09/03/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 09/03/2007	41.494.870,91
6	25/05/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 25/05/2007	41.420.462,83
7	06/07/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 06/07/2007	92.432.644,30
8	16/07/07	FCVS - Fundo de Compensação de Variações Salariais -107	10.000.000,00
9	31/07/07	FCVS - Fundo de Compensação de Variações Salariais - 158	10.000.000,00
10	27/08/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 27/08/2007	5.092.722,00
11	11/09/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 11/09/2007	3.552.477,92
12	28/09/08	Eletrobrás Centrais Elétricas - 28/09/2008	1.390.395,44
13	19/10/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - Ações PNB	5.686.644,07
Total Geral			247.025.217,47
Total 2006			34.000.000,00
Total 2007			213.025.217,47

1.8. Foram aplicadas multas de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 e juros de mora, conforme o Art. 61, § 3º, da mesma lei.

2. Em 04/02/2012, a Impugnante apresentou sua peça de defesa (fls. 2.028/2.138), arguindo, em apertada síntese, que:

2.1. Não houve, por parte da Auditoria Fiscal, a consideração dos saldos de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa de CSLL no ano-calendário de 2007 e nos anos anteriores, bem como dos Saldos Negativos de IRPJ derivados de excesso de retenções de IRRF sofridas pela Impugnante, informações essas declaradas em DIPJ. Assim, na presente auditoria fiscal não houve a devida recomposição das bases de cálculo do IRPJ e CSLL do período, desrespeitando-se, assim, o que prevê o art. 142 do CTN;

2.2. O Auditor Fiscal interpretou erroneamente o disposto no art. 273 do RIR quanto à postergação do pagamento do imposto em face da inobservância do regime de competência;

2.3. Em face dos inúmeros equívocos cometidos, o presente lançamento é nulo, não havendo competência à Delegacia de Julgamento para retificá-lo;

2.4. Todas as despesas glosadas pela Auditoria Fiscal foram devidamente comprovadas e que são necessárias e usuais à atividade da Impugnante; e, ainda, que, ao contrário do que entendeu o Auditor Fiscal, tais despesas foram corretamente reputadas como incorridas no ano-calendário de 2007;

2.5. E, por fim, que é ilegal a aplicação da Taxa SELIC com a natureza de juros de mora.

2.6. A Impugnante juntou documentos, às fls. 2.139/2.565, buscando comprovar individualmente a dedutibilidade de cada um dos itens de despesa glosados no presente lançamento.

3. Em 24/01/2013, a 3ª Turma da DRJ/SP converteu o julgamento em diligência para que a Autoridade Lançadora apreciasse integralmente o conjunto probatório, e dentre outras providências, elaborasse relatório conclusivo, apresentando os motivos de fato e de direito que justificariam as alterações no lançamento.

3.1. Com efeito, em 12/02/2015, a mesma Autoridade Fiscal realizou a referida diligência, dando ciência ao contribuinte em 14/02/2015, conforme fl. 2.638. Expôs suas conclusões:

3.1.1. (...) “Os documentos trazidos ao processo pela impugnante não contém elementos que possam alterar a glosa das despesas com prestadores de serviços de Assessoria Jurídica e de Auditoria e Consultoria, (...) não comprovam a efetiva prestação dos serviços, pois não foram apresentados laudos, pareceres técnicos, mas apenas alguns contratos e declarações de recebimento, insuficientes para a devida comprovação.”

3.1.2. (...) “**Quanto à dedutibilidade das despesas.** Das despesas glosadas no transcurso do procedimento fiscal, todas permanecem inalteradas. Não restou comprovado pela documentação juntada ao processo pelo sujeito passivo em sua impugnação fato que motive a alteração dos lançamentos.”

3.1.3. (...) “Conforme amplamente exposto em cada item de forma individualizada, permanece estabelecida a indedutibilidade das despesas incorridas pelo sujeito passivo que não guardam relação com as receitas auferidas no ano-calendário de 2007, nos termos do Art. 273 do RIR/99.”

3.1.4. (...) “**Quanto à compensação de prejuízos anteriores.** Tendo apresentado prejuízo fiscal em período anterior ao ano-calendário de 2007, o sujeito passivo tem o direito de utilizá-lo na compensação de IRPJ e CSLL, conforme sua alegação às fls. 2041/2042. As planilhas apresentadas na impugnação são pertinentes, e encontram-se transcritas na tabela X.3 abaixo.”

Tabela X.3: Apuração do IRPJ e da CSLL”

	1. trimestre	2. trimestre	3. trimestre	4. trimestre antes da cisão	4. trimestre após a cisão
IRPJ					
Lucro antes da CSLL declarado em DIPJ	11.295,82	103.123,37	-6.609.712,71	-205.997,00	-908.134,12
Despesas glosadas pela Fiscalização	1.180.000,00	759.511,27	5.642.208,33	0,00	450.000,00
Lucro após a Fiscalização	1.191.295,82	862.634,64	-967.504,38	-205.997,00	-458.134,12
Prejuízo Fiscal - Período de Apuração anterior	129.447,25	0,00	0,00	-967.504,38	-1.165.286,87
Valor tributável após a compensação	1.061.848,57	862.634,64	-967.504,38	-205.997,00	-458.134,12
Imposto de renda (15%)	159.277,29	129.395,20	0,00	0,00	0,00
Imposto de renda (10%)	100.184,86	80.263,46	0,00	0,00	0,00
Total do imposto de renda	259.462,14	209.658,66	0,00	0,00	0,00
IRPJ pago (código 3373)	1.186,06	12.046,59	0,00	0,00	0,00
IRRF	0,00	51.315,56	38.790,58	159,04	5.195,70
PER/DCOMP	0,00	-40.710,19	0,00	0,00	0,00
IRPJ a pagar	258.276,08	187.006,70	0,00	0,00	0,00

	1. trimestre	2. trimestre	3. trimestre	4. trimestre antes da cisão	4. trimestre após a cisão
CSLL					
Lucro antes da CSLL declarado em DIPJ	11.295,82	103.123,37	-6.609.712,71	-205.997,00	-908.134,12
Despesas glosadas pela Fiscalização	1.180.000,00	759.511,27	5.642.208,33	0,00	450.000,00
Lucro após a Fiscalização	1.191.295,82	862.634,64	-967.504,38	-205.997,00	-458.134,12
Prejuízo Fiscal - Período de Apuração anterior	129.447,25	0,00	0,00	-967.504,38	-1.173.501,38
Valor tributável após a compensação	1.061.848,57	862.634,64	-967.504,38	-205.997,00	-205.997,00
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (9%)	95.566,37	77.637,12	0,00	0,00	0,00
CSLL paga (código 6012)	711,64	6.496,77	0,00	0,00	0,00
CSLL a pagar	94.854,73	71.140,35	0,00	0,00	0,00

3.1.5. “(...) Os Autos de Infração referentes ao IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA e da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO consideraram apenas o incremento no Lucro tributável decorrente da glosa de despesas. Os prejuízos fiscais de períodos anteriores não haviam sido considerados, pois não se sabia se já tinham sido utilizados em outros recursos.”

3.1.6. *“Considerando-se os valores alegados às fls. 2041/2042, os valores tributáveis após as compensações passam a ser aqueles apresentados na linha **Valor tributável após a compensação** em substituição aos valores expressos na linha **Despesas glosadas pela Fiscalização da Tabela X.3: Apuração do IRPJ e da CSLL.**” (grifo nosso)*

3.1.7. *“Cabe ressaltar que não há qualquer alteração no Auto de Infração referente ao IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.”*

3.1.8. *“DA GLOSA DE DESPESAS. As despesas referentes aos itens 1, 6 e 9 foram comprovadas e consideradas como despesas dedutíveis, enquanto as despesas referentes aos itens 3, 4, 5, 8, 14, 15, 19 e 20 mesmo tendo sido comprovadas, não guardam relação com as receitas auferidas no período, e, conseqüentemente não poderiam ter sido deduzidas do imposto a pagar. Deveriam ter sido adicionadas ao Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Portanto, foram consideradas como infração CUSTO/DESPESA INDEDUTIVEL - Código 0221.0150, com base nos Arts. 247 e 249, inciso I do Decreto nº3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).*

3.1.9. *“Para as despesas referentes aos itens 2, 7, 10, 11, 12, 13, 16, 17 e 18, o contribuinte, não logrou êxito em sua comprovação. Portanto, foram consideradas como infração DESPESAS NÃO COMPROVADAS - Código 0221.0026, com base nos Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do Decreto nº3.000 de 26/03/1999 (RIR/99).”*

3.1.10. *“Nestes casos, em que não houve a comprovação da despesa, tendo havido o efetivo pagamento, caracterizou-se a infração de pagamento sem causa, com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.”*

3.2. Em 17/03/2015, a Impugnante protocolou a sua segunda manifestação, em que argui:

3.2.1. Preliminarmente, ocorreu a nulidade da autuação em face da não observação dos prejuízos fiscais e do saldo negativo para definição das bases de cálculo para cômputo do IRPJ e da CSLL lançados. Houve, portanto, violação ao mandamento do art. 142 do Código Tributário Nacional, que prescreve o dever da Fiscalização de apurar corretamente os valores supostamente devidos a título de tributo. A própria Autoridade Lançadora admitiu o equívoco cometido, reconhecendo integralmente os valores de prejuízo fiscal demonstrados pela Requerente em sede de impugnação, acarretando em significativa redução do IRPJ e da CSLL lançados.

3.2.1.1. Não é opção da Fiscalização aplicar ou não o §1º do art. 273 do RIR/99 quando verificada a postergação do reconhecimento de uma receita. De fato, a Fiscalização deve considerar o imposto pago em período de apuração posterior ao que se constatou o equívoco supostamente cometido e compensá-lo com o imposto exigido. Tal procedimento encontra amparo no Parecer Normativo COSIT nº 2/96, sendo de aplicação obrigatória:

6.1. *Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.*

6.2 - *O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, DEVE SER*

EFETUADO PARA EXIGIR, EXCLUSIVAMENTE, OS ACRÉSCIMOS RELATIVOS A JUROS E MULTA, CASO O CONTRIBUINTE JÁ NÃO OS TENHA pagado." (g.n.)

3.2.1.2. A Fiscalização sempre dispôs do acesso às DIPJs da Requerente, nas quais constam seus saldos de prejuízos fiscais e os saldos negativos oriundos do excesso de IRRF, de modo que era seu dever confrontar esses saldos com os valores por ela glosados.

3.2.1.3. São nulos os autos de infração lavrados, seja pela inobservância do IRRF suportado, seja pela indevida aferição das bases inicialmente utilizadas, incorrendo a Autoridade Lançadora em grave violação à determinação da matéria tributável, tal como previsto pelo art. 142 do CTN.

3.2.2. Quanto ao mérito: (i) os serviços contratados foram efetivamente prestados e (ii) as despesas incorridas têm pertinência com as atividades operacionais exercidas. A Impugnante argui:

"(...) Com relação às despesas com a prestação de serviços de intermediação de negócios prestados pela TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda. ("TL Assessoria"), dos quais se originam as despesas fiscalizadas n° 02, 07, 10,11, 12, 13 e 18, reconheceu a D. Autoridade Lançadora a comprovação dos efetivos pagamentos realizados, bem como os contratos de prestação de serviços e instrumentos particulares de cessão de direitos e créditos colacionados em sede de impugnação, entretanto, desconsiderando totalmente tais documentos, ao infundado argumento de que não foi apresentado "nenhum relatório de prestação de serviços, necessários à comprovação das referidas despesas".

"(...) Mostra-se com isso a total insubsistência das alegações fiscais, que, de maneira infundada, resume a comprovação das despesas em um único documento - o relatório de prestação de serviços - para justificar o procedimento de glosa realizado.(...)"

"(...) Contudo, conforme já exposto em sede de impugnação, o serviço de intermediação, origem das despesas descritas nos itens 02, 07, 10, 11, 12, 13 e 18, são essencialmente de natureza imaterial, tendo como única evidência a conclusão de um contrato de compra e venda firmado entre a Requerente e um terceiro (...)"

"(...) Em razão disto, a exigência de um relatório de prestação de serviço, ou algo semelhante, para se comprovar um serviço de intermediação de negócios torna-se completamente absurda e descabida, havendo que ser rechaçada por essa D. Autoridade Julgadora tal infundada motivação apresentada.(...)"

"(...) A Autoridade Fiscal distorce conceitos doutrinários e jurisprudenciais acerca do princípio da competência, para justificar que as despesas incorridas não guardariam relação com as receitas auferidas no período, impedindo, portanto, o seu aproveitamento para fins de dedução das bases do IRPJ e da CSLL.

35. *Nesse aspecto, mostra-se a contradição do entendimento da Autoridade Fiscal que, inicialmente, alega a inexistência das despesas incorridas, justificando, em um segundo momento, que tais despesas não estariam relacionadas às receitas auferidas no período para valer-se de sua dedutibilidade.*

36. *Ora, se não comprovadas as despesas incorridas, qual a motivação de se adentrar ao mérito do princípio da competência para justificar a sua indedutibilidade? Resta*

nítido, portanto, que as despesas incorridas pela Requerente foram efetivamente comprovadas, conforme, inclusive, reconhecido pela Autoridade Lançadora.

37. Dessa forma, mister também comprovar a sua dedutibilidade, haja vista a correlação de necessidade e usualidade com as receitas decorrentes das atividades operacionais exercidas pela Requerente, demonstrando-se por mais esse argumento a insubsistência das alegações fiscais.

38. Segundo o princípio contábil da competência, as receitas e despesas devem ser reconhecidas contabilmente no resultado das pessoas jurídicas no período em que forem auferidas e incorridas, independentemente de ter havido o efetivo recebimento ou pagamento financeiro.

39. Dessa forma, ressalvadas as devidas exceções à regra, as quais não se aplicam ao caso concreto, conforme muito bem abordado em sede de impugnação, as despesas com a prestação de serviços incorridas pela ora Requerente devem ser contabilizadas no resultado daquele mesmo exercício, ainda que não tenha havido o dispêndio financeiro de tais despesas e/ou que essas não tenham um ativo correspondente. Isto é, o registro das despesas no resultado da pessoa jurídica independe do pagamento e da existência de um ativo correspondente.

40. Com isso, o que indevidamente pretende a Autoridade Fiscal é violar os procedimentos contábeis acertadamente realizados, ao vincular as despesas incorridas com as receitas relacionadas. Se assim fosse procedido, a Requerente não poderia aproveitar de nenhuma despesa que não diretamente relacionada com as receitas auferidas no período, o salário dos funcionários do departamento administrativo, por exemplo, o que demonstra a total insubsistência no entendimento apresentado no relatório fiscal.

(...)

75. Em sendo assim, restando devidamente comprovada a operação relacionada, pleiteia a Requerente seja cancelada a autuação de IRRF fundamentada na imotivada falta de causa deste pagamento.

76. Diante de todo o exposto, pleiteia a Requerente seja acolhida a preliminar de nulidade da autuação novamente aduzida, agora reforçada pela própria conduta admitida pela Autoridade Lançadora, que deixou de apurar corretamente as bases para cômputo dos tributos lançados, ensejando a violação ao art. 142 do CTN, e quanto ao mérito sejam desconsideradas as conclusões apresentadas pela

D. Fiscalização no Relatório Fiscal elaborado, reiterando nesse sentido todas as razões apresentadas em sede de impugnação, para que de tal forma sejam cancelados os Autos de Infração combatidos, bem como determinado o arquivamento do presente processo, como medida de Direito e Justiça.

3.A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) houve por bem dar parcial provimento à impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No desempenho das atividades de verificação da regularidade do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelo contribuinte, e de formalização dos créditos tributários daí decorrentes, os Auditores-Fiscais têm uma atuação estritamente vinculada à Lei. Verificada a ocorrência de infração à legislação tributária, por dever de ofício, esses agentes públicos devem proceder à formalização da exigência dos tributos, acréscimos legais e penalidades aplicáveis.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberarem.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede a arguição de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

O regime de competência é um princípio contábil, que deve ser estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa com prestação de serviço, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido. Cabível a glosa, em razão da falta de documentos hábeis, tais como contratos, relatórios etc, que comprovem a efetiva prestação dos serviços.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2007

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Os pagamentos sem causa constituem-se em infração sujeita ao recolhimento do Imposto de Renda exclusivamente na fonte sobre base de cálculo reajustada, conforme previsto na legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2007

DECORRÊNCIA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL por compartilhar o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

4. Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2812/2968, via do qual, em breve resumo, deduz as seguintes alegações:

Preliminarmente:

- Nulidade decorrente da falta de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no período - erro de direito;
- Necessidade de recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do período - equívocos contábeis;
- Inobservância do instituto da postergação de pagamento dos tributos;
- Incompetência absoluta da Delegacia de Julgamento para constituir ou retificar créditos tributários lançados com equívocos jurídicos e contábeis;
- Impossibilidade da DRJ alterar o critério jurídico do lançamento;

Mérito:

- Do cumprimento das condições gerais e premissas normativas de dedutibilidade de despesas;
- Da arbitrariedade dos critérios adotados pelo acórdão recorrido para interpretação da comprovação das despesas necessárias;
- Sete fundamentos para definição do período de reconhecimento das despesas glosadas no ano-calendário de 2007;
- Da dedutibilidade individual e minudente de cada despesa glosada, de acordo com o beneficiário do pagamento em questão;
- Da ilegalidade da Coexistência de Glosa para fins de IRPJ e CSLL e de pagamentos a beneficiários não identificados para fins de IRRF;
- Os pagamentos sem causa, ou a beneficiário não identificados tem natureza jurídica de dividendos;
- Revogação da alíquotas de 35%;
- Da inconstitucionalidade da base de cálculo do IRRF;
- Do efetivo pagamento; e
- Da ilegalidade da taxa SELIC.

5. Submetido o processo a julgamento em sessão de 16.04.2019, esta Turma Ordinária decidiu determinar, por meio da Resolução nº 1402-000.848, a realização de diligência

para que a Unidade Local analisasse a alegação da Recorrente de que não houve a necessária aplicação da postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, bem como os documentos juntados por ela, intimando-a para fazer prova do alegado, de forma a ficar cabalmente demonstrada a ocorrência ou não de prejuízo para o Fisco, nos termos do art. 273 do RIR.

6. Em atendimento à medida proposta, foi produzido o relatório fiscal de fls. 3120/3123, sobre o qual a Recorrente se manifestou às fls. 3134/3157.

7. Retornando os autos para prosseguimento do julgamento em sessão de 16.03.2021, considerando que a diligência anterior não foi conclusiva, essa Turma Ordinária resolveu determinar a realização de nova diligência, nos termos da Resolução nº 1402-001.357, para que a delegacia de origem prestasse as seguintes informações:

- a) De acordo com a documentação juntada aos autos é possível identificar se as receitas vinculadas às despesas glosadas foram realizadas em dezembro de 2010 quando da alienação dos recebíveis?
- b) Caso positivo, tais valores foram tributados?
- c) Se positiva a resposta do item anterior, tais valores foram imputados ao lançamento tal como determinado no §1º do artigo 273 do RIR/99?
- d) Por fim, manifeste-se por meio de relatório conclusivo dando vista a Recorrente para, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.

8. Em cumprimento ao quanto solicitado, foi apresentado o termo de diligência fiscal de fls. 3184/3197, tendo a Recorrente sobre ele se manifestado às fls. 3203/3230.

9. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Redatora *Ad Hoc*.

Como redatora *Ad Hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Relator Jandir José Dalle Lucca, no diretório do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não, necessariamente, coincide com o meu.

DO RECURSO DE OFÍCIO

10. Como resultado da diligência determinada pela DRJ na Resolução de fls. 2578/2580, a fiscalização reconheceu que, de fato, os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de períodos anteriores não haviam sido considerados nos lançamentos, que foram recompostos conforme o TVF de fls. 2588/2636. Por decorrência, os valores totais de IRPJ, CSLL e encargos de multa foram exonerados pela r. decisão recorrida no montante de R\$ 3.606.610,04, conforme demonstrativos de fls. 2798:

AC 2007	EXIGIDO		EXONERADO		MANTIDO *	
	IRPJ	Multa de ofício	IRPJ	Multa de ofício	IRPJ	Multa de ofício
1º trimestre	289.000,00	216.750,00	30.723,92	23.042,94	258.276,08	193.707,06
2º trimestre	183.877,82	137.908,37	0,00	0,00	183.877,82	137.908,37
3º trimestre	1.404.552,08	1.053.414,06	1.404.552,08	1.053.414,06	0,00	0,00
4º trimestre	106.500,00	79.875,00	106.500,00	79.875,00	0,00	0,00
TOTAL	1.983.929,90	1.487.947,43	1.541.776,00	1.156.332,00	442.153,90	331.615,43

AC 2007	EXIGIDO		EXONERADO		MANTIDO *	
	CSLL	Multa de ofício	CSLL	Multa de ofício	CSLL	Multa de ofício
1º trimestre	106.200,00	79.650,00	11.345,27	8.508,95	94.854,73	71.141,05
2º trimestre	68.356,01	51.267,01	0,00	0,00	68.356,01	51.267,01
3º trimestre	467.298,75	350.474,06	467.298,75	350.474,06	0,00	0,00
4º trimestre	40.500,00	30.375,00	40.500,00	30.375,00	0,00	0,00
TOTAL	682.354,76	511.766,07	519.144,02	389.358,02	163.210,74	122.408,06

11. Anote-se que não houve exoneração de IRRF, nos termos do demonstrativo de fls. 2799:

DATA DO FG	EXIGIDO		EXONERADO		MANTIDO *	
	IRRF	Multa de ofício	IRRF	Multa de ofício	IRRF	Multa de ofício
09/03/2007	441.311,54	330.983,66	0,00	0,00	441.311,54	330.983,66
25/04/2007	161.624,95	121.218,71	0,00	0,00	161.624,95	121.218,71
01/06/2007	169.458,78	127.094,09	0,00	0,00	169.458,78	127.094,09
24/07/2007	320.636,52	240.477,39	0,00	0,00	320.636,52	240.477,39
07/08/2007	449.394,95	337.046,21	0,00	0,00	449.394,95	337.046,21
10/08/2007	1.090.603,97	817.952,98	0,00	0,00	1.090.603,97	817.952,98
19/09/2007	1.464.517,69	1.098.388,27	0,00	0,00	1.464.517,69	1.098.388,27
25/09/2007	387.360,59	290.520,44	0,00	0,00	387.360,59	290.520,44
04/10/2007	101.300,00	75.975,00	0,00	0,00	101.300,00	75.975,00
TOTAL	4.586.208,99	3.439.656,75	0,00	0,00	4.586.208,99	3.439.656,75

12. Verifica-se, desse modo, que a remessa necessária não atende ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual não conheço do Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

13. Os pressupostos de admissibilidade do Recurso Voluntário já foram atestados pelas Resoluções nºs 1402-000.848 e 1402-001.357, razão pela qual dele conheço.

ALEGAÇÕES PRELIMINARES

NULIDADE DECORRENTE DA FALTA DE RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL

14. Insiste a Recorrente que a desconsideração dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa dos anos anteriores são hipóteses de nulidade do lançamento. Alega que *“uma vez desrespeitado esse requisito legal, maculado pela nulidade estará seu procedimento de constituição do crédito tributário, porquanto a atuação da administração pública, no que concerne a fiscalização tributária, corresponde, inequivocamente, a ‘atividade administrativa plenamente vinculada’ ”*.

15. Contudo, ao contrário do que afirma a Recorrente, eventuais erros de cálculo cometidos pela fiscalização na apuração do crédito tributário, ainda que, em tese, possam estar relacionados à desconsideração de saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa, não têm o condão de configurar, *“per se”*, nulidade do lançamento.

16. Na dicção do *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional, *“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

17. Já o incisos I e II do artigo 145 do mesmo código, dispõem que *“O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício (...)”*.

18. Por sua vez, o artigo 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, se encontra assim redigido:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

19. Vale dizer, é da natureza do processo administrativo fiscal, e talvez a principal razão da sua existência, a possibilidade da realização de ajustes e correções nos lançamentos de ofício, dentro do exercício do controle de legalidade e do poder/dever da administração de revisar seus próprios atos.

20. A exatidão da mensuração da base de cálculo pode ser revisitada no bojo do processo administrativo fiscal, sem que erros na sua concepção, desde que não relacionados com vícios materiais, constituam causa de nulidade. Nesse sentido:

(...)

ERRO NA APURAÇÃO PERCENTUAL DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE INEXISTENTE.

O erro na base de cálculo da exigência do imposto não causa nulidade do lançamento. Nos casos em que a autoridade fiscal aplica base de cálculo diversa daquela prevista em lei, não cabe à segunda instância decretar a nulidade do lançamento, mas sim corrigir a base de cálculo, não podendo, contudo, agravar a situação da exigência fiscal.

(...)

(Acórdão nº 1402-00.442)

21. Não houve alteração na fundamentação legal do lançamento e muito menos agravamento da exigência. A ausência de imputação dos prejuízos fiscais não constitui fundamento do lançamento que versa, exclusivamente, sobre despesas não dedutíveis, não podendo ser vista como hipótese de nulidade.

22. Ademais, a própria fiscalização, instada a se manifestar por meio da Resolução DRJ nº 272, reconheceu a existência de prejuízos fiscais e bases negativas e os decotou dos montantes lançados. A DRJ, por sua vez, reconheceu a procedência das alterações promovidas pela fiscalização em face da diligência realizada.

23. De fato, a alegação de ausência de consideração dos saldos negativos e bases negativas não procede, conforme detalhadamente examinado pela decisão recorrida nos trechos abaixo transcritos:

16.4. Em relação à alegação da Impugnante de que não houve consideração dos saldos negativos de IRPJ derivados de excesso de retenções de IRRF sofridas por ela, verifica-se que houve a dedução **integral** do IRRF no cálculo da Tabela X.3, conforme segue: 2º trimestre – R\$63.362,15 (montante informado na DIRF e DIPJ/2008 entregues, e que representa a soma dos valores: R\$12.046,59 e R\$51.315,56); 3º trimestre – R\$38.790,58; 4º trimestre antes da cisão – R\$159,04 e 4º trimestre após a cisão – R\$5.195,70, num total de R\$107.507,47, valores estes os mesmos informados nas DIPJ entregues (AC 2007) e confirmados na DIRF entregue pela fonte pagadora CNPJ 90.400.888/0001-42.

16.5. Releva destacar que, na Tabela X.3, referente ao IRPJ do 2º trimestre, foi informado que a Impugnante apresentou PER/DCOMP em que foi indicado crédito decorrente de SNIRPJ de R\$51.315,56 a ser compensado com dois débitos. Tais compensações, já homologadas, representaram a utilização de um crédito de R\$40.710,19 (PER/DCOMP nº 21464.18738.140211.1.3.02-2589), conforme tela abaixo.

16.6. O SNIRPJ apurado no segundo trimestre do ano-calendário 2007 (R\$51.315,56) decorreu do valor de IRRF informado de R\$63.362,15, abatido do imposto e adicional apurados no total de R\$12.046,59.

16.7. Portanto, após correção do lucro real para R\$862.634,64 (R\$103.123,37 + R\$759.511,27) e apuração do imposto devido de R\$209.658,66, foi abatido IRRF de R\$63.362,15 e somado SNIRPJ utilizado no PER/DCOMP no valor de R\$40.710,19, tendo sido apurado “imposto a pagar”, referente ao segundo trimestre de 2007, no valor de R\$187.006,70.

16.8. No entanto, em face da impossibilidade do *reformatio in pejus*, há que se manter, em relação a esse período de apuração, o valor apurado no Auto de Infração, no montante de R\$183.877,82.

16.9. Também em relação à CSLL calculada para o segundo trimestre, observa-se que na diligência foi reconstituída corretamente a “CSLL devida” e apurado o montante de R\$71.140,35. No entanto, em face da impossibilidade da *reformatio in pejus*, mantém-se o valor apurado no Auto de Infração, de R\$68.356,01.

16.10. Observa-se que, na autuação, não foram os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados no próprio período-base, na DIPJ/2008 (AC 2007), o que foi corrigido na diligência (em que houve o aproveitamento de R\$129.447,25), cabendo à Impugnante corrigir sua escrita fiscal quanto ao novo saldo desses valores, passíveis de serem aproveitados nos exercícios seguintes, conforme tabela abaixo (...)

16.11. Os demonstrativos da situação anterior no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL – SAPLI do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL (ambos relativos ao ano-calendário de 2007) foram anexados ao presente processo (fls. 2735 a 2743).

16.11.1. Foram corrigidas no SAPLI, as bases de cálculo do prejuízo fiscal, ano-calendário 2007, conforme os Formulários de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário - FAPLI nº 108 e 109 e anexadas (fls. 2744 e 2745).

16.11.2. Também foram corrigidas as bases de cálculo negativas da CSLL, conforme FACS nº 82 e 83, anexados (fls. 2746 e 2747).

16.11.3. Os demonstrativos da situação atual do Prejuízo Fiscal foram também anexados (fls. 2748 a 2752). Tratamento semelhante foi dado à Base de Cálculo Negativa da CSLL.

16.11.4. As alterações dos saldos do Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL foram feitas no ano-calendário 2008, em face da impossibilidade operacional do SAPLI em procedê-las no ano-calendário de 2007, conforme os documentos anexados - Histórico de Alterações de Saldos do PF e da BCNCSLL e respectiva tela do SAPLI- às fls. 2753 e 2754.

16.12. Releva destacar que na Tabela X.3, foi informado incorretamente o “valor tributável após a compensação”, referente à CSLL relativa ao 4º trimestre de 2007 (pós cisão), de (R\$205.997,00); sendo que o valor correto é (R\$458.134,12).

24. Por via de consequência, considerando que a mera revisão da base de cálculo não consubstancia erro que impeça sua retificação no curso do processo administrativo fiscal, e tendo em vista que a compensação dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas foi devidamente chancelada pela r. decisão recorrida, não há como se acolher a preliminar de nulidade arguida pela Recorrente.

NECESSIDADE DE RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E DA CSLL DO PERÍODO - EQUÍVOCOS CONTÁBEIS

25. Nesse quesito, sustenta a Recorrente que devem ser *"reconstituídas as bases de cálculo relativas ao IRPJ e à CSLL dos períodos fiscalizados e a imputação dos saldos negativos existentes à época"*, fazendo extensas considerações sobre aquilo que entende ser a correta apuração contábil.

26. Todavia, tais alegações partem da premissa de que os saldos negativos de IRPJ derivados de excesso de retenções de IRRF não foram considerados na apuração fiscal, o que, como já demonstrado pela decisão da DRJ, transcrita no item anterior, não procede.

INOBSERVÂNCIA DO INSTITUTO DA POSTERGAÇÃO

27.As despesas que foram glosadas na apuração de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2007 tiveram os seguintes obstáculos para que a sua dedutibilidade fosse reconhecida pela fiscalização:

- a) não foram comprovadas (que também serviram de base para o lançamento de IRRF sobre pagamentos sem causa);
- b) incorridas, porém, não dedutíveis e;
- c) comprovadas, mas que não observaram o regime de competência.

28.Conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal de 20.12.2011 (fls. 1924/1960), a Recorrente tem por objeto social a “participação no capital de outras sociedades, como sócia quotista ou acionista, no país ou no exterior (holding)”. Informa, ainda, que na 12ª alteração contratual, datada de 22/10/2007, os sócios da R.P.L.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda decidiram pela cisão parcial da empresa, vertendo parte de seu patrimônio para quatro novas sociedades, tendo ainda aprovado a redução de seu Capital Social.

29.Notícia ainda o relatório fiscal que a empresa fiscalizada, ao longo do ano de 2007, utilizou recursos financeiros recebidos de seus sócios sediados no exterior, no Estado de Delaware, nos Estados Unidos da América, sob a forma de aumento de capital, para adquirir direitos creditórios, conforme apresentado na tabela VI.1 – Direitos creditórios adquiridos, porém alienou, em 2007, apenas os títulos precatórios contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, adquiridos em 2006, que se constituíram suas únicas receitas no ano de 2007.

30.Os direitos creditórios adquiridos no ano de 2007 foram sumarizados na tabela abaixo reproduzida:

Item	Data	Título	Valor declarado
1	28/09/06	Precatório "08/1995"	8.550.000,00
2	28/09/06	Precatório "95/1996"	7.800.000,00
3	28/09/06	Precatório "690/1992"	17.650.000,00
4	15/02/07	Precatório "49710"	1.955.000,00
5	09/03/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 09/03/2007	41.494.870,91
6	25/05/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 25/05/2007	41.420.462,83
7	06/07/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 06/07/2007	92.432.644,30
8	16/07/07	FCVS - Fundo de Compensação de Variações Salariais - 107	10.000.000,00
9	31/07/07	FCVS - Fundo de Compensação de Variações Salariais - 158	10.000.000,00
10	27/08/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 27/08/2007	5.092.722,00
11	11/09/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - 11/09/2007	3.552.477,92
12	28/09/08	Eletrobrás Centrais Elétricas - 28/09/2008	1.390.395,44
13	19/10/07	Eletrobrás Centrais Elétricas - Ações PNB	5.686.644,07
		Total Geral	247.025.217,47
		Total 2006	34.000.000,00
		Total 2007	213.025.217,47

31.A fiscalização apontou três problemas, conforme trecho abaixo transcrito:

Constata-se que, mesmo para as despesas comprovadas, o contribuinte não observou o regime de competência na escrituração de despesas, pois apenas algumas das despesas de Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria se referia aos títulos precatórios que

foram alienados, sendo as demais despesas referentes a outros títulos, notadamente, os empréstimos compulsórios da Eletrobrás, que permaneceram no Ativo ao final do ano de 2007.

Diante de tais fatos, a fiscalização glosou parte dos valores das despesas escrituradas a débito das contas 5.1.01.06.002 – Assessoria Jurídica e 5.1.01.06.003 – Auditoria e Consultoria, conforme a tabela III.4 – Glosa de despesas, a seguir, por falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, com base nos artigos. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.

Para os casos em que não houve a comprovação da despesa, tendo havido o efetivo pagamento, caracterizou-se a infração de pagamento sem causa, sujeitando a empresa ao Imposto de Renda exclusivamente na fonte de 35% (trinta e cinco por cento) sobre a base reajustada, com base no art. 61 da Lei _ 8.981/1995.

32. Defende a Recorrente que a fiscalização assumiu a premissa de que as despesas objeto da glosa, contabilizadas na apuração do resultado do ano-calendário de 2007, somente poderiam ter sido apropriadas em seu resultado no período em que as receitas decorrentes da realização de seus recebíveis tivessem sido igualmente apropriadas em seu resultado.

33. Sendo assim, admitido o critério utilizado pela autoridade fiscal de que as despesas só poderiam ser registradas na apuração do resultado no posterior momento de realização dos recebíveis, esta deveria ter aplicado as normas específicas relativas à postergação previstas no artigo 273 do RIR/99.

34. Por fim, menciona o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, e a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-000294, concluindo que o CARF teria reconhecido a nulidade do lançamento efetuado sem considerar os efeitos da postergação.

35. Pois bem, impende desde logo destacar que apenas parte das despesas glosadas foram motivadas pelo descumprimento do regime de competência. Além dessas, foram glosadas despesas não comprovadas e pagamentos sem causa.

36. Outrossim, é mister esclarecer que a jurisprudência do CARF não considera nulo o lançamento efetuado sem os efeitos da postergação. A decisão proferida no Acórdão 9101-000294, citado pela Recorrente, não reconheceu a nulidade do lançamento quando a autoridade lançadora deixa de aplicar os efeitos da postergação. Apesar de o voto do Conselheiro Relator Valmir Sandri reconhecer tal nulidade, trata-se de voto vencido. Em sentido contrário, lê-se na conclusão do voto vencedor do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, reproduzido pela Conselheira Andréa Duek Simantob, Redatora *ad hoc*, que *“Significa dizer, em outros termos, que a ratificação da postergação tributária não implica nulidade do lançamento, mas apenas a exclusão do auto de infração do montante do tributo pago a posteriori”*.

37. No mesmo sentido, em outras oportunidades, o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho esclareceu que, embora tivesse se manifestado, inicialmente, a favor da nulidade do lançamento efetuado sem os efeitos da postergação, reconhece que a jurisprudência do CARF se

pacificou no sentido de que o efeito da postergação se limita à exclusão do valor pago pelo contribuinte, conforme exemplifica o seguinte exceto do voto proferido no Acórdão nº 9101-001.064:

Contudo, em sessão de 08.12.2009, o Pleno desta Corte e as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais editaram enunciado de súmula que estabelece ser efeito do reconhecimento da postergação tributária tão-somente a exclusão da exigência da parcela paga posteriormente pelo contribuinte. *Verbis*:

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. " (cf. Portaria MF nº 106, de 21.12.2009, DOU 22.12.2009)

Significa dizer, em outros termos, que a ratificação da postergação tributária não implica nulidade do lançamento, mas apenas a exclusão do auto de infração do montante do tributo pago a posteriori, mantendo-se os acréscimos legais incidentes sobre o tributo lançado. Quanto aos juros, particularmente, é de se notar que eles devem ser cobrados apenas entre a data do vencimento da obrigação originária (relativa ao fato gerador lançado) até a data do recolhimento do tributo postergado pelo contribuinte.

38. Dessarte, mesmo que inexista nulidade a ser reconhecida, cumpre examinar a aplicação do instituto da postergação nos lançamentos *sub examine*.

39. Como se sabe, o reconhecimento da postergação somente é cabível quando se comprova que a redução indevida de parcela de tributo devido em determinado período de apuração foi compensada pelo pagamento em período posterior. A necessidade de comprovação do pagamento é expressamente reconhecida no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, conforme se depreende dos seus itens 6.1 a 6.3, assim enunciados:

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, **quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.**

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pagado.

6.3 - **A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais.** Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não

tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

(original sem grifo)

40. De acordo com a Recorrente, as despesas glosadas deveriam ser apropriadas em qualquer dos seguintes momentos: (a) realização dos recebíveis em razão do pagamento dos títulos, ou (b) realização dos recebíveis por alienação.

41. No caso dos autos, os recebíveis foram alienados em dezembro de 2010. Assim, este seria o momento da realização e, conseqüentemente, o momento em que as despesas deveriam ter sido apropriadas.

42. Para comprovação desse fato, a contribuinte colacionou cópia da baixa contábil dos títulos da Eletrobrás ao final do ano calendário de 2010 (fls. 2292) e do "*Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e outras Avenças*", datado de 29.12.2010 (fls. 2299). Segundo a Recorrente, do confronto do registro contábil com o correspondente contrato, verifica-se que o valor dos recebíveis baixados representa R\$ 162.819.043,82, ao passo que o correspondente contrato de cessão desses recebíveis prevê o valor de R\$ 133.801.822,02 para a cedente, concluindo que:

102. Com efeito, na DIPJ da Contribuinte Recorrente, devida e regularmente apresentada às Autoridades Fiscais, verifica-se que a empresa apurou um lucro tributável por IRPJ e CSLL no valor de R\$ 277.400,44 (aproximados duzentos e oitenta mil reais), conforme se pode observar nas Fichas 09 e 17 da DIPJ. Conseqüentemente, foi apurada a importância de R\$ 45.350,11 (aproximados quarenta e cinco mil reais) a título de IRPJ, e R\$ 24.966,04 a título de CSLL, nos termos da já aludida DIPJ.

103. Do total de IRPJ, a importância de R\$ 17.156,55 (aproximados dezessete mil reais) foi paga com IRRF do período, de modo que o IRPJ remanescente foi reduzido ao total de R\$ 28.193,99 (aproximados vinte e oito mil reais).

104. Esse valor remanescente de IRPJ, e o valor integral da CSLL foram devidamente pagos, conforme o Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação ("PER/DCOMP") nº 21464.18738.140211.1.3.02-2589 (Doc. 06, anexo à Impugnação).

(Nota:: o PER/DCOMP nº 21464.18738.140211.1.3.02-2589 consta às fls. 2308).

43. Em resposta à diligência determinada pela Resolução nº 1402.000.848, a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo DEFIS/SPO – Divisão de Fiscalização e Serviços apresentou o Relatório de Diligência de fls. 3120/3123, no qual concluiu o seguinte:

A postergação do pagamento do imposto é óbvia, pois o contribuinte atribuiu aos 1º e 2º trimestres de 2007 despesas indedutíveis, que não foram adicionadas quando da apuração do Lucro Real.

A tabela acima confirma que os saldos de Imposto de Renda e CSLL a pagar nos 2 primeiros Trimestres de 2007 é maior do que o originalmente apurado pelo contribuinte, abaixo discriminado (situação anterior à fiscalização):

Página: 2/4				
Forma de Tributação: Lucro Real	1º Trimestre 2007	2º Trimestre 2007	3º Trimestre 2007	4º Trimestre 2007
APURAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral
01 Receita de Alienação e Bens/Direitos do Ativo Permanente	0,00	0,00	0,00	0,00
02 Valor Contábil dos Bens/Direitos Alienos	0,00	0,00	0,00	0,00
03 Resultado não Operacional (Linha01 - Linha02)	0,00	0,00	0,00	0,00
CONTROLE DO PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL				
04 Prejuízo Não Operac. do Período-base (Parcela Compensável)	0,00	0,00	0,00	0,00
05 Saldo Anterior de Prejuízo Não Operacional	0,00	0,00	0,00	0,00
06 Prejuízo Não Operacional a Compensar (Linha04 + Linha05)	0,00	0,00	0,00	0,00
07 Prejuízo Não Operac. Compensável na Apurac. do Lucro Real	0,00	0,00	0,00	0,00
08 Saldo de Prejuízo Não Operac. a Compensar (Linha06 - Linha07)	0,00	0,00	0,00	0,00
PREJUÍZO FISCAL COMPENSÁVEL COM LUCRO REAL	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral
PERÍODOS-BASE a partir de 1991				
09 Saldo de Períodos-base Anteriores	129.447,25	126.058,50	95.121,49	6.704.834,20
10 Prejuízo Não Operacional Compensável (Linha 07)	0,00	0,00	0,00	0,00
11 Prejuízo Fiscal Compens. a partir de 1991 (L.09 + L.10)	129.447,25	126.058,50	95.121,49	6.704.834,20
12 Atividade Rural de 1986 a 1990 (Saldo Anteri)				
LUCRO REAL E COMPENSAÇÕES	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral
13 Lucro Real Antes das Compensações	11.295,82	103.123,37	-6.609.712,71	-205.997,00
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO DO PRÓPRIO PERÍODO-BASE				
14 Prejuízo Fiscal de Atividades em Geral				
15 Prejuízo Fiscal da Atividade Rural				
16 Lucro Real Após Compensações do Próprio Período-base	11.295,82	103.123,37	-6.609.712,71	-205.997,00
COMPENSAÇÃO DE PREJ. FISCAIS DE PER. BASE ANTERIOR				
17 Atividade em Geral - Períodos-base a partir de 1991	3.388,75	30.937,01	0,00	0,00
18 Atividade Rural - Períodos-base de 1986 a 1990				
19 Atividade Rural - Períodos-base a partir de 1991	0,00	0,00	0,00	0,00
20 Indústrias Titulares de Progr. de Export. - BEFIEIX até 03/06/93	0,00	0,00	0,00	0,00
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR COM LUCRO REAL	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral	Atividades em Geral
21 Prejuízo Fiscal dos Períodos-base a partir de 1991	126.058,50	95.121,49	95.121,49	4.059.834,36
22 Prejuízo Fiscal Operacional do Período-base	0,00	0,00	6.609.712,71	125.940,18
23 Atividade Rural de 1986 a 1990				

Pela legislação do IRPJ, a dedutibilidade das despesas não se relaciona com o período em que foi paga ou contabilizada, mas sim somente serão reconhecidas na medida em que as receitas a elas correlatas forem sendo oferecidas à tributação.

Segue art. 273 do RIR 1999, vigente à época da lavratura do AI.

Seção VIII

Inobservância do Regime de Competência

Art. 273. A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. (...)

Portanto, fica claro o prejuízo ao fisco, pois houve a redução indevida do Lucro Real nos 1º e 2º Trimestres de 2007, visto que as despesas glosadas não se referem às receitas auferidas no mesmo período de apuração.

44. Cientificada, a contribuinte apresentou a petição de fls. 3134/3157, na qual alega, resumidamente, o seguinte:

58. Diante de todo o exposto nesta manifestação, conclui-se, em síntese, que:

1) Nos termos da Resolução nº 1402-000.848, a unidade de origem foi intimada a, após a análise de (i) toda a alegação a Requerente quanto a inobservância por parte da Autoridade Fiscal das regras aplicáveis ao instituto da postergação, (ii) toda a documentação de suporte; e (iii) todos os cálculos realizados, se manifestar acerca dos efeitos que a postergação do pagamento do tributo trariam ao presente processo administrativo;

2) Da análise do Relatório Fiscal de diligência depreende-se que a unidade de origem não cumpriu com a integralidade do quanto requerido por este E. CARF, na Resolução nº 1402-000.848. Apesar de reconhecer que o presente caso trata da situação de postergação do pagamento de tributo, fato não levado em consideração pela Autoridade Fiscal, limitou-se a afirmar que teria constatado prejuízo ao fisco com relação aos valores levados à tributação nos primeiros trimestres de 2007; e

3) Tendo sido reconhecida a inobservância do instituto da postergação do pagamento de tributo no presente caso, é de se reconhecer o efetivo erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a nulidade dos respectivos autos de infração, tendo em vista configurar vício material insanável, devendo ser cancelados.

45. Como visto, a resposta da diligência, no sentido de que “a postergação do pagamento é óbvia”, não trouxe qualquer inovação ao que já constava dos autos. Isso porque, como já dito, essa foi a razão que motivou parte das glosas, em razão da dedução indevida do Lucro Real nos 1º e 2º trimestres de 2007.

46. Além disso, o relatório de diligência afirma que a base legal do lançamento foi o artigo 273 do RIR/99, o qual transcreve apenas parcialmente. No entanto, a razão da diligência era a confirmação ou não da realização, por parte da autoridade lançadora, do procedimento previsto no § 1º do referido dispositivo, que estatui:

Art. 273. *Omissis.*

(...).

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

47. Tendo em vista que as explicações foram inconclusivas, essa Turma Ordinária decidiu, por meio da Resolução nº 1402-001.357, novamente converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem respondesse às seguintes indagações:

- a) De acordo com a documentação juntada aos autos é possível identificar se as receitas vinculadas às despesas glosadas foram realizadas em dezembro de 2010 quando da alienação dos recebíveis?
- b) Caso positivo, tais valores foram tributados?
- c) Se positiva a resposta do item anterior, tais valores foram imputados ao lançamento tal como determinado no §1º do artigo 273 do RIR/99?
- d) Por fim, manifeste-se por meio de relatório conclusivo dando vista a Recorrente para, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.

48. Como resultado, foi apresentado o termo de diligência fiscal de fls. 3184/3197, que informa que as receitas não poderiam ser consideradas realizadas em 2010, pois o

instrumento de Cessão de Créditos, do qual se originaram, apenas teria sido registrado na Junta Comercial em 2011. Alegou também que, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, a aplicação do instituto da postergação demanda que o contribuinte tivesse espontaneamente pago o tributo em período posterior, o que não ocorreu no caso dos autos, uma vez que a ação fiscal teria se iniciado em 09.03.2010. Confira-se os seguintes excertos:

(...)

19. De fato, **conforme alegado pelo contribuinte, consta na contabilidade da empresa a baixa do referidos Empréstimos a Receber do Ativo Não Circulante referente ao ano-calendário de 2010.**

20. Com o objetivo de subsidiar a transação, a empresa apresentou um único documento: O **Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças**, no qual a empresa seria a CEDENTE ações a serem feitas: Não constam os CNPJs dos participantes, não constam os CPFs dos representantes responsáveis, não há qualquer comprovação da data que os fatos efetivamente ocorreram, apesar de constar a data de celebração como sendo 29/10/2010.

21. Merece ainda ser destacado que no parágrafo 2º do contrato consta a seguinte informação: A CESSIONÁRIA, em contrapartida, entregará à CEDENTE, **conforme a minuta de alteração do contrato social** da CESSIONÁRIA anexa como Anexo 2 ao presente Contrato (“Alteração Contratual”), 133.801.882 (cento e trinta e três milhões oitocentas e oitenta e duas mil) quotas de emissão da CESSIONÁRIA DE VALOR NOMINAL R\$1,00 (um real) cada, totalizando o valor de R\$133.801.882,00”

22. Diante dessas informações, esta fiscalização obteve junto à Junta Comercial de São Paulo a Ficha Cadastral Completa da **RPLSPE 2 Empreendimentos e participações Ltda.**

23. Na Ficha Cadastral pode-se observar que no ano de 2010 não ocorreu qualquer alteração contratual. Sendo que somente em 09/12/2011 foi efetuada a alteração do Contrato Social citada no Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças. Assim, não é possível afirmar que a transação tenha efetivamente ocorrido em 29/10/2010.

24. Considerando que comprovação dos fatos que alega é um direito, mas também uma obrigação do contribuinte, no entender desta fiscalização o contribuinte não logrou êxito em comprovar que a transação de fato ocorreu na data informada.

25. Merece ainda ser destacado um elemento trazido pela Sra. Conselheira em seu pedido de diligência.

26. Em conformidade com os parágrafos 6.1, 6.2 e 6.3 do Parecer Normativo Cosit Nº 2, DE 28 DE AGOSTO DE 1996, que dispõe sobre a postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas, tem-se os seguintes esclarecimentos:

*6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, **quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.***

6.2 - **O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pagado.**

6.3 - **A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento. (grifei)**

27.No caso em tela, pode-se observar a seguinte sequência de acontecimentos:

- a.Início da ação fiscal - 09/03/2010;
- b.Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças - 29/10/2010;
- c.Registro na Jucesp da alteração contratual - 09/12/2011;

28.Desta forma, pode-se concluir que a data da realização das despesas glosadas, seja considerado 29/10/2010 ou 09/12/2011, ocorreu após o início da ação fiscal, não podendo ser considerada espontânea.

(...)

49.Cientificada, a contribuinte deduziu a manifestação de fls. 3203/3230, via da qual combate a conclusão do relatório fiscal, que deixou de reconhecer a vinculação das receitas ao exercício de 2010 em razão do instrumento de contrato de cessão de direitos creditórios mencionar alteração contratual que só veio a ser registrada na JUCESP em 2011, fundamento este que não consta do TVF. Em relação à alegação do relatório fiscal de que o instituto da postergação não poderia ser aplicável porque o oferecimento das receitas à tributação não teria sido realizado espontaneamente, alega a contribuinte que tanto o MPF quanto o Auto de Infração deixam claro que tinham como objeto a análise do ano-calendário de 2007, e não períodos seguintes.

50.Neste ponto, é preciso observar, como bem pontuado pela Recorrente, que o fato de o contrato de cessão de direitos fazer referência a documento registrado na JUCESP em 09.12.2011 não foi suscitado no trabalho fiscal original, datado de 20.12.2011. Nesse sentido, a fiscalização reconhece que, “conforme alegado pelo contribuinte, consta na contabilidade da empresa a baixa do [sic] referidos Empréstimos a Receber do Ativo Não Circulante referente ao ano-calendário de 2010” (fls. 3195, item 19).

51.No entanto, logo em seguida (itens 22/23), aponta que “obteve junto à Junta Comercial de São Paulo a Ficha Cadastral Completa da **RPLSPE 2 Empreendimentos e participações Ltda.**” e que “pode-se observar que no ano de 2010 não ocorreu qualquer alteração

contratual. Sendo que somente em 09/12/2011 foi efetuada a alteração do Contrato Social citada no Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças”.

52.Ou seja, a fiscalização reconheceu que a baixa dos empréstimos na contabilidade ocorreu em 2010. Diante desse fato, decidiu, *sponte própria*, promover diligência perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo para trazer a objeção relativa à data da alteração contratual no registro do comércio. Tal situação configura clara inovação de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 do CTN, uma vez que tal fundamento jamais foi mencionado como esteio para o lançamento.

53.Além disso, como bem observou a Recorrente, a cláusula 1.1 do contrato estabelece a vigência e produção de efeitos imediatos às partes (fls. 2301/2302):

1.1. Incluem-se na presente cessão e no conceito de "Créditos" todos os direitos, privilégios e encargos e juros relativos aos Créditos, conforme assegurados à CEDENTE em razão de eventuais decisões judiciais proferidas na Ação Judicial, por cuja existência, legitimidade, titularidade, validade, legalidade, veracidade, eficácia e correta formalização dos Créditos responde a CEDENTE, ficando a CESSIONÁRIA, a partir deste ato, como a única e legítima titular dos Créditos ora cedidos.

54.Em remate, não é acaciano anotar que o instrumento de cessão de créditos alude à “minuta de alteração do contrato social da CESSIONÁRIA”, isto é, jamais referendou tratar-se do documento definitivo e muito menos averbado:

2. A CESSIONÁRIA, em contrapartida, entregará à CEDENTE, conforme a minuta de alteração do contrato social da CESSIONÁRIA anexa como Anexo 2 ao presente Contrato (“Alteração Contratual”), 133.801.882 (cento e trinta e três milhões oitocentas e oitenta e duas mil) quotas de emissão da CESSIONÁRIA de valor nominal de R\$1,00 (um real) cada, totalizando o valor de R\$133.801.882,00 (cento e trinta e três milhões oitocentos e um mil oitocentos e oitenta e dois reais).

55.Da mesma forma, o relatório fiscal não fez qualquer menção à ausência de “espontaneidade”, para deixar de aplicar o instituto da postergação, que, como é cediço, constitui dever da autoridade fiscal ao realizar o lançamento. Sendo assim, caso entendesse não ser aplicável ao caso em questão, deveria motivar de forma expressa as razões de seu convencimento.

56.De todo modo, não há o que se falar em ausência de espontaneidade, pois, como ressaltado pela Recorrente, o Termo de Início de Procedimento Fiscal deixa claro que o período fiscalizado era relativo ao ano-calendário de 2007. Confira-se:

TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL	
Identificação da Ordem	
Número do Mandado de Procedimento Fiscal 0819000.2010. 00593-4	Código de Acesso 10349321
Objeto do Procedimento	
Tributo / Contribuição: IRPJ	Período de Apuração: Janeiro/2007 a dezembro/2007

Sujeito Passivo		
Nome / Nome Empresarial: R P L S P E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA		CPF / CNPJ / CEI: 08.291.352/0001-55
Logradouro: R HUNGRIA, 514 - 12 ANDAR, SALA D		
Bairro: JARDIM EUROPA	Cidade/uf: São Paulo/SP	CEP: 01.455-000
Lavratu		
Local: R HUNGRIA, 514 - 12 ANDAR, SALA D		Data 09/03/2010

57. Quanto aos elementos que legitimam a postergação, assim esclareceu a Recorrente (fls. 3203/3230, itens 40 a 46):

40. Conforme demonstra o balancete da Requerente (**vide Doc. 04 da Impugnação**), em dezembro de 2010, quando da assinatura do Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças a Requerente prosseguiu com a efetiva baixa contábil dos empréstimos compulsórios a receber da Eletrobrás:

Empresa: R.P.L.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda		Folha: 0001				
CNPJ: 08.291.352/0001-55		Emissão: 14/02/2011				
Período: 01/12/2010 - 31/12/2010		Hora: 14:30:38				
BALANCETE						
Código	Classificação	Descrição da conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
1158	1.2	ATIVO NÃO CIRCULANTE	162.819.043,82	133.801.882,00	163.102.691,64	133.518.234,18
1045	1.2.06	OUTROS CRÉDITOS A RECEBER	162.819.043,82	0,00	162.819.043,82	0,00
1046	1.2.06.01	EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS A RECEBER	162.819.043,82	0,00	162.819.043,82	0,00
1047	1.2.06.01.001	Eletrobrás Centrais Elétricas - 09.03.07	40.987.132,76	0,00	40.987.132,76	0,00
1080	1.2.06.01.003	Eletrobrás Centrais Elétricas - 06.07.07	92.432.644,30	0,00	92.432.644,30	0,00
1001	1.2.06.01.004	Eletrobrás Centrais Elétricas - 27.08.07	5.092.722,00	0,00	5.092.722,00	0,00
1096	1.2.06.01.005	Eletrobrás Centrais Elétricas - 11.09.07	3.552.477,92	0,00	3.552.477,92	0,00
1106	1.2.06.01.006	Eletrobrás Centrais Elétricas - 19.10.07	19.063.671,40	0,00	19.063.671,40	0,00
1108	1.2.06.01.008	Eletrobrás Centrais Elétricas - 28.09.07	1.390.395,44	0,00	1.390.395,44	0,00
1141	1.2.06.01.009	Eletrobrás Centrais Elétricas - 11.10.08	300.000,00	0,00	300.000,00	0,00

41. Como se vê do documento comprobatório, os ativos correspondentes aos recebíveis foram todos baixados ao final do ano-calendário de 2010.

42. Do confronto do registro contábil acima transcrito com o correspondente contrato que lhe oferece suporte, verifica-se que o valor dos recebíveis baixados representa R\$ 162.819.043,82, ao passo que o correspondente contrato de cessão desses recebíveis é de apenas R\$ 133.801.822,00. De modo sucinto, a conciliação desses valores é demonstrada como segue:

Valor do ativo em 30/11/10	162.819.043,82
Passivo referente aquisição do ativo	(40.086.530,81)
Ativo líquido cedido	122.732.513,01
Quotas recebidas em pagamento	133.801.882,00
Receita na operação	11.069.368,99

43. Dessa maneira, verifica-se que a Requerente apurou uma receita tributável com a cessão dos recebíveis no valor de R\$ 11.069.368,99. Portanto, deve-se verificar, inicialmente, se este valor gerou tributos pagos no ano-calendário de 2010, período de competência para a contabilização dessa receita.

44. Para verificar se houve tributos recolhidos em 2010, basta consultar a DIPJ desse ano-calendário, período de realização dos recebíveis. Com efeito, na DIPJ da Requerente, devida e regularmente apresentada às Autoridades Fiscais, verifica-se que a empresa apurou um lucro tributável no valor de R\$ 277.400,44, conforme se observa nas Fichas 09 e 17 da DIPJ. Consequentemente, foi apurada a importância de R\$ 45.350,11 a título de IRPJ, e R\$ 24.966,04 de CSLL.

45. Do total de IRPJ, a importância de R\$ 17.156,22 foi paga com IRRF do período, de modo que o IRPJ remanescente foi reduzido ao total de R\$ 28.193,99.

46. Tal valor remanescente de IRPJ, e o valor integral da CSLL foram devidamente pagos, conforme Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (“PER/DCOMP”) nº 21464.18738.140211.1.3.02-2589 (vide Doc. 06 da Impugnação).

58. Por via de consequência, tendo em vista que a fiscalização não suscitou qualquer objeção ao oferecimento das receitas à tributação em 2010, bem como não havendo qualquer apontamento relativo à duplicidade de dedução das despesas glosadas, deve ser reconhecida a postergação do pagamento, de modo a que o crédito tributário lançado venha a receber o abatimento dos montantes recolhidos.

DA INCOMPETÊNCIA ABSOLUTA DA DRJ PARA CONSTITUIR OU RETIFICAR CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E ALTERAR O CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

59. Em extensa exposição a respeito da aplicação de dispositivos do Código Tributário Nacional e do Regimento Interno da Receita Federal, conclui a Recorrente que, tendo em vista os equívocos (contábeis e jurídicos) perpetrados pela autoridade fiscal, caberia à DRJ anular o lançamento, pois não teria competência para retificar ou constituir o crédito tributário.

60. Logo depois, também preliminarmente, suscita a nulidade de decisão recorrida, em razão da impossibilidade da DRJ alterar o critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146 do CTN.

61. As indigitadas preliminares são interligadas e merecem ser examinadas conjuntamente, uma vez que, sendo a competência para o lançamento privativa da autoridade lançadora, não poderia ser exercida pelas autoridades judicantes. Sendo assim, não é permitido às autoridades julgadoras alterarem ou manterem o lançamento sob critério jurídico distinto daquele que foi utilizado pela autoridade lançadora. Como bem esclarece Alberto Xavier ¹:

Lançamento é apenas o ato administrativo que aplica diretamente a norma tributária ao caso concreto. O ato administrativo que tem por objeto a revisão de lançamento em processo de impugnação, não tem natureza deste, antes é ato secundário, autônomo distinto, emitido em conclusão de um procedimento dotado igualmente de individualidade própria.

¹ XAVIER, Alberto - *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário* ed. Forense p. 117

Com efeito, a impugnação administrativa não é simples fase do procedimento de lançamento, exprimindo sua continuação, mas sim um procedimento juridicamente autônomo.

62.O próprio Decreto nº 70.235, de 1972, reconhece essa distinção, ao determinar, no §3º de seu artigo 18, que *“Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar (...)”*.

63.Entretanto, com exceção das inovações relacionadas às restrições que foram invocadas para justificar a não aplicação do instituto da postergação nas diligências posteriores, já examinadas no tópico anterior, a imputação dos prejuízos fiscais e saldos negativos e a própria postergação do pagamento não resultam em agravamento da exigência nem alteração do critério jurídico. A motivação legal do lançamento permaneceu a mesma. Em momento algum a autoridade julgadora de primeira instância inovou ou acrescentou dispositivos legais para manutenção do lançamento. Sendo assim, permaneceu rigorosamente dentro de seu campo de competência, consistente na análise da subsunção dos fatos demonstrados às normas mencionadas no Auto de Infração. Improcedentes, portanto, as alegadas nulidades.

DO MÉRITO

DAS DESPESAS GLOSADAS

64.Das 157 laudas que compõem o Recurso Voluntário, a Recorrente dedica 79 delas à defesa da dedutibilidade das despesas. As 47 primeiras laudas foram destinadas às matérias preliminares acima analisadas e as restantes ao questionamento do IRRF incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Logo, para melhor compreensão, cabe inicialmente sintetizar referidas alegações.

65.No primeiro item, denominado *“Considerações Gerais e das Premissas Normativas para a dedutibilidade da despesa”*, a Recorrente apresenta sua análise do conceito de despesa operacional à luz do artigo 299 do RIR/99. Invoca citações doutrinárias e jurisprudência do CARF para, ao final, concluir tratar-se de conceito indeterminado que deve ser aplicado caso a caso, a partir do exame individualizado de cada despesa. Nesse tópico, não foi feita qualquer refutação objetiva ao trabalho fiscal ou à decisão recorrida.

66.No segundo item, intitulado *“Da arbitrariedade dos Critérios adotados pelo Acórdão Recorrido para Interpretação e Comprovação das Despesas Necessárias Incorridas”* começa por requerer a juntada de novos documentos para comprovação das despesas. Em seguida, alega que a exigência de apresentação de Relatório e Prestação de Serviços pela Auditoria Fiscal foi arbitrária, uma vez que bastaria a juntada dos contratos, tendo em vista que o resultado de um serviço de intermediação de negócios é a conclusão do próprio negócio. Reforça a alegação afirmando que, nos termos do Código Civil, o contrato de intermediação não é do tipo solene,

devendo ser admitida sua demonstração por meio de indícios e provas indiretas, além do que todas as notas fiscais relativas a esses contratos foram apresentadas à fiscalização.

66.No terceiro item, nomeado "*Sete Fundamentos para a Definição do Competente Período de Reconhecimento das Despesas Glosadas no Ano-Calendário de 2007*", defende, como indica o título, sete razões que fundamentariam o acerto do período em que efetuou a contabilização das despesas glosadas, quais sejam:

- a) De acordo com os princípios da competência e oportunidade, as despesas incorridas pelas pessoas jurídicas devem ser contabilizadas no mesmo exercício, ainda que não tenha havido o efetivo dispêndio financeiro e que essa despesa não tenha um ativo correspondente. Alega que, nos termos da Resolução nº 750/93 do CFC "*o registro das variações patrimoniais deve ser somente quando existir razoável certeza de sua ocorrência*" e que, no caso, havia "*total certeza da ocorrência das despesas contabilizadas*". Por fim, alega que, de acordo com a Resolução CFC nº 774/94, as únicas exceções às regras de competência encontram-se nas hipóteses de pessoas jurídicas em fase pré-operacional ou quando incorrer em gastos com pesquisas e que, no caso de despesas com prestação de serviços, os gastos devem ser contabilizados no período em que o respectivo serviço for prestado;
- b) Considerando que os ganhos almejados pela contribuinte com aquisição dos recebíveis dependia de um provimento judicial futuro, não lhe era dado saber com alto grau de objetividade e certeza se os créditos seriam pagos. Tratava-se, portanto, de um investimento de risco e, por esse motivo, não deveriam ser registrados em seu ativo, pois tratava-se de ativo contingente;
- c) A forma pela qual a contribuinte efetuou seus lançamentos contábeis não pode ser desconsiderada pela auditoria fiscal, conforme disposto no Parecer Normativo CST nº 347, de 1970.
- d) Tendo em vista que as despesas incorridas com as intermediações não estavam sujeitas a termo ou condição, devem ser imputadas ao resultado, uma vez que, de acordo com o artigo 116 do CTN, reputa-se ocorrido o fato gerador dos tributos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que estejam constituídas nos termos do direito aplicado.
- e) As despesas com intermediação de negócios devem receber o mesmo tratamento contábil relativo às debêntures, sendo que tais despesas com captação são apropriadas no resultado logo no início da operação, independentemente de a sociedade auferir receitas em decorrência da atividade. Em ambas as situações, as despesas cumprem a mesma função de aproximar o capital do objeto transacionado e referem-se à despesas efetivamente incorridas pelo contribuinte. Alega que, apesar do novo critério contábil, vigente a partir de 2008, determinar que as despesas com debêntures devem ser registradas no ativo da SPE, na época do fato gerador, essas despesas deveriam ser lançadas em resultado.

- f) Não devem ser aplicadas à Recorrente as regras de dedutibilidade das despesas associadas à aquisição de recebíveis no mercado de renda variável previstas nos artigos 758 e 760 do RIR/99.
- g) Ainda que não se reconheça a correta contabilização das despesas com assessoria jurídica e consultoria, deve-se reconhecer a dedutibilidade das perdas relativas aos créditos financeiros vencidos adquiridos pela contribuinte, bem como a dedutibilidade integral das perdas em relação às despesas acessórias destes créditos, nos termos previstos no artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996. Tendo em vista a premissa adotada pela fiscalização de que as despesas incorridas pela contribuinte deveriam ser contabilizadas em seu ativo, tais despesas merecem receber tratamento fiscal análogo aos créditos financeiros, por se tratar de despesas acessórias a esse crédito. A legislação invocada permite a dedução das despesas por representarem perdas no recebimento dos créditos financeiros vencidos e não pagos há mais de 2 anos. (Acórdão nº 1103-00.380).

Além de um oitavo motivo, que permeia todos os demais:

- h) A análise da documentação relativa à cada uma das despesas glosadas evidencia que os serviços contratados pela contribuinte foram efetivamente prestados, as despesas têm pertinência com sua atividade. Logo em seguida, traz as mesmas considerações já suscitadas e respondidas pela fiscalização quando da diligência determinada pela DRJ.

67. Para efeitos didáticos, compreende-se que o extenso arrazoado da Recorrente se resume a dois temas principais: as referidas nas letras "b" e "h" acima dizem respeito a questões relacionadas à comprovação das despesas. Já os demais itens são atinentes a questionamentos jurídico/contábeis inerentes à contabilização das despesas.

DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS

68. Conforme se infere da leitura do TVF complementar de fls. 2588/2636, a fiscalização solicitou a comprovação dos pagamentos referentes a despesas com prestadores de serviço de Assessoria Jurídica, Auditoria e Consultoria, sumarizados na tabela abaixo reproduzida:

Item	Data	Lancto	Conta	Valor	Beneficiário
1	07/03/2007	36	Assessoria Jurídica	73.674,01	Inglez de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
2	08/03/2007	80	Auditoria e Consultoria	900.000,00	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
3	15/03/2007	110	Auditoria e Consultoria	180.000,00	Risk Assessment Consultoria S.A.
4	25/03/2007	130	Assessoria Jurídica	100.000,00	Inglez de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
5	16/04/2007	167	Assessoria Jurídica	64.490,00	Escritório de Advocacia Arnold Wald
6	18/04/2007	206	Assessoria Jurídica	28.405,59	Inglez de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
7	24/04/2007	200	Assessoria Jurídica	329.613,98	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
8	01/05/2007	378	Assessoria Jurídica	41.680,00	Escritório de Advocacia Arnold Wald
9	01/05/2007	377	Assessoria Jurídica	30.348,41	Inglez de Souza Aith Gentil Advogados

10	29/05/2007	364	Assessoria Jurídica	323.727,29	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
11	24/07/2007	442	Auditoria e Consultoria	653.898,29	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
12	06/08/2007	599	Auditoria e Consultoria	916.485,11	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
13	09/08/2007	507	Auditoria e Consultoria	2.224.151,17	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
14	17/08/2007	624	Assessoria Jurídica	27.700,00	Inglez de Souza Aith e Gentil Leite Adv.
15	14/09/2007	716	Assessoria Jurídica	40.000,00	Escritório de Advocacia Arnold Wald
16	18/09/2007	743	Assessoria Jurídica	340.000,00	Leite, Tosto e Barros Advs. Associados S
17	20/09/2007	758	Assessoria Jurídica	200.000,00	Justen Pereira Oliveira & Tlamini
18	25/09/2007	874	Auditoria e Consultoria	789.973,76	TL Assessoria e Consultoria S/C Ltda.
19	25/09/2007	850	Auditoria e Consultoria	450.000,00	Deux Consultores Econômicos Ltda.
20	25/10/2007	897	Auditoria e Consultoria	450.000,00	Deux Consultores Econômicos Ltda.

69. Para cada um dos itens constantes da tabela, o contribuinte foi intimado a apresentar:

- a) Contrato de prestação de serviço;
- b) Comprovação da efetiva prestação de serviço;
- c) Comprovação do efetivo pagamento dos serviços.

70. A fiscalização ressaltou que *"A efetiva prestação de serviços de Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria, restaria comprovada pela apresentação dos relatórios, laudos, pareceres técnicos usuais neste tipo de atividade, não sendo suficientes a mera exibição de notas fiscais e contratos, formalmente corretos"* (fls. 2599).

71. A Recorrente alegou que referidas exigências foram arbitrárias, uma vez que o resultado dos serviços de intermediação dos negócios é a própria conclusão do negócio. Deste modo, as notas fiscais apresentadas e os pagamentos seriam suficientes para a comprovação das despesas.

72. A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora. Assim, para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta demonstrar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável a prova de que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, o pagamento é devido.

73. Conforme reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão proferida no acórdão 9101-004.020, a comprovação das despesas com prestação de serviços não se resume à escrituração, exibição de contratos e notas fiscais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA.

São passíveis de glosa as despesas que não possuam as características de necessidade, usualidade e normalidade, indispensáveis à dedutibilidade do lucro bruto, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se ao lançamento decorrente de CSLL, a decisão proferida na exigência principal de IRPJ, dada a relação de causa e efeito.

74.A propósito, consultem-se os seguintes trechos do voto da Conselheira Relatora Viviane Vidal Vagner:

No mérito, o contribuinte alega que a apresentação da totalidade das notas fiscais seria suficiente para fazer prova da efetiva prestação de serviços e da dedutibilidade da despesa, considerada normal e usual à atividade da empresa.

É assente que a legislação do Imposto de Renda permite a dedutibilidade, além dos custos efetivamente comprovados, também das despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, significando dizer que o legislador reconhece como passíveis de dedução aqueles valores incorridos pela pessoa jurídica sem os quais seria impossível auferir receitas tributáveis.

A par do dever de escrituração, não há dúvida de que cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a efetividade dos custos contabilizados, bem como a necessidade, usualidade e normalidade das despesas deduzidas quando da apuração do lucro tributável.

Sobre o tema, cabe transcrever os seguintes dispositivos do então vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que dispõem sobre a matéria:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua

escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

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).

[...]

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

[...]

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).

Como se vê, não obstante a despesa possa ter existência real, condição necessária para a sua dedutibilidade, sua mera existência não é suficiente. Nos termos do art. 299 do RIR/99, somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E necessárias são as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica. Além disso, a lei limita a dedutibilidade às despesas operacionais usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Assim, a comprovação das despesas que afetam o lucro tributável deve evidenciar que o ônus assumido pelo contribuinte decorreu de exigências da atividade da empresa. Não basta a operação ser, hipoteticamente, comum à atividade empresarial. E somente por meio de documentos é possível afirmar que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Nesse contexto, a escrituração contábil da empresa somente faz prova a favor do sujeito passivo nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos, conforme prescreve o art. 923 do RIR/99, acima transcrito.

Não basta, pois, para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural. Deve manter em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que

instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo, conseqüentemente documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações.

75. Neste ponto, cumpre retomar a análise das despesas consideradas não comprovadas pela autoridade fiscal, lembrando que, antes de perquirir se estas são necessárias às atividades da empresa ou à sua manutenção e se efetivamente ocorreram, é imprescindível averiguar se foi feita a prova da realização dos serviços. Trata-se de aspecto prejudicial aos demais requisitos, uma vez que, inexistindo a prova da realização dos serviços, não haverá sentido examinar a necessidade das despesas e sua efetiva ocorrência.

76. As despesas previstas nos itens 3, 4, 5, 8, 14 e 15 foram consideradas comprovadas pela fiscalização que, no entanto, as considerou indedutíveis em razão do descumprimento do regime de competência. Sendo assim, a análise das referidas despesas restringe-se à discussão jurídica relativa à correta aplicação do princípio da competência, que será realizada na sequência.

77. Já as despesas relacionadas nos itens 2, 7, 10, 11, 12, 13, 16, 17 e 18, além da ausência de comprovação, a fiscalização entendeu que não restou demonstrada a sua necessidade. Diante desse fato, lançou as mencionadas despesas como pagamento sem causa, o que também será analisado adiante, em tópico específico.

78. Por fim, as despesas mencionadas nos itens 19 e 20 foram consideradas como não comprovadas quanto ao seu objeto, por dissociado do período das receitas inerentes, conforme se verifica nos trechos do TVF de fls. 2588/2636, abaixo transcritos:

Item 19 - Despesa incorrida, mas não dedutível.

a) Contrato de prestação de serviços: Atendido. Foi apresentado Contrato de prestação de Serviços.

Foi apresentada cópia simples do contrato de prestação de serviço celebrado entre a empresa fiscalizada como contratante e o beneficiário do referido pagamento como contratada, com data de 01/08/2007.

O contribuinte apresentou cópia simples de NOTA FISCAL DE SERVIÇOS nº 078 de emissão de Deux consultores associados S/C Ltda com data de 25/09/2007 no valor de R\$ 450.000,00 referente a "Consultoria econômico-financeira".

b) Comprovação da efetiva prestação do serviço: Não atendido. Não foram apresentados documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços.

O contribuinte apresentou documento intitulado "Relatório econômico-financeiro sobre carteira de créditos da Eletrobrás", datado de 25 de setembro de 2007, entregue em atendimento ao Termo de Intimação nº 6, sem assinatura.

Estas despesas não guardam relação com as receitas auferidas no ano-calendário de 2007, que foram os precatórios levantados contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo. As comprovações apresentadas dizem respeito à análise de créditos contra a Eletrobrás, que não geraram receita no ano-calendário em questão.

Portanto, de acordo com o Princípio da Competência, não poderiam ter sido utilizados para fins de dedução do imposto de renda a pagar.

c) Comprovação do efetivo pagamento aos prestadores de serviço: Não atendido. Não foi apresentada a comprovação do efetivo pagamento.

Nos extratos bancários fornecidos pelo contribuinte a esta Fiscalização não consta o pagamento no valor de R\$ 422.325,00 pago a Deux consultores associados S/C na data de 25/09/2007. Mesmo que o sujeito passivo lograsse êxito na comprovação do referido pagamento, não poderia considerar estas despesas como dedutível por não guardar relação com as receitas auferidas no ano-calendário.

Item 20 - Despesa incorrida, mas não dedutível.

a) Contrato de prestação de serviços: Atendido. Foi apresentado Contrato de prestação de Serviços.

O contribuinte apresentou cópia simples de NOTA FISCAL DE SERVIÇOS n° 079 de emissão de Deux consultores associados S/C Ltda com data de 25/09/2007 no valor de R\$ 450.000,00 referente a "Consultoria econômico-financeira". Foi apresentada cópia simples do contrato de prestação de serviço celebrado entre a empresa fiscalizada como contratante e o beneficiário do referido pagamento como contratada, com data de 01/08/2007.

b) Comprovação da efetiva prestação do serviço: Não atendido. Não foram apresentados documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços.

O contribuinte apresentou documento intitulado "Relatório econômico-financeiro sobre carteira de créditos da Eletrobrás", datado de 25 de setembro de 2007, entregue em atendimento ao Termo de Intimação n°6, sem assinatura.

Entretanto, estas despesas não guardam relação com as receitas auferidas no ano-calendário de 2007, que foram os precatórios levantados contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo. As comprovações apresentadas dizem respeito à análise de créditos contra a Eletrobrás, que não geraram receita no ano-calendário em questão. Portanto, de acordo com o Princípio da Competência, não poderiam ter sido utilizados para fins de dedução do imposto de renda a pagar.

(...)

79. Conforme se verifica pelos fragmentos acima reproduzidos, a fiscalização considerou que a apresentação dos contratos de prestação de serviço, notas fiscais e dos recibos não eram suficientes para comprovação da realização das despesas. Além disso, apontou, como elemento adicional da glosa, a apropriação das despesas em período distinto daquele correspondente às receitas respectivas.

80. Como já exposto, a comprovação das despesas é questão prejudicial à análise da necessidade ou do momento em que as despesas deveriam ser contabilizadas. Vale dizer, se consideradas não comprovadas, esvazia-se a necessidade de análise do período em que foram contabilizadas. Isto posto, a verificação da dedutibilidade da despesa requer a seguinte concatenação lógico-jurídica:

- 1º) Devem estar comprovadas e escrituradas;
- 2º) Devem ser necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;
- 3º) As despesas devem ter incorrido no período-base competente.

81. No caso *sub examine*, foram emitidas, na mesma data, para a mesma empresa, duas notas fiscais no montante de R\$ 450.000,00, que indicam genericamente a "prestação de serviços econômico-financeira". Não é razoável supor que serviços equivalentes a R\$ 900.000,00 não gerassem quaisquer laudos, pareceres, respostas a consultas, etc, que comprovassem sua efetiva prestação. Sendo assim, inevitável a glosa de mencionadas despesas.

82. Rememore-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão acima mencionado, decidiu que *"não basta, pois, para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural. Deve manter em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo, conseqüentemente, documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações"*.

83. Já as despesas previstas nos itens 3, 4, 5, 8, 14 e 15 foram consideradas comprovadas pela fiscalização que, no entanto, as considerou indedutíveis em razão do descumprimento do regime de competência.

84. De acordo com o artigo 7º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, o regime de competência deve ser obrigatoriamente adotado pelas empresas, em geral:

Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art. 7º. O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Lei nº 6.404/1976:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

85. À época dos fatos, o Conselho Federal de Contabilidade definia o Princípio da Competência por meio de sua Resolução nº 750, de 1993, cujo artigo 9º era assim redigido:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando e correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

(...)

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I- quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II- pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

(obs.: posteriormente alterada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

86. Já a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 774, de 1994, assim dispunha em seu item 2.6.1, esclarece ainda que:

(...)

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido - usualmente denominados "receitas" - e das suas diminuições - normalmente chamadas de "despesas" -, emerge o conceito de "resultado do período": positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o Princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

(Revogada pela Resolução CFC 1.282/2010)

87. De acordo com as normas mencionadas e pronunciamentos do Conselho Federal de Contabilidade, é possível concluir que o regime de competência é um princípio contábil que deve ser estendido a qualquer variação patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

88. A Auditoria Fiscal constatou as despesas previstas nos itens 3, 4, 5, 8, 14, 15, 19 e 20, apropriadas no ano-calendário de 2007, referem-se aos serviços prestados sobre investimentos em empréstimos compulsórios da Eletrobrás e, desta maneira, não têm relação com as receitas auferidas no referido ano-calendário, que consistiram nos precatórios recebidos, exclusivamente, em face da Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Por tais razões, imprestáveis os documentos de fls. 2478/2487 e 2489, que não demonstram a necessária vinculação entre o trabalho realizado pelo prestador e as despesas deduzidas. Concluiu o auditor fiscal que:

(...)

Logo, despesas de períodos seguintes não devem ser contabilizadas em contas de resultado, mas alocadas no ativo circulante para apropriação no período a que corresponderem, ou, excepcionalmente, no ativo realizável de longo prazo, caso correspondam a período que ultrapasse o exercício social subsequente.

Portanto, a contabilização das despesas com Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria deve ser feita à medida que elas forem sendo incorridas, isto é, na medida em que os títulos creditórios correspondentes forem sendo vendidos.

Constatamos que, mesmo para as despesas comprovadas, não ocorreu, em 2007, nenhuma daquelas hipóteses acima mencionadas, em que seria legítimo o reconhecimento das despesas com Assessoria Jurídica e Auditoria e Consultoria naquele mesmo ano-calendário.

Portanto, a fiscalização incluiu na glosa de despesas, os valores referentes aos itens que mesmo tendo sido comprovados quanto a sua ocorrência, não atenderam ao princípio da competência.

89. Correto o posicionamento da autoridade fiscal. De acordo com o artigo 179 da Lei nº 6.404, de 1976, devem ser classificadas no ativo circulante *“as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte”* (inciso I).

90. A partir do pressuposto básico de que despesas representam dispêndio para se alcançar um benefício, logicamente elas só deverão ser deduzidas no momento em que os benefícios forem auferidos. Nesse sentido, esclarecedoras as lições sempre seguras de Edmar Andrade Oliveira Filho², para quem:

(...)

As normas de caráter tributário que dispõem sobre a observância do regime de competência devem ser interpretadas à luz do princípio da realização da renda previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional*. Logo, em face do princípio da especialidade teleológica das normas de caráter tributário, a aplicação das normas que dispõem sobre o regime de competência não pode servir para que a base de cálculo do imposto de renda se converta em perspectiva mensável que não represente acréscimo patrimonial, em prejuízo do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, se da aplicação do regime de competência contábil resultar o reconhecimento de receita que não possa ser traduzida em renda, ou que determinada despesa seja reconhecida antes de poder ser considerada meio de obtenção de renda", aí esse regime não terá nenhum valor jurídico para fins de apuração do imposto calculado com base no lucro real.

91. Considerando que os ganhos almejados pela contribuinte com a aquisição dos recebíveis dependia de um provimento judicial futuro, não lhe era dado saber com alto grau de

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, *Imposto de Renda das Empresas: lucro real e arbitrado*, MP Editora, 14ª edição, p. 108

objetividade e certeza se os créditos seriam pagos. Ou seja, a própria Recorrente reconhece que a obtenção dos benefícios não tinha ocorrido.

92.No entanto, alega que, de acordo com o princípio da oportunidade, tais despesas deveriam ser contabilizadas no momento em que os serviços foram efetivamente prestados, fazendo assim um descasamento entre o conceito de despesas e dos benefícios a elas relacionados. Todavia, como bem observa Edmar Andrade Oliveira Filho³:

(...) Para fins de cumprimento das regras sobre o regime de competência, uma despesa deve ser imputada ao resultado no momento em que for considerada incorrida. Se partirmos do pressuposto de que despesa representa um dispêndio para obtenção de um benefício, teremos de concluir que ele deverá ser imputada ao resultado – como despesa incorrida – se e quando os benefícios esperados com a aquisição dos bens e serviços tiverem sido efetivados. (...)

93.Alega a Recorrente que os títulos da Eletrobrás eram ativos contingentes, em razão da incerteza do seu recebimento. No entanto, tal situação em nada modifica a indedutibilidade da despesa, uma vez que, como visto, a despesa só se considerará incorrida no momento em que o patrimônio vier a ser afetado, seja pela fruição do benefício ou pela perda efetivamente suportada, caso o desfecho das ações em que eram discutidos os créditos adquiridos fosse desfavorável.

94.Alega também a Recorrente que a forma pela qual a contribuinte efetuou seus lançamentos contábeis não poderia ser desconsiderada pela auditoria fiscal, uma vez que, conforme disposto no Parecer Normativo CST nº 347, de 1970, a forma de escriturar é de livre escolha do contribuinte. Nesse passo, saliente-se que é o próprio trecho do parecer aclamado pela Recorrente que refuta as suas alegações. Confira-se:

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnar se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

95.Salta aos olhos, pois, que é permitida a impugnação da contabilidade quando ela estiver em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos. No caso em questão, a desobediência ao princípio de competência legitima a impugnação das despesas promovida pelo trabalho fiscal.

³ *Op. cit.*, p. 123

96.A Recorrente argumenta ainda que, tendo em vista que as despesas incorridas com as intermediações não estavam sujeitas a termo ou condição, devem ser imputadas ao resultado, uma vez que, de acordo com o artigo 116 do CTN, reputa-se ocorrido o fato gerador, tratando-se de situações jurídicas, desde o momento em que estejam constituídas, nos termos do direito aplicado.

97.Nesse ponto, a Recorrente trata a despesa como "fato gerador". Não é preciso maiores digressões para evidenciar o equívoco dessa afirmação, pois, como se sabe, o fato gerador do imposto de renda é o lucro que corresponde ao acréscimo patrimonial decorrente do confronto de receitas e despesas.

98.Prossegue a Recorrente expondo que as despesas com intermediação de negócios devem receber tratamento contábil análogo ao relativo às debêntures, onde despesas com captação são apropriadas no resultado logo no início da operação, independentemente de a sociedade auferir receitas em decorrência da atividade. Em ambas as situações, as despesas cumprem a mesma função de aproximar o capital do objeto transacionado e se referem a gastos efetivos do contribuinte.

99.Novamente incorreta a interpretação analógica pretendida pela Recorrente. Em primeiro lugar, porque a analogia pressupõe a existência de lacuna, nos termos do *caput* do artigo 108 do CTN. No caso em apreço, não há o que se falar em lacuna legislativa. Existe uma regra geral (regime de competência) aplicável às despesas e uma norma específica (aplicável às despesas com emissão das debêntures). Em segundo lugar, porque, além da lacuna, a analogia pressupõe semelhança entre as situações cotejadas. No caso das debêntures, são realizadas despesas para a obtenção de empréstimos para a sociedade (passivo), ao passo que, na situação dos autos, as despesas são incorridas para aquisição de títulos que constituem a atividade operacional da Recorrente (ativos).

100.Por fim, espera a Recorrente que, ainda que não se reconheça a correta contabilização das despesas com assessoria jurídica e consultoria, deve-se admitir a dedutibilidade das perdas relativas aos créditos financeiros. Isso porque, tendo em vista a premissa adotada pela fiscalização de que as despesas incorridas deveriam ser contabilizadas em seu ativo, tais despesas também deveriam receber tratamento fiscal análogo ao aplicado aos créditos financeiros, por se tratar de despesas acessórias desses créditos.

101.Também aqui são improcedentes as alegações recursais, pois não houve a realização dos créditos relativos às despesas glosadas no presente lançamento. Sendo assim, a eventual perda a ser contabilizada pela contribuinte está fora do escopo do presente processo.

DA ILEGALIDADE DA COEXISTÊNCIA DA GLOSA PARA FINS DE IRPJ E CSLL E DE PAGAMENTOS NÃO IDENTIFICADOS PARA FINS DE IRRE

97.Segundo a Recorrente, é injurídica a glosa das despesas relativas aos pagamentos realizados a fornecedores, objeto dos itens 2, 7, 10, 11, 12, 13, 16, 17 e 18 acima, e,

ao mesmo tempo e pelo mesmo motivo, o lançamento de IRRF sobre tais pagamentos. Isso porque a glosa é procedimento pelo qual a fiscalização busca a recomposição do lucro real, em virtude de equívocos cometidos pelo contribuinte, ao passo que a imputação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado visa coibir a existência de movimentações financeiras mantidas à margem da contabilidade da empresa.

98. Inicialmente, impende registrar que, muito embora ciente dos respeitáveis entendimentos em sentido contrário, que até então que contavam com a minha aderência, além de recentes julgamentos proferidos pela Câmara Superior deste Sodalício, revisei o tema e passei a me filiar à corrente que entende que é injurídica a glosa das despesas e, ao mesmo tempo e pelo mesmo motivo, o lançamento de IRRF sobre tais pagamentos. Neste ponto, anoto que a falta de convergência a respeito da matéria se evidenciou em 06.08.2021, quando foi rejeitada pelo Pleno do CARF, por falta de quórum regimental, a 34ª proposta de enunciado de súmula, que estabelecia que *“É possível a exigência cumulada de IRPJ sobre glosas de custos e despesas e de Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa”* (Portaria CARF nº 7.974, de 02 de julho de 2021).

99. De fato, a glosa é procedimento pelo qual a fiscalização busca a recomposição do lucro real, em virtude de equívocos cometidos pelo contribuinte, ao passo que a imputação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado visa coibir a existência de movimentações financeiras mantidas à margem da contabilidade da empresa.

100. A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou quanto à incompatibilidade da glosa de custos e despesas concomitantemente à exigência do IRRF, conforme se verifica na ementa do Acórdão nº 9202-000.686, abaixo reproduzida:

IRFONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995 - LUCRO REAL- REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. *Acórdão nº CSRF/04 - 01. 094, jul. 03/11/2008, Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.*

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

101.As seguintes passagens do voto do Conselheiro Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva são suficientemente elucidativas:

(...)

Não se pode considerar o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, como sendo algo isolado dentro do sistema tributário brasileiro, cuja tributação das pessoas jurídicas, em relação ao imposto de renda, obedece a três espécies ou regras:

- a) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;
- b) pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;
- c) pessoas jurídicas tributadas com base no "SIMPLES".

Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal ‘despesa’ com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.

Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por ‘notas frias’, que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1961. Nos casos que as empresas valem-se de ‘notas frias’ para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

(...)

A proposta da Conselheira Suzi Hoffmann, acolhida pelo Colegiado e seguida por mim, tem como precedente o acórdão nº CSRF/04-01.094, de lavra da Conselheira Ivete Monteiro Pessoa, cuja essência passo a expor:

O acórdão recorrido, apreciado pela Conselheira Ivete, que desafiou o Recurso Especial cuja ementa anteriormente transcrevi, em percentuais, apresenta demonstrativo porque a presunção de omissão de rendimentos não pode ensejar pagamento sem causa, quando da saída dos recursos, sob pena da tributação ser maior do que o próprio ingresso dos recursos. Neste sentido, dita decisão faz as seguintes considerações e respectivo demonstrativo:

“(…)

Desse ensaio, dentre outras verdades, podemos extrair que é absolutamente vedada ao fisco a possibilidade de escolha, ou seja, se cabível a tributação pelo por redução do lucro líquido, não pode a autoridade lançadora simplesmente abandonar essa tributação para eleger a mais gravosa contida no art. 61 em comento e, muito menos e pelos mesmos motivos, lançar as duas exações. Isto porque e, por óbvio, a Lei n. 8.981/95 não revogou as normas que regem a tributação pelo lucro real.”

102. Entendimento diverso esbarraria na circunstância de que, nas situações em que a fiscalização venha a se deparar com despesas não comprovadas, além de implicar na glosa para fins de apuração do lucro real, haveria a automática repercussão na exigência de IR Fonte, com base nos mesmos fatos, o que não se harmoniza com os propósitos do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, na compleição da tributação das pessoas jurídicas.

103. Em face do exposto, mesmo que mantida a glosa por ausência de comprovação da despesa ou inobservância do regime de competência, deve ser excluído do lançamento o IRRF incidente sobre as mesmas despesas.

104. Acolhida a alegação de impossibilidade da glosa de despesa e, simultaneamente, de exigência do IRRF, fica prejudicada a análise dos demais argumentos perfilhados pela Recorrente concernentes à matéria, devendo ser cancelado o auto de infração relativo ao IRRF.

105. No mais, no que tange às questões constitucionais abordadas pela Recorrente, concernentes à ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco pelo reajustamento da base de cálculo do IRRF, alerte-se que as mesmas não comportam conhecimento, *ex vi* do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual *“No 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”*, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2⁴ e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023⁵.

106. Por fim, desnecessária a análise dos extensos argumentos relativos à comprovação das referidas despesas, uma vez que, ainda que por hipótese, se reconheça a sua comprovação, não foi obedecido o regime de competência, conforme já exposto no tópico dedicado ao tema.

⁴ Súmula CARF nº 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

⁵ RICARF: *“Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto”.*

DA ILEGALIDADE DA TAXA SELIC

107. Em relação à alegação de ilegalidade da taxa SELIC, a matéria não comporta mais discussão à luz do disposto na Súmula CARF nº 04, que ostenta a seguinte redação:

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 MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

DISPOSITIVO

108. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, (i) não conheço do Recurso de Ofício, por inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, na inteligência da Súmula CARF nº 103; (ii) conheço do Recurso Voluntário para, (ii.i) afastar as preliminares suscitadas; (ii.ii) dar-lhe parcial provimento para, (ii.ii.i) reconhecer o direito à aplicação da postergação do pagamento de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2010, devendo os valores pagos ser abatidos do montante do crédito tributário remanescente; e (ii.ii.ii) cancelar o lançamento de IRRF.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Embora muito bem fundamentado o voto do Ilustre Relator, Jandir Jose Dalle Lucca, posteriormente substituído, apenas para leitura do seu voto na sessão de julgamento, pela Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa, divirjo de seu entendimento em dois pontos.

Tendo em vista que, por voto de qualidade, estas divergências foram as que prevaleceram neste colegiado passo a redigir o voto vencedor.

O primeiro ponto de divergência refere-se a glosas de despesas comprovadas, mas contabilizadas em período de apuração anterior à sua correta apropriação. Defende a recorrente, acompanhado pelo I. Relator original, que se trata de postergação de pagamento de tributos, devendo ser abatido do valor lançado o que foi pago no período em que seria o correto, nos termos do art 273, do RIR/99, vigente a época dos fatos geradores:

Art. 273. A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto,

atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

A postergação teria ocorrido em razão de as despesas comprovadas referentes à aquisição de créditos em 2007 e contabilizadas naquele mesmo ano, somente poderiam ter sido apropriadas em seu resultado no período em que as receitas decorrentes da realização de seus recebíveis tivessem sido igualmente apropriadas em seu resultado.

Constatada a possibilidade de postergação no pagamento do IRPJ e CSLL lançados, o julgamento foi convertido em diligências por duas vezes para averiguação se a autoridade lançadora efetuou o lançamento dos tributos adotando os procedimentos a que alude o § 1º do acima citado artigo.

A recorrente alega que esses recebíveis teriam sido alienados em 2010, no entanto, como resultado da diligência ficou constatado que a Cessão de Créditos teria ocorrido em 2011, quando a recorrente não teria mais espontaneidade. Desta forma não seria possível a aplicação do instituto da postergação do imposto para lavratura do auto de infração somente seria possível se o contribuinte pagasse o tributo postergado espontaneamente. É como regula o Parecer Normativo Cosit nº 2/96.

O relator original não aceitou o documento que comprova o que foi dito pela autoridade fiscal em razão de ter sido trazido em sede de diligência nos seguintes termos:

48.Como resultado, foi apresentado o termo de diligência fiscal de fls. 3184/3197, que informa que as receitas não poderiam ser consideradas realizadas em 2010, pois o instrumento de Cessão de Créditos, do qual se originaram, apenas teria sido registrado na Junta Comercial em 2011. Alegou também que, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996, a aplicação do instituto da postergação demanda que o contribuinte tivesse espontaneamente pago o tributo em

período posterior, o que não ocorreu no caso dos autos, uma vez que a ação fiscal teria se iniciado em 09.03.2010. Confira-se os seguintes excertos:

(...)

50. Neste ponto, é preciso observar, como bem pontuado pela Recorrente, que o fato de o contrato de cessão de direitos fazer referência a documento registrado na JUCESP em 09.12.2011 não foi suscitado no trabalho fiscal original, datado de 20.12.2011. Nesse sentido, a fiscalização reconhece que, “conforme alegado pelo contribuinte, consta na contabilidade da empresa a baixa do [sic] referidos Empréstimos a Receber do Ativo Não Circulante referente ao ano-calendário de 2010” (fls. 3195, item 19).

51. No entanto, logo em seguida (itens 22/23), aponta que “obteve junto à Junta Comercial de São Paulo a Ficha Cadastral Completa da RPLSPE 2 Empreendimentos e participações Ltda.” e que “pode-se observar que no ano de 2010 não ocorreu qualquer alteração contratual. Sendo que somente em 09/12/2011 foi efetuada a alteração do Contrato Social citada no Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças”.

52. Ou seja, a fiscalização reconheceu que a baixa dos empréstimos na contabilidade ocorreu em 2010. Diante desse fato, decidiu, sponte própria, promover diligência perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo para trazer a objeção relativa à data da alteração contratual no registro do comércio. Tal situação configura clara inovação de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 do CTN, uma vez que tal fundamento jamais foi mencionado como esteio para o lançamento.

53. Além disso, como bem observou a Recorrente, a cláusula 1.1 do contrato estabelece a vigência e produção de efeitos imediatos às partes (fls. 2301/2302):

(...)

54. Em remate, não é acaciano anotar que o instrumento de cessão de créditos alude à “minuta de alteração do contrato social da CESSIONÁRIA”, isto é, jamais referendou tratar-se do documento definitivo e muito menos averbado:

55. Da mesma forma, o relatório fiscal não fez qualquer menção à ausência de “espontaneidade”, para deixar de aplicar o instituto da postergação, que, como é cediço, constitui dever da autoridade fiscal ao realizar o lançamento. Sendo assim, caso entendesse não ser aplicável ao caso em questão, deveria motivar de forma expressa as razões de seu convencimento.

56. De todo modo, não há o que se falar em ausência de espontaneidade, pois, como ressaltado pela Recorrente, o Termo de Início de Procedimento Fiscal deixa claro que o período fiscalizado era relativo ao ano-calendário de 2007. Confira-se:

57. Quanto aos elementos que legitimam a postergação, assim esclareceu a Recorrente (fls. 3203/3230, itens 40 a 46):

58. Por via de consequência, tendo em vista que a fiscalização não suscitou qualquer objeção ao oferecimento das receitas à tributação em 2010, bem como não havendo qualquer apontamento relativo à duplicidade de dedução das despesas glosadas, deve ser reconhecida a postergação do pagamento, de modo a que o crédito tributário lançado venha a receber o abatimento dos montantes recolhidos.

Neste sentido, ainda, segundo o voto condutor, os recebíveis foram alienados em 2010, devendo ser este o momento do reconhecimento das despesas glosadas pela fiscalização.

Para dirimir a controvérsia a respeito da possibilidade de postergação o julgamento foi convertido em diligência por duas vezes, sendo que a primeira, objeto da Resolução nº 1402-000.848, foi decidida nos seguintes termos:

(...)

Sendo assim, considero que o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo, motivo pelo qual, entendo necessária a conversão do processo em diligência para que a unidade de origem:

a) analise a alegação da Recorrente de que não houve postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, bem como os documentos juntados por ela, intimando-a para fazer prova do alegado, de forma a ficar cabalmente demonstrada a ocorrência ou não de prejuízo para o Fisco, nos termos do art. 273 do RIR; a comprovação da ciência ao contribuinte do despacho decisório de fls. 9/18;

b) Intime a contribuinte do resultado da diligência para, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.

(...)

Tendo em vista que a primeira diligência tenha restado improfícua, nova diligência foi determinada, por meio da Resolução nº 1402-001.357, nos seguintes termos:

Em face do exposto, entendo que o processo deve ser novamente convertido em diligência para que a Delegacia de origem, informe:

a) De acordo com a documentação juntada aos autos é possível identificar se as receitas vinculadas às despesas glosadas foram realizadas em dezembro de 2010 quando da alienação dos recebíveis?

b) Caso positivo, tais valores foram tributados?

c) Se positiva a resposta do item anterior, tais valores foram imputados ao lançamento tal como determinado no §1º do artigo 273 do RIR/99?

d) Por fim, manifeste-se por meio de relatório conclusivo dando vista a Recorrente para, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.

De acordo com as duas Resoluções acima colacionadas parcialmente, a questão a ser dirimida é se a recorrente trouxe aos autos documentos capazes de comprovar, após a primeira diligência realizada, documentos capazes de comprovar que houve a postergação do pagamento do imposto sujeito ao lançamento.

Neste sentido, o Termo de Diligência Fiscal, de fls 3.184/3.197, que apresentou os resultados da última diligência realizada, tem a seguinte conclusão:

a) De acordo com a documentação juntada aos autos é possível identificar se as receitas vinculadas às despesas glosadas foram realizadas em dezembro de 2010 quando da alienação dos recebíveis?

RESPOSTA: NÃO

Esta conclusão foi baseada nos seguintes fundamentos:

19. De fato, conforme alegado pelo contribuinte, consta na contabilidade da empresa a baixa do referidos Empréstimos a Receber do Ativo Não Circulante referente ao ano-calendário de 2010.

20. Com o objetivo de subsidiar a transação, a empresa apresentou um único documento: O Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças, no qual a empresa seria a CEDENTE ações a serem feitas: Não constam os CNPJs dos participantes, não constam os CPFs dos representantes responsáveis, não há qualquer comprovação da data que os fatos efetivamente ocorreram, apesar de constar a data de celebração como sendo 29/10/2010.

21. Merece ainda ser destacado que no parágrafo 2º do contrato consta a seguinte informação: A CESSIONÁRIA, em contrapartida, entregará à CEDENTE, conforme a minuta de alteração do contrato social da CESSIONÁRIA anexa como Anexo 2 ao presente Contrato (“Alteração Contratual”), 133.801.882 (cento e trinta e três milhões oitocentas e oitenta e duas mil) quotas de emissão da CESSIONÁRIA DE VALOR NOMINAL R\$1,00 (um real) cada, totalizando o valor de R\$133.801.882,00”.

22. Diante dessas informações, esta fiscalização obteve junto à Junta Comercial de São Paulo a Ficha Cadastral Completa da RPLSPE 2 Empreendimentos e participações Ltda.

23. Na Ficha Cadastral pode-se observar que no ano de 2010 não ocorreu qualquer alteração contratual. Sendo que somente em 09/12/2011 foi efetuada a alteração do Contrato Social citada no Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças. Assim, não é possível afirmar que a transação tenha efetivamente ocorrido em 29/10/2010.

24. Considerando que comprovação dos fatos que alega é um direito, mas também uma obrigação do contribuinte, no entender desta fiscalização o contribuinte não logrou êxito em comprovar que a transação de fato ocorreu na data informada.

(...)

27. No caso em tela, pode-se observar a seguinte sequência de acontecimentos:

- a. Início da ação fiscal - 09/03/2010;
- b. Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças - 29/10/2010;
- c. Registro na Jucesp da alteração contratual - 09/12/2011;

28. Desta forma, pode-se concluir que a data da realização das despesas glosadas, seja considerado 29/10/2010 ou 09/12/2011, ocorreu após o início da ação fiscal, não podendo ser considerada espontânea.

Observa-se pela parte destacada que a recorrente trouxe apenas um documento, além da escrituração, que buscava comprovar a alegada postergação que foi o Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Créditos e Outras Avenças. No entanto a autoridade entendeu que esse documento não era suficiente para sua comprovação.

Cita os seguintes motivos pela rejeição do referido documento.

- Não constam os CNPJs dos participantes.
- Não constam os CPFs dos representantes responsáveis.
- Não há qualquer comprovação da data que os fatos efetivamente ocorreram, apesar de constar a data de celebração como sendo 29/10/2010.

Além disso, mesmo que aceitasse o referido documento como prova da realização da operação ter ocorrido na data de sua assinatura, não poderia configurar como prova da postergação uma vez que teria sido produzido após o início do procedimento fiscal.

Em que pese o I. Relator original traga argumentos para refutar as afirmações da fiscalização sobre a sua imprestabilidade, é inegável que o aludido instrumento de contrato foi celebrado após o início do procedimento fiscal, que ocorreu em 09/03/10, com a ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls 05, abaixo colacionado:

SP SAO PAULO DEFIS

Fl. 5



Ministério da Fazenda
Secretaria da Receita Federal do Brasil
DEFIS - São Paulo
Divisão de Fiscalização – Serviços (EFI-14)

TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Identificação da Ordem

Número do Mandado de Procedimento Fiscal 0819000.2010.00593-4	Código de Acesso 10349321
--	------------------------------

No caso de não possuir acesso a Internet, poderá o sujeito passivo verificar a autenticidade do Mandado comparecendo a uma unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou entrando em contato com:
Chefe de equipe: Thais Regina Rubira Parente Telefone: (11) 2112-9497
Endereço: Avenida Pacaembu, 715 - 1º andar - Santa Cecília - São Paulo/SP

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em três vias de igual teor e forma, assinado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil e pelo sujeito passivo.

Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil

Nome LEONARDO DE MELLO ARAUJO CASTRO	Matrícula 1506200	Assinatura
---	----------------------	----------------

Ciência do Sujeito Passivo / Representante

Declaro-me ciente deste Termo, do qual recebi uma cópia.

Nome FABIO FRECO	Cargo
CPF 084.636.858-70	Data 9/03/10
Hora (HH:MM) 15:34	Assinatura

Ora, a espontaneidade no pagamento dos tributos se encerra no início do procedimento de fiscalização, conforme determina o art 138, parágrafo único, do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se fôr o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Portanto, não entendo que a diligência perante a Jucesp para que se confirmasse a data da operação, não teve o condão de trazer outros elementos de provas para constatar o que já estava legitimamente comprovado. A autoridade fiscal que efetuou o lançamento não poderia realizar os procedimentos concernentes à postergação, pois até a data do início do procedimento fiscal não havia sido pago o imposto supostamente postergado. Foi esta a conclusão da diligência efetuada em razão do determinado na Resolução nº 1402-001.357.

As informações solicitadas à Jucesp, no meu entender, teve outra motivação. Se instrumento contratual trazido aos autos já poderia trazer a certeza da inexistência da postergação no pagamento do tributo, o seu registro neste Órgão Público, somente poderia informações que mudassem a opinião da autoridade fiscal. Principalmente porque tinha dúvidas ainda a respeito da data de ocorrência da operação. E a resposta deste órgão só poderia confirmar

o que já estava comprovado, em sua opinião, com a qual compartilho, ou poderia identificar que a recorrente possuía razão.

Desta forma, reputo como correta a diligência efetuada pela autoridade fiscal perante a Jucesp, para confirmar a data da averbação do contrato que só poderia trazer elementos que poderia, no seu entendimento, trazer provas a favor da recorrente. Isto porque já possuía convicção própria que, com todos os elementos constantes dos autos, a recorrente não poderia obter o benefício do lançamento do crédito tributário pela diferença entre o valor devido referente à infração verificada e os tributos pagos espontaneamente.

Sendo assim, divergindo do relator original, voto por não dar provimento ao recurso voluntário na parte em que requerida a aplicação do instituto da postergação de pagamento de IRPJ e CSLL.

O segundo ponto de divergência foi sobre a possibilidade do lançamento concomitante de IRPJ em razão de glosas de despesas e do IRRF sobre pagamentos sem causa.

O IRRF sobre pagamento sem causa foi lançado com fundamento no art 61 da Lei 8.981/95.

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Como se pode observar pelo dispositivo legal acima destacado, o legislador, nos casos de pagamento sem causa, deslocou a responsabilidade pelo pagamento do imposto do contribuinte, os beneficiários dos pagamentos, para o tomador dos serviços, que no caso é a recorrente.

Destaca-se que, de acordo com o mesmo dispositivo, no § 3º, o valor pago deverá ser considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto, ao contrário do que requer a recorrente.

Já o IRPJ foi lançado em função da indedutibilidade desses dispêndios, pois, uma vez não comprovados motivos de tais pagamentos, não há como se reconhecer sua necessidade, usualidade e normalidade, nos termos do art 47, § 1º e 2º da Lei 4.506/64:

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 há cobrança em duplicidade no lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa e o IRPJ pela indedutibilidade destes mesmos pagamentos, uma vez que os contribuintes são distintos, sendo que a responsabilidade do recolhimento do primeiro recai sobre o tomador de serviços, que no caso em discussão é a recorrente.

Podemos observar este mesmo entendimento em Acórdãos deste colegiado, como os destacados abaixo:

PAGAMENTO SEM CAUSA. DESPESA INDEDUTÍVEL. CONCOMITÂNCIA.

O lançamento tributário para exigir IRPJ motivado pela glosa de uma despesa em concomitância com o lançamento tributário para exigir IRRF sobre o correspondente pagamento, quando considerado sem causa, não caracteriza bis in idem, pois a conduta de realizar um pagamento não se confunde com a conduta de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos, ainda que o contribuinte associe um ato ao outro. (Acórdão nº 1201-005.574. Sessão realizada em 20 de setembro de 2022)

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento. (Acórdão nº 1201-005.574. Sessão realizada em 21 de janeiro de 2020)

Acrescentando ao que já foi dito, trago também o fato que o redator original reviu seu posicionamento conforme podemos observar em sua Declaração de Voto no Acórdão nº 9101-007.300 da 1ª Turma da CSRF:

A questão posta em debate nos autos circunscreve-se à autuação fiscal que culmina na exigência conjunta de exações em decorrência de um mesmo contexto fático, qual seja, a realização de pagamentos que, para fins de IRPJ, não lograram comprovar sua essencialidade, normalidade e efetividade, sendo glosados da base de cálculo, e que, simultaneamente, caracterizar-se-iam como pagamentos efetuados sem causa ou a beneficiário não identificado, atraindo a incidência do IRRF.

No passado, já hesitei quanto à admissão da coexistência da glosa de despesas com IR na fonte nessa situação, tendo por último me alinhado com os que entendem que essa cumulação não seria possível.

Entretanto, melhor meditando, entendi por bem revisitar o tema e rever tal posicionamento, pois fiquei convencido de que, ao fim e ao cabo, há uma conduta ilícita que produz dupla evasão, na órbita de quem paga essa despesa e deduz indevidamente do lucro real, e do destinatário da receita, que não oferece à tributação.

Com efeito, no que concerne ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a tributação sob o regime do lucro real tem como base de cálculo o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. A dedutibilidade das despesas operacionais é condicionada ao atendimento de requisitos legais, como a necessidade para a atividade da empresa, a normalidade em relação ao tipo de negócio e a efetiva comprovação por meio de documentação hábil e idônea. A glosa de despesas, portanto, ocorre quando a fiscalização constata a ausência desses requisitos, majorando o lucro tributável da pessoa jurídica. Nessa relação tributária, a pessoa jurídica figura como contribuinte, sendo responsável pelo pagamento do IRPJ incidente sobre o lucro apurado.

Por outro lado, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, e regulamentado pelo artigo 674 do RIR/99 e artigo 730 do RIR/2018, incide, de forma exclusiva na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, sobre todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, bem como sobre pagamentos ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. O fato gerador do IRRF, nessa hipótese, é o próprio pagamento desprovido de identificação do beneficiário ou de comprovação da sua causa jurídica e econômica. O contribuinte do IRRF é o beneficiário do rendimento, contudo, a legislação atribui à pessoa jurídica pagadora a condição de responsável tributário, incumbindo-lhe a retenção e o recolhimento do imposto devido.

Da análise comparativa dos elementos essenciais de cada incidência, depreende-se a existência de fatos geradores distintos. A glosa de despesas para fins de IRPJ decorre da não comprovação da sua adequação aos critérios de dedutibilidade, impactando a apuração do lucro da empresa. Já a exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado tem como pressuposto a ausência de informações que permitam identificar o destinatário dos recursos ou a natureza da transação que lhe deu origem.

Não obstante a distinção dos fatos geradores, a simultaneidade da exigência de ambos os tributos pode encontrar respaldo em situações específicas onde a conduta do contribuinte redunde em ambas as hipóteses de incidência. Por exemplo, a contabilização de despesas lastreadas em documentos inidôneos ou referentes a operações comerciais materialmente inexistentes pode levar à sua

glosa para fins de IRPJ, sincronicamente configurando um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, na medida em que a real destinação dos recursos não é comprovada ou o beneficiário efetivo permanece oculto.

Nesses casos, a conduta fiscal não se caracteriza como bis in idem, vez que cada tributo incide sobre um aspecto distinto da mesma operação ou contexto fático. O IRPJ onera o lucro da empresa indevidamente reduzido por despesas não comprovadas, enquanto o IRRF busca tributar a renda auferida por um beneficiário não identificado ou em decorrência de uma transação sem causa lícita demonstrada.

É fundamental destacar que a exigência do IRRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, não pressupõe, necessariamente, uma automática repercussão da glosa de despesas para fins de IRPJ. Existem situações em que pagamentos podem ser realizados à margem da contabilidade da empresa, sem afetar a base de cálculo do IRPJ, mas que, por ausência de identificação do beneficiário ou comprovação da causa, ensejam a tributação exclusiva na fonte. Da mesma forma, nem toda despesa glosada para fins de IRPJ implica, ipso facto, um pagamento sem causa para fins de IRRF, sendo imprescindível a análise das circunstâncias concretas que levaram à não comprovação da despesa.

Contudo, quando a falta de comprovação da despesa revela, de maneira inequívoca, a ausência de causa lícita para o dispêndio ou a ocultação do real beneficiário dos recursos, a exigência concomitante do IRPJ (pela glosa da despesa) e do IRRF (sobre o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado) se mostra legítima. Essa providência visa impedir que rendimentos auferidos sem comprovação de sua natureza ou destinatário escapem à tributação, ao mesmo tempo em que se restabelece a correta base de cálculo do IRPJ, expurgando dela as despesas que não atendem aos requisitos legais de dedutibilidade.

Diante de tais considerações, conclui-se que a legitimidade da exigência conjunta do IRRF, incidente sobre pagamentos efetuados sem causa ou a beneficiário não identificado, e do IRPJ, decorrente da glosa das despesas correspondentes, deverá sempre ser aferida com base nas particularidades e circunstâncias específicas de cada caso concreto. Havendo elementos que demonstrem que a não comprovação da despesa para fins de IRPJ revela, simultaneamente, a realização de um pagamento desprovido de causa lícita comprovada ou a um beneficiário não identificado, a autuação fiscal concomitante mostra-se válida em face da distinção dos fatos geradores e da busca pela tributação integral da renda e do lucro.

Assim sendo, acompanho integralmente os fundamentos apresentados pelo Ilustre Relator e, por conseguinte, nego provimento ao recurso.

Por fim, trago, ainda, a Súmula CARF nº 241, editada em momento posterior à realização da sessão de julgamento, que permite o lançamento do IRRF sobre pagamento sem

causa ou a beneficiário não identificado em concomitância com o de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.

O lançamento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) incidente sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado pode coexistir com o lançamento de IRPJ e CSLL por glosa de custos e despesas.

Desta forma, o lançamento de IRRF deve ser mantido, por ser plenamente compatível com o lançamento de IRPJ referente à glosa das despesas que deram origem aos pagamentos sem causa e reduziram indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Sendo assim, por todo exposto, voto por não dar provimento ao recuso voluntário, na forma deste voto vencedor, concordando com os demais pontos apresentados no voto do Relator original.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda