



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10580.721733/2013-84
ACÓRDÃO	1004-000.399 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRAL DE SALVADOR LOCAÇÃO DE VEÍCULOS DE TRANSPORTE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. VENDAS CANCELADAS, DEVOLUÇÕES E DESCONTOS INCONDICIONAIS. INTIMAÇÃO ESPECÍFICA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS INTERNOS INSUFICIENTES. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

Mantém-se a glosa de despesas quando o contribuinte, devidamente intimado a esclarecer e comprovar valores declarados a título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais, limita-se a apresentar documentos internos que, por si sós, não justificam a dedução, sem oferecer qualquer explicação adicional para o procedimento adotado.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. MULTAS DE OFÍCIO. NATUREZA PUNITIVA. INDEDUTIBILIDADE. ART. 344, §5º, DO RIR/99.

As multas de ofício, aplicadas em autos de infração lavrados pela autoridade fiscal como consequência de infrações que resultaram em falta ou insuficiência de pagamento de tributos, possuem natureza punitiva e são indedutíveis na apuração do lucro real, nos termos do art. 344, §5º do RIR/99. A adesão posterior a programa de parcelamento com redução parcial da multa não transmuda sua natureza jurídica de punitiva para compensatória.

MULTAS NÃO INCORRIDAS. APROPRIAÇÃO DE DESPESA COM MULTA SOBRE TRIBUTO NÃO RECOLHIDO E NÃO DECLARADO. PROVISÃO VEDADA. INDEDUTIBILIDADE. ART. 13, I, DA LEI Nº 9.249, DE 1995.

A apropriação contábil de valores a título de multas sobre contribuições integralmente inadimplidas, não declaradas em DCTF e não incluídas em parcelamento, configura constituição de provisão para contingência futura, cuja dedução é vedada na apuração do lucro real. A multa de mora, para que possa ser considerada despesa incorrida pelo regime de competência,

pressupõe, no mínimo, a existência de obrigação tributária principal reconhecida e o pagamento espontâneo em atraso.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DESPESA OPERACIONAL. NECESSIDADE. CONTRATO FORMAL. EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. BENEFÍCIO ECONÔMICO COMPROVADO. RELAÇÃO COM A ATIVIDADE-FIM. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis como despesas operacionais os honorários advocatícios pagos a escritório contratado para defesa dos interesses econômicos da empresa perante o Poder Público, quando comprovados cumulativamente: a existência de contrato formal com objeto determinado, a efetiva prestação do serviço advocatício, o trânsito em julgado de sentença favorável, o benefício econômico concreto e mensurável, a emissão de notas fiscais, a relação direta com a atividade-fim da empresa e a proporcionalidade dos honorários ao proveito obtido. Art. 299 do RIR/99.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2008, 2009

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se ao(s) lançamento(s) reflexo(s) o decidido no principal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a glosa das despesas com honorários advocatícios relativas aos anos-calendário de 2008 e de 2009. Prejudicado o exame da preliminar suscitada, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interpostos em face do acórdão de fls. 317/328, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário.

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

Trata o presente processo de Autos de Infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, dos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme quadro abaixo, com os acréscimos legais calculados até 28/02/2013:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Imposto	877.360,68
Juros	295.427,14
Multa	658.020,52
Valor do Crédito Apurado	1.830.808,34
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
Contribuição	331.472,70
Juros	111.752,74
Multa	248.604,53
Valor do Crédito Apurado	691.829,97
ENQUADRAMENTO LEGAL DO DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO	
Artigo 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 113 da Lei nº 11.196/05	
TOTAL	
Crédito tributário do processo em R\$	2.522.638,31

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 22/26), a autoridade tributária atuante informa que o contribuinte deduziu, mensalmente, como despesa operacional, os valores pagos a [...], no montante de R\$ 793.173,93 e R\$ 604.255,18, nos anos-calendário de 2008 e 2009, respectivamente.

Tais desembolsos estão acobertados por contratos celebrados entre a Fiscalizada, juntamente com as demais empresas de transportes urbanos do município de Salvador e [...], em parceria com [...].

A auditoria-fiscal concluiu, a partir do exame dos contratos e demais documentos apresentados, que tais desembolsos, contabilizados como despesas e não adicionados ao resultado do exercício, são indedutíveis perante a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois não estão acobertados por qualquer serviço prestado pelo escritório do Sr. [...] e, mesmo que se queira admitir que os pagamentos efetuados pelas empresas foram efetivamente correspondentes à ação coletiva para reaver os valores pagos ao Fundo de Desenvolvimento do Transporte Coletivo de Salvador (FUNDETRANS), cabe ressaltar que está contratualmente acordado que referidos valores serão devidos única e exclusivamente após as Contratantes lograrem compensar os valores em questão com débitos seus junto ao Município de Salvador, o que não ocorreu nos anos-calendário em tela, visto que somente em 2011 foi proferida sentença sobre a lide, enquanto que os pagamentos se referem aos anos-calendário de 2008 e 2009, tempo em que o pleito ainda não havia sido julgado.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS – MULTAS DE LANÇAMENTO EX-OFFÍCIO (Ano-Calendário de 2009)

Anteriormente, a fiscalizada teve lançados contra si Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS que abrangem o período de 2004 a 2007, sendo aplicada a multa de ofício. A fiscalizada, posteriormente, parcelou a exigência com amparo na Lei nº 11.941/2009, sendo-lhe concedido a redução da multa de ofício em 60%.

Fica evidenciado, segundo entendimento da autoridade autuante, que para os anos-calendário de 2004 a 2007 não há porque se falar em multa de mora uma vez que a multa a ser paga pelo contribuinte é a multa de ofício já lançada, que é indedutível na apuração do lucro real. Por esta razão, foram glosados os valores da referida multa de ofício considerada no resultado contábil do exercício fiscalizado (ano-calendário de 2009) e não adicionada para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme tabela abaixo:

Multa referente à COFINS	851.213,91
Multa referente ao PIS	190.165,30
Multa referente à CSLL	27.543,25
Multa referente ao IRPJ	11.823,94
Total	1.080.746,40

DESPESAS INDEDUTÍVEIS – MULTAS NÃO INCORRIDAS

Ainda para o ano-calendário de 2009, foram apropriados, em 31 de dezembro, os valores de R\$ 53.861,95 e R\$ 248.593,62 referentes a multas sobre o PIS e a COFINS, respectivamente, correspondentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2009.

Entretanto, observa-se que o contribuinte não fez qualquer recolhimento dessas contribuições no que tange aos mencionados períodos no ano-calendário de 2009, não estando também tal período incluído no parcelamento acima referido. Frisa-se, ainda, que não é admitida a provisão de multas para pagamentos a realizar.

Por este motivo, procedeu-se à glosa de tais despesas por indedutibilidade. Total da glosa deste item: R\$ 302.455,57.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS (Ano-Calendário de 2008)

O contribuinte lançou na DIPJ do ano-calendário de 2008 o valor de R\$ 902.398,96 a título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais e, intimada a esclarecer do que se trata, inclusive apresentando a documentação comprobatória, não o fez de maneira satisfatória, tendo apresentado tão somente documentos internos que por si só não justificam tal dedução e sem qualquer explicação para tal procedimento. Destarte, a auditoriafiscal procedeu à glosa do referido valor como despesas não comprovadas.

Cientificado dos Autos de Infração em 01/03/2013, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 119, o sujeito passivo apresenta impugnação em 02/04/2013 (fls. 121 a 135), alegando, em síntese:

a) DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Foi negado à contribuinte o acesso ao número do processo administrativo em que se deu a cobrança. Tentando entender o que tinha ocorrido, dirigiu-se à sede da Receita Federal do Brasil em Salvador, tendo sido informada que era impossível ter acesso aos autos do processo sem a correspondente numeração. Entende, assim, que o Auto de Infração é nulo por ferir os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Sentindo-se lesada em seu direito de defesa e sem confirmar ou infirmar as informações trazidas pelo auditor, a impugnante preparou a defesa unicamente baseada nº "Termo de Verificação Fiscal".

b) DAS DESPESAS COM O ESCRITÓRIO [...]

A glosa se deu pelo suposto fato de as despesas realizadas e deduzidas serem não necessárias. É importante notar que em momento nenhum se questiona que as despesas ocorreram e que as notas fiscais apresentadas são idôneas, pelo que isto é fato incontroverso.

Uma vez esclarecidos os fatos e comprovado o êxito do escritório de [...] nas demandas contratadas, fica claro que as despesas foram necessárias e beneficiaram e muito a Impugnante, pelo que não poderiam ser glosadas.

Tendo as empresas de transportes constatado o descumprimento pela Prefeitura Municipal de dispositivos legais que garantem o equilíbrio econômico-financeiro do contrato e informam o método de cálculo da tarifa de ônibus da capital, perceberam que grande parte dos prejuízos que vinham sendo acumulados ao longo dos anos era proveniente da falta de cumprimento das obrigações da Prefeitura, pelo que contrataram os serviços do escritório de advocacia em comento para representá-las em uma demanda judicial. Deu-se início ao processo 0173965-65.2004.805.0001, cujas cópias das principais peças estão anexadas à impugnação.

A sentença do processo foi proferida em 19/06/2006. O acórdão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia foi proferido em 16/01/2007. A decisão que inadmitiu o Recurso Especial foi proferida em 28/03/2007, tendo sido constatado o trânsito em julgado em 04/05/2007, quando foi lavrada certidão informando o transcurso in albis do prazo para o Município recorrer. Depois, houve o requerimento de cumprimento da sentença, com decisão determinando que este ocorresse datada de 28/09/2007. Em seguida, nova decisão determinando o cumprimento da sentença foi proferida em 19/05/2011.

Assim, é uma grande distorção a informação da fiscalização de que o “processo 301” teria sido julgado em 19 de maio de 2011. Ele foi julgado em 19/06/2006, e teve sua sentença confirmada pelo Tribunal de Justiça em 16/01/2007 e o trânsito em julgado certificado em 04/05/2007.

Ressalta que há efetivo benefício econômico auferido pelas empresas, visto que desde o trânsito em julgado da sentença, as mesmas não vêm pagando o ISS nem a taxa do FUNDETRANS que seriam devidos ao Município, bem como tiveram zerados o seu passivo de ISS, Taxa do FUNDETRANS e multas operacionais, restando ainda um saldo que vem sendo compensado mês a mês (conforme cópia anexa do processo administrativo que tramita na Prefeitura Municipal de Salvador), de forma que os honorários pagos ao escritório de advocacia são mais do que legítimos.

O Sindicato das Empresas de Transportes de Salvador (SETPS) foi responsável por operacionalizar os pagamentos ao escritório, já que toda a arrecadação do sistema de bilhetagem é feito pelo SETPS, sendo o valor repassado posteriormente às empresas.

Na planilha anexada à impugnação constam os benefícios de todas as empresas e os respectivos honorários pagos.

Os honorários pagos guardam perfeita relação com o benefício que as empresas obtiveram com a atuação do escritório de advocacia do Dr. [...], sendo lícito e justo o pagamento da contraprestação contratualmente assumida.

Logo, os débitos glosados pela autoridade fiscal o foram por conta da interpretação equivocada dos fatos analisados, devendo ser a glosa dos pagamentos efetivamente desconsiderada e o Auto de Infração julgado improcedente neste ponto.

c) DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Outro equívoco da fiscalização foi a glosa de despesas tidas como não comprovadas, no valor de R\$ 902.398,96.

A defesa da impugnante fica altamente prejudicada por não ter acesso aos autos, não podendo averiguar a fundo os documentos juntados aos autos pela autoridade fiscal, o que reforça os argumentos relativos à nulidade do Auto de Infração.

A parca descrição que existe no "Termo de Verificação" não permite que o contribuinte tenha a perfeita compreensão do que está sendo glosado, de modo que não pode o Auto de Infração prosseguir neste ponto.

A autoridade fiscal descumpriu seu dever de investigar e provar o que alega (transcreve, como fundamento, ementário de decisões do CARF e da DRJ acerca do tema).

d) DAS DESPESAS INDEDUTÍVEIS – MULTAS NÃO INCORRIDAS E MULTAS DE LANÇAMENTO EX-OFÍCIO

As referidas multas são relativas às penalidades incidentes por conta do não recolhimento a tempo das contribuições PIS e COFINS do período de janeiro a dezembro de 2009, bem como àquelas relativas aos débitos de tributos não recolhidos no período de 2004 a 2007 e incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/09.

Trata-se de caso claro de multa pelo não pagamento do tributo no prazo, multa esta que tem natureza compensatória. O antigo Conselho de Contribuintes já firmou posicionamento pela possibilidade de dedutibilidade do lucro real no exercício em que a multa é incorrida, já que o imposto é apurado pelo regime de competência (Acórdão 103-18.787/97), conforme mandamento do art. 41 da Lei nº 8.981/95 e do art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000).

Assim sendo, não há qualquer irregularidade na conduta do contribuinte, devendo ser excluídas do lançamento também estas glosas.

Ao final, requer a nulidade do Auto de Infração, e, no mérito, a sua improcedência.

Anexa os elementos de prova acostados às fls. 136 a 314.

3.A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa quando a impugnante teve pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, não se vislumbrando o alegado cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Mantém-se a autuação quando não comprovada, com documentação hábil, a efetividade da despesa, devendo ser excluídas da autuação aquelas cuja efetividade do serviço e sua necessidade sejam comprovadas.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

Mantém-se a autuação quando não coerente nem comprovada, com documentação hábil, a necessidade da despesa, devendo ser excluídas da autuação aquelas cuja necessidade possa ser presumida e concluída.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009 CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em que reedita e reforça os argumentos da sua impugnação de fls. 121/134, com base nos argumentos assim sintetizados:

- **Preliminar de nulidade:**
 - Alega cerceamento de defesa por negativa de acesso aos autos e aos documentos de terceiros que fundamentaram o lançamento (art. 5º,

LV, CF e art. 12, II, Decreto 7.574, de 2011). Rebate a DRJ, que entendeu haver "conhecimento pleno" da infração, argumentando que a questão é a impossibilidade de verificar o conteúdo e a validade das provas, não o conhecimento genérico da acusação.

• **Mérito:**

- Honorários advocatícios. Glosa de R\$ 793.173,93 (2008) e R\$ 604.255,18 (2009) pagos ao escritório de advocacia: Sustenta erro fático do fiscal quanto à cronologia (trânsito em julgado em 2007, não em 2011), efetivo benefício econômico comprovado (saldo credor de R\$ 432 milhões apurado pela FGV, saldo individual da Recorrente de R\$ 26,9 milhões), proporcionalidade dos honorários ao proveito obtido (faixas H1, H2 e H3) e relação direta com a atividade-fim da empresa. Notas fiscais idôneas e efetiva prestação do serviço são fatos incontroversos.
- Despesas não comprovadas (R\$ 902.398,96): Alega descrição insuficiente no TVF, que não especifica quais despesas nem quais documentos seriam insatisfatórios, inviabilizando a defesa. Ônus da prova do fato constitutivo do lançamento cabe ao fisco. Rebate a DRJ argumentando que sem saber o objeto preciso da glosa, não poderia saber quais documentos apresentar.
- Multas não incorridas e multas *ex officio*: Aduz que as multas por atraso no recolhimento de PIS/COFINS (2009) e tributos parcelados pela Lei 11.941, de 2009 (2004-2007) têm natureza compensatória e são dedutíveis do lucro real pelo regime de competência (art. 344, §5º, RIR/99 e art. 41, Lei 8.981, de 1995).

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir Jose Dalle Lucca**, Relator

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS

7.A Recorrente se insurge contra a glosa de despesas classificadas como não comprovadas, no valor de R\$ 902.398,96. Segundo a autoridade fiscal, a empresa foi "intimada a esclarecer do que se trata, inclusive apresentando a documentação comprobatória, não o fez de

maneira satisfatória, tendo apresentado tão somente documentos internos que por si só não justificam tal dedução e sem qualquer explicação para tal procedimento”.

8.A Recorrente argumenta que a descrição contida no TVF é insuficiente para permitir ao contribuinte a perfeita compreensão do que está sendo glosado, o que inviabiliza tanto a defesa quanto a juntada de documentos comprobatórios específicos. Sustenta que o fisco não logrou comprovar suas afirmações, pois limitou-se a afirmar que a comprovação "não foi satisfatória" sem especificar os motivos, sem indicar quais documentos seriam insuficientes e sem precisar a qual despesa se refere a glosa. Invoca o princípio do ônus da prova, argumentando que cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar, sendo o ônus transferido ao contribuinte apenas quando há norma que estabeleça presunção, o que não seria o caso. Rebate o acórdão da DRJ, que manteve o lançamento sob o argumento de que o fiscal cumpriu seu dever de investigação e que caberia ao contribuinte instruir a impugnação com os documentos pertinentes. O recurso questiona que, sem saber do que exatamente se trata o lançamento, seria impossível à Recorrente identificar quais documentos juntar e o que deveria provar.

9.Entretanto, o Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 27 foi categórico ao intimar a Recorrente para *“Esclarecer do que se trata as vendas canceladas, devoluções de vendas e descontos incondicionais registrados na DIPJ AC 2008 no valor de R\$ 902.398,96, apresentando • os respectivos documentos comprobatórios”*.

10.Apesar de lacônico, o TVF foi suficientemente claro ao indicar que *“O contribuinte lançou na DIPJ do ano-calendário de 2008, o valor de R\$ 902.398,96 a título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais e, intimada a esclarecer do que se trata, inclusive apresentando a documentação comprobatória, não o fez de maneira satisfatória, tendo apresentado tão somente documentos internos que por si só não justificam tal dedução e sem qualquer explicação para tal procedimento”*.

11.Ou seja, dúvidas não há de que a autuação decorreu da dedução do valor de R\$ 902.398,96 a título de vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais, em relação ao qual a empresa apresentou documentos internos que, por essa característica, não justificaram o lançamento. Evidencia-se, assim, que a glosa foi devidamente identificada e quantificada, não procedendo as súplicas recursais.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS, MULTAS NÃO INCORRIDAS E MULTAS DE LANÇAMENTO EX OFFICIO

12.A Recorrente impugna a glosa das despesas classificadas como "multas não incorridas" no termo de verificação fiscal. Esclarece que as referidas multas são de duas naturezas: as penalidades incidentes pelo não recolhimento tempestivo das contribuições PIS e COFINS do período de janeiro a dezembro de 2009, e as multas relativas a débitos de tributos não recolhidos no período de 2004 a 2007, incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009.

13. Alega que se trata de multas pelo não pagamento do tributo no prazo, as quais possuem natureza compensatória (e não punitiva), sendo, portanto, dedutíveis do lucro real no exercício em que incorridas, conforme o regime de competência. Fundamenta-se no art. 344, §5º, do RIR/99, combinado com o art. 41 da Lei 8.981, de 1995, que estabelecem que não são dedutíveis as multas por infrações fiscais, "*salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo*".

14. A matéria exige exame separado das duas categorias de multas objeto da glosa, porquanto apresentam natureza jurídica, enquadramento normativo e consequências fiscais inteiramente distintas.

15. A primeira categoria refere-se às multas de ofício exigidas em autos de infração anteriores, relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 2004 a 2007. Consta dos autos que a Recorrente, conformando-se com aquelas exigências, aderiu ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 2009, sendo-lhe concedida a redução de 60% do valor das multas de ofício. Não obstante, a Recorrente contabilizou os valores originais dessas multas como despesas operacionais no resultado contábil do ano-calendário de 2009, sem proceder à adição correspondente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

16. A tese recursal de que essas multas teriam natureza compensatória não resiste ao confronto com os fatos e com o ordenamento jurídico. A legislação tributária federal, consolidada no art. 344, §5º, do RIR/99 (reproduzindo o §4º do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e o §5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995), estabelece como regra geral a indedutibilidade das multas por infrações fiscais, admitindo como exceções apenas duas hipóteses taxativas: (a) as multas de natureza compensatória; e (b) as multas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

17. O Parecer Normativo CST nº 61/79, traçou com clareza a distinção entre as duas espécies de multas fiscais. A multa punitiva é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente, sendo proposta por ocasião do lançamento de ofício e excluível pela denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN. A multa compensatória, por sua vez, destina-se não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento, possuindo caráter civil comparável à indenização prevista no direito privado. Conforme o referido Parecer Normativo, a multa somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher duas condições: não ser excluída pela denúncia espontânea e guardar equivalência com a lesão provocada, o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso.

18. Aplicando esses critérios ao caso concreto, constata-se de forma inequívoca que as multas em questão são de natureza punitiva, e não compensatória. Trata-se de multas de ofício, aplicadas no contexto de autos de infração lavrados pela autoridade fiscal para os anos-calendário de 2004 a 2007, como consequência de infrações que resultaram em falta ou insuficiência de pagamento de tributos. Não se trata de multas moratórias incidentes sobre recolhimentos

espontâneos realizados com atraso, que é a hipótese típica de multa compensatória. As multas aqui examinadas foram impostas em lançamento de ofício, por iniciativa da fiscalização, para punir o contribuinte pela prática de infração fiscal, sendo passíveis de exclusão pela denúncia espontânea, o que, por definição, afasta sua classificação como compensatórias.

19. Esse enquadramento não é alterado pelo fato de a Recorrente ter aderido ao parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009. A adesão ao parcelamento constitui ato de conformação com a exigência fiscal, que confere ao contribuinte benefícios legais específicos, entre os quais a redução de 60% do valor das multas de ofício. Essa redução, porém, não transmuda a natureza jurídica da multa: ela continua sendo multa de ofício, aplicada em razão de infração que resultou em falta de pagamento de tributos, e como tal, permanece indedutível na apuração do lucro real, nos termos do art. 344, §5º do RIR/99.

20. É irrelevante, portanto, a invocação genérica do art. 344, §5º, do RIR/99, porquanto esse dispositivo, quando interpretado corretamente, confirma a indedutibilidade das multas ora examinadas: a regra é a indedutibilidade das multas por infrações fiscais, e as multas de ofício se enquadram precisamente na hipótese geral de indedutibilidade, não se subsumindo a nenhuma das duas exceções legais.

21. A segunda categoria de multas glosadas diz respeito aos valores de R\$ 53.861,95 e R\$ 248.593,62, apropriados pela Recorrente em 31.12.2009 a título de multas sobre o PIS e a COFINS, respectivamente, referentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2009.

22. A Recorrente pretende enquadrar tais valores como multas compensatórias dedutíveis pelo regime de competência. O argumento, novamente, não se sustenta.

23. A análise dos fatos revela uma situação peculiar: a Recorrente não efetuou qualquer recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS durante todo o ano-calendário de 2009. Não declarou os débitos correspondentes em DCTF. Tampouco incluiu esses períodos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, que abrangia apenas os anos-calendário de 2004 a 2007. A consulta ao sistema SINAL05 da Receita Federal confirmou a inexistência de qualquer pagamento relativo aos códigos de receita 8109 (PIS cumulativo) e 2172 (COFINS cumulativo) no período de janeiro a dezembro de 2009. Trata-se, portanto, de contribuições integralmente inadimplidas, sem qualquer pagamento, parcial ou total, e sem qualquer declaração formal da dívida.

24. Nesse contexto, a apropriação de despesas a título de "multas" sobre tributos que sequer foram recolhidos configura, na realidade, constituição de provisão para contingências futuras. A Recorrente antecipou contabilmente um encargo que ainda não se havia materializado como obrigação exigível, na medida em que, à época da apropriação, não havia lançamento de ofício constituindo o crédito tributário correspondente, nem confissão de dívida por parte do contribuinte que pudesse gerar a incidência de multa moratória.

25. A multa de mora, para que possa ser considerada despesa incorrida pelo regime de competência, pressupõe, no mínimo, a existência de uma obrigação tributária principal

reconhecida e não adimplida no prazo legal, seguida do pagamento espontâneo em atraso. É o pagamento tardio, mas voluntário, que faz incidir a multa moratória prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada à taxa de 0,33% por dia de atraso, limitada a 20%. Quando o contribuinte simplesmente não paga o tributo e não confessa a dívida, a consequência jurídica não é a incidência automática de multa moratória, mas sim a sujeição ao lançamento de ofício com aplicação da multa de ofício correspondente, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que é de natureza punitiva e indedutível.

26.No caso concreto, a Recorrente não recolheu as contribuições, não declarou os débitos em DCTF, não confessou a dívida por nenhum outro meio e não efetuou pagamento espontâneo em atraso. A apropriação de valores a título de multas sobre esses tributos inadimplidos constitui, na essência, provisão para despesa futura e incerta, cuja dedutibilidade não é admitida na apuração do lucro real. Nesse passo, a legislação veda expressamente a dedução de provisões não autorizadas pela legislação tributária (art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995). As provisões dedutíveis estão taxativamente enumeradas na legislação, e entre elas não se incluem provisões para multas por inadimplência tributária. A apropriação de despesa com multa sobre tributo não recolhido e não declarado configura antecipação indevida de despesa, em violação ao regime de competência invocado pela própria Recorrente, porquanto a obrigação de pagar multa não se havia aperfeiçoado no exercício da apropriação.

27.Nesse sentido:

(...)

PROVISÕES DEDUTÍVEIS - MULTAS COMPENSATÓRIAS — IMPOSSIBILIDADE — As multas compensatórias, quando dedutíveis, somente poderão ser apropriadas no resultado do exercício após o seu pagamento. Cabível a glosa em caso contrário por falta de previsão legal.

(...)

(Acórdão nº 107-05.493)

28.Por todas essas razões, os argumentos recursais relativos a ambas as categorias de multas não merecem acolhimento. A Recorrente incorreu em erro de enquadramento jurídico ao qualificar como "compensatórias" penalidades que, no caso das multas de ofício (R\$ 1.080.746,40), são inequivocamente de natureza punitiva, e no caso das multas não incorridas (R\$ 302.455,57), sequer se materializaram como obrigação exigível no exercício da apropriação.

DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

29.A fiscalização glosou os valores de R\$ 793.173,93 e R\$ 604.255,18, deduzidos como despesas operacionais nos anos-calendário de 2008 e 2009, respectivamente, correspondentes a pagamentos realizados ao escritório [...]. O fundamento da glosa, conforme consignado no TVF, desdobra-se em duas linhas: primeiro, que os pagamentos "*não estão acobertados por qualquer serviço prestado pelo escritório*"; segundo, em caráter subsidiário, que ainda que se admitisse a vinculação dos pagamentos à ação judicial relativa ao FUNDETRANS, os

honorários somente seriam contratualmente devidos após a efetiva compensação dos créditos junto ao Município de Salvador, condição não implementada nos anos-calendário de 2008 e 2009.

30.A decisão recorrida manteve integralmente a glosa, concluindo que os documentos juntados pela Recorrente, então Impugnante, seriam *"ineficazes para desconstituir o lançamento ou para infirmar a imputação fiscal correspondente"*, que o trânsito em julgado da ação *"não desfigura o caráter indedutível da despesa"* e que estariam ausentes, no caso concreto, os requisitos de necessidade e usualidade exigidos para a dedutibilidade de despesas operacionais.

31.O art. 299 do RIR/99 define como operacionais *"as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora"*. O §1º complementa que *"são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa"*. O conceito de necessidade não se confunde com o de indispensabilidade absoluta, abrangendo toda despesa que guarde relação com a atividade empresarial e que seja usual ou normal no tipo de operação realizada pela pessoa jurídica.

32.Quanto à existência e ao objeto da contratação, os autos demonstram de forma inequívoca que as empresas de transporte coletivo de Salvador, entre elas a Recorrente, celebraram contrato de prestação de serviços advocatícios com o escritório [...]e [...], em 12.04.2004 (fls. 110/112), cujo objeto era o assessoramento jurídico para gestão amigável ou adoção de medidas judiciais visando ao recebimento ou à compensação de créditos das contratantes junto ao FUNDETRANS e ao Município de Salvador, relacionados ao equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de permissão de transporte coletivo. O contrato é documento formal, firmado por partes identificadas, com objeto determinado e cláusulas de remuneração detalhadas. Não se trata de contratação genérica ou desprovida de causa jurídica.

33.Quanto à efetiva prestação dos serviços, a cópia do processo judicial nº 0173965-65.2004.805.0001, acostada às fls. 182/245, comprova que o escritório contratado efetivamente ajuizou a demanda perante a Justiça Estadual da Bahia, conduziu o processo em primeira instância, sustentou a causa em grau recursal perante o Tribunal de Justiça e acompanhou o trâmite até o trânsito em julgado e a fase de cumprimento de sentença. A sentença foi proferida em 19.06.2006, o acórdão do TJ/BA em 16.01.2007 e o trânsito em julgado ocorreu no mesmo ano (fls. 190). A prestação do serviço advocatício, portanto, não é matéria de conjectura, mas fato documentalmente comprovado nos autos.

34.Importa observar que a autoridade fiscal incorreu em erro fático relevante ao afirmar que *"somente em 2011 foi proferida sentença sobre a lide"*, conforme consignado no TVF (fl. 24). Essa imprecisão fática é significativa porque foi utilizada como fundamento para sustentar que, nos anos-calendário de 2008 e 2009, *"nem sequer havia sido julgado o pleito"*, quando, na realidade, a causa já havia sido julgada, confirmada pelo Tribunal e transitada em julgado desde 2007, meses antes do início do primeiro exercício objeto da autuação.

35. Como a própria Recorrente indica, *"É importante notar que em momento nenhum se questiona que as despesas ocorreram e que as notas fiscais apresentadas são idôneas, pelo que isto é fato incontroverso"*. Não há, portanto, qualquer questionamento sobre a materialidade dos pagamentos ou sobre a regularidade dos documentos fiscais que os acobertam.

36. Quanto ao benefício econômico auferido, os elementos dos autos são particularmente robustos. O estudo técnico elaborado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), contratado pela própria Prefeitura Municipal de Salvador e não pelas empresas de transporte (fls. 258/293), apurou saldo credor global de R\$ 625.794.627,63 em favor do conjunto das empresas de transporte, com atualização monetária pelo IPCA até 30.09.2010 (Tabela 3.1, fls. 294), com saldo credor individual da Recorrente de R\$ 26.914.916,33 (fls. 280). O benefício econômico, portanto, não é hipotético ou futuro, ao revés, ele se encontrava quantificado por entidade de reconhecida credibilidade técnica contratada pela própria parte adversa na lide judicial, o que confere às cifras presunção de legitimidade. Ademais, conforme demonstram os registros do SETPS de fls. 311/314, a eficácia financeira da decisão judicial materializou-se imediatamente após o trânsito em julgado da sentença, com as empresas deixando de pagar o ISS (2%) e a taxa de administração ao FUNDETRANS (6%) sobre o faturamento, tendo extinguido seus passivos de ISS e multas operacionais, e passando a compensar mensalmente o saldo credor remanescente. Assim, o pagamento dos honorários nos anos-calendário de 2008 e 2009 corresponde à execução natural de contrato vinculado a um benefício econômico concreto, mensurável e já integrado ao patrimônio jurídico da Recorrente.

37. Quanto à relação entre a despesa e a atividade empresarial, a ação judicial que originou os honorários discutiu o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de permissão de transporte coletivo urbano, que constitui a atividade-fim da Recorrente. A contratação de serviços advocatícios para defesa dos interesses econômicos da empresa perante o Poder Público concedente é despesa que guarda relação direta e imediata com a manutenção da fonte produtora de receitas. Não se trata de litígio acessório, pessoal dos sócios ou desvinculado do objeto social. A demanda teve por finalidade preservar a viabilidade econômica da própria concessão de transporte público, assegurando que os encargos tributários e parafiscais impostos pelo Município observassem os parâmetros legais de equilíbrio contratual.

38. Quanto à proporcionalidade dos honorários, os pagamentos foram calculados segundo as faixas previstas no contrato e nos aditivos: a faixa H1, incidente sobre débitos do FUNDETRANS até dezembro de 2004 e débitos de taxa e ISS até dezembro de 2003, com percentuais de 10% a 20%, parcelados em 36 meses; a faixa H2, incidente sobre débitos de taxa e ISS de janeiro de 2004 a março de 2007, a 15%, parcelados em 20 meses após abatimento de adiantamentos; e a faixa H3, correspondente a 15% sobre débitos mensais de taxa e ISS a partir de abril de 2007. A planilha do SETPS de fls. 310/314 detalha os benefícios de todas as empresas e os respectivos honorários pagos, demonstrando a correspondência entre os valores individuais e as bases de cálculo contratuais. Diante de um benefício econômico individual da ordem de R\$ 26,9 milhões, os honorários totais de R\$ 1.397.429,11 (somados os dois exercícios) representam

aproximadamente 5,2% do proveito obtido, percentual que se situa em patamar razoável para contratação de natureza advocatícia exitosa.

39.Quanto à questão temporal, que constitui o ponto central da fundamentação da glosa e da decisão recorrida, a análise exige atenção à cronologia dos fatos e à interpretação sistemática das cláusulas contratuais. O contrato original de março de 2004 (cláusula terceira) estabelecia que os honorários corresponderiam a 20% dos créditos *"efetivamente recebidos ou compensados"* (fls. 111). O aditivo de outubro de 2004 (cláusula 2.2, fls. 114) condicionou o início dos pagamentos ao *"trânsito em julgado de sentença judicial que homologou acordo com o Município de Salvador do qual resultem quitadas as dívidas"* ou *"decidido por sentença transitada em julgado o direito às compensações"*. A cláusula aditiva 2.4 estabeleceu que *"a primeira parcela de honorários (...) será paga imediatamente, após obtenção de liminar judicial determinando a compensação de débitos e créditos e sustando o pagamento da taxa de gerenciamento e ISS, incidindo no percentual de 20% sobre o valor da taxa de gerenciamento e ISS cujo pagamento foi suspenso"*.

40.A leitura conjunta dessas cláusulas revela que as próprias partes contratantes previram o pagamento de honorários não apenas após a compensação formal e integral dos créditos, mas também a partir da obtenção de provimento judicial que determinasse a compensação e sustasse os pagamentos de taxa de gerenciamento e ISS. A sentença favorável transitada em 2007 configura, precisamente, o provimento judicial que implementou essa condição contratual: a partir dela, as empresas efetivamente cessaram o pagamento de ISS e taxa do FUNDETRANS, e o Município passou a reconhecer o saldo credor para fins de compensação, conforme atesta o estudo da FGV. O fato de que o processo administrativo de compensação formal junto à Prefeitura ainda estivesse em andamento nos anos de 2008 e 2009 não afasta a conclusão de que a condição contratual para o pagamento dos honorários já se havia implementado: o provimento judicial favorável e definitivo existia, o benefício econômico era real e mensurável, e os pagamentos mensais de honorários correspondiam à execução natural do contrato segundo as faixas pactuadas.

41.A autoridade fiscal e a DRJ partiram da premissa de que a compensação contratualmente exigida para o pagamento dos honorários somente se aperfeiçoaria com a formalização integral do encontro de contas junto ao Município, o que ainda não teria ocorrido. Essa interpretação, contudo, desconsidera que as próprias partes contratantes, ao celebrarem o aditivo, anteciparam o gatilho de pagamento para o momento da obtenção do provimento judicial favorável, e não para a conclusão do procedimento administrativo de compensação perante a Prefeitura. Interpretar o contrato de modo a condicionar o pagamento dos honorários à conclusão de um procedimento administrativo municipal, sobre o qual os contratantes não têm controle e cuja demora decorre, como reconheceram as empresas intimadas, da resistência do próprio órgão municipal em cumprir a decisão judicial, equivaleria a privar os advogados contratados de sua remuneração por ato imputável exclusivamente a terceiro, o que contraria os princípios de boa-fé e de função social do contrato.

42. Acrescente-se que a operacionalização dos pagamentos pelo SETPS, na qualidade de interveniente pagador, constitui mero mecanismo de centralização financeira, comum em arranjos sindicais de categorias econômicas organizadas, e não altera a natureza jurídica da despesa nem sua vinculação ao contrato de prestação de serviços. O SETPS, enquanto administrador do sistema de bilhetagem, detinha recursos das empresas associadas e procedia ao encontro de contas, pagando o escritório [...] por conta de cada empresa e descontando os valores correspondentes dos repasses devidos. Essa sistemática está detalhada nas cláusulas 2.2 e 2.3 do aditivo contratual (fls. 113/118) e nas planilhas do SETPS (fls. 310/314). A circunstância de que a denominação "Processo 301" constava nas notas fiscais como referência ao objeto dos pagamentos, correspondendo ao processo nº 0173965-65.2004.805.0001 (conforme confirmado por todas as empresas intimadas), reforça, e não enfraquece, o vínculo entre os desembolsos e o serviço advocatício contratado.

43. Por fim, cumpre observar que a decisão recorrida afirmou estarem "*Ausentes, no caso concreto, as aludidas características*" de necessidade e usualidade, sem, contudo, enfrentar os elementos probatórios específicos que demonstram o contrário. O Acórdão da DRJ não examinou o erro fático do auditor quanto à cronologia processual, não apreciou o benefício econômico documentado pela FGV, não analisou a cláusula do aditivo que antecipa o pagamento dos honorários à obtenção do provimento judicial favorável, e não enfrentou a relação entre a despesa e a atividade-fim da empresa. Limitou-se a afirmar genericamente que os documentos juntados não seriam suficientes, sem especificar o que faltaria ou por que cada elemento probatório seria insuficiente.

44. Alerta-se que, em caso análogo ao presente, envolvendo outra empresa de transporte municipal de Salvador em que também se discutia a dedutibilidade de despesas de honorários firmados com o mesmo escritório de advocacia, a própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, após diligência realizada que confirmou que, com o trânsito em julgado da sentença, o serviço contratado foi efetivamente executado e por isso remunerado, sendo a cláusula restritiva do contrato eliminada pela vontade das partes, uma vez que a continuidade da compensação não dependeria dos serviços prestados, cancelou a glosa (Acórdão 1401-001.645).

45. Diante do exposto, inevitável concluir que os elementos dos autos demonstram, de forma cumulativa e convergente: (i) a existência de contrato formal de prestação de serviços advocatícios com objeto determinado (fls. 110/118); (ii) a efetiva prestação do serviço, comprovada pelo ajuizamento, condução e êxito da ação judicial nº 0173965-65.2004.805.0001 (fls. 182/245); (iii) o trânsito em julgado da sentença favorável em 2007, anteriormente aos exercícios objeto da autuação; (iv) o benefício econômico vultoso e documentado, atestado por estudo independente da FGV (fls. 258 e 293), com saldo credor individual da Recorrente de R\$ 26,9 milhões; (v) a emissão de notas fiscais e a efetividade dos pagamentos, fatos não impugnados pela fiscalização; (vi) a relação direta entre a despesa e a atividade-fim da empresa (transporte coletivo urbano); e (vii) a proporcionalidade dos honorários ao proveito econômico obtido (fls. 310/314).

46.Tendo em vista a decisão de mérito ser favorável à contribuinte no ponto em questão, fica prejudicada a apreciação da preliminar de cerceamento do direito de defesa, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972¹.

CONCLUSÃO

47.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a glosa das despesas com honorários advocatícios relativas aos anos-calendário de 2008 e de 2009. Prejudicado o exame da preliminar suscitada, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

¹ D. 70.235/72: “Art. 59. Omissis (...) § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou supri-lhe a falta.”