



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.720846/2013-88
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.664 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 14 de junho de 2018
Assunto GLOSA DE DESPESAS
Recorrente DADA BRASIL SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, converter o julgamento em diligência, vencidos o relator e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Eduardo Morgado Rodrigues que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor da Resolução o Conselheiro Evandro Correa Dias.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Redator Designado.

Processo nº 10880.720846/2013-88
Resolução nº **1402-000.664**

S1-C4T2
Fl. 1.780

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Sergio Abelson (Suplente Convocado), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (fls. 1414 a 1507), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro I/RJ (fls. 1349 a 1381) que manteve parcialmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 131 a 688), afastando parte das glosas e infrações imputadas, provendo apenas em parte a Impugnação apresentada (fls. 756 a 1307).

Em resumo, a contenda tem como objeto lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2008, acompanhados de multa de ofício e multas isoladas, exigidos em razão de glosa de despesas i) com publicidade, viagens e consultoria, cuja a comprovação de sua necessidade e correlação com a atividade da Contribuinte não teria sido satisfatoriamente realizada, bem como ii) de outras despesas, de diversa natureza, diante da constatação de seu cômputo na apuração do lucro de real do ano-calendário de 2008 quando, na verdade, eram referentes ao período anterior, de 2007 (no qual verificou-se prejuízo), desrespeitando o regime de competência.

Tendo em vista que trata-se de *retorno de diligência*, anteriormente determinada através do v. Resolução nº 1102-000.304 (fls. 1513 a 1528), exarada pela extinta C. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, adoto, a seguir, o seu preciso relatório:

Trata-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra acórdão proferido pela Décima Quinta Turma da Delegacia Regional de Julgamento do Rio de Janeiro I (DRJ/RJI) assim ementado, verbis:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.
INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS
PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais e normativos regularmente editados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2008

GLOSA DE DESPESAS. VIAGENS.

Sem a prova cabal, nos autos, de que as viagens se realizaram em benefício da empresa, as despesas correspondentes não se validam como dedutíveis. Esses gastos só são assim considerados quando comprovadas a sua efetividade e a obediência aos requisitos da necessidade e da vinculação aos objetivos da pessoa jurídica.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS DE CONSULTORIA.

A verificação da efetividade da prestação de serviços de consultoria não é suficiente para amparar a dedutibilidade de despesas, quando não consta dos autos a comprovação de que tais dispêndios são necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

GLOSA DE DESPESAS. PUBLICIDADE.

Comprovado, por meio de documento hábil, que parte da despesa incorrida com publicidade, objeto da glosa perpetrada pelo Fisco, está diretamente relacionada com a atividade explorada pela empresa e que a sua contabilização obedeceu ao regime de competência, desfaz-se a motivação sobre a qual recaiu o lançamento, impondo-se sua exclusão da exigência.

GLOSA DE DESPESAS. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL.

Cabível a glosa, quando a empresa deduz despesas incorridas em ano-calendário anterior, inobservando o regime de competência e, conseqüentemente, reduzindo de forma indevida o lucro real.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2008

DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, os lançamentos reflexivos colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas. Mantido em parte o lançamento principal, igual sorte colhe o lançamento decorrente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA COM MULTA DE OFÍCIO.

Por se tratar de infrações distintas, é cabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto e/ou contribuição não recolhidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O caso foi assim relatado pela instância a quo, verbis:

“Trata o presente processo dos Autos de Infração lavrados em 15/03/2013, formalizando crédito tributário total de R\$ 11.548.564,12 referente a IRPJ e CSLL de 2008, bem como a multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base estimada dos meses de 2008, conforme telas a seguir (fls. 673693):

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
IMPOSTO	Cód.Receita-CARF 2917	Valor 3.247.061,95
JUROS DE MORA (calculados até 28/02/2013)		Valor 1.237.780,01
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 2.435.296,46
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód.Receita-CARF 1632	Valor 1.571.188,28
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total 8.491.326,70

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód.Receita-CARF 2973	Valor 1.168.942,30
JUROS DE MORA (calculados até 28/02/2013)		Valor 445.600,80
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 876.706,72
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total 2.491.249,82

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód.Receita-CARF 1649	Valor 565.987,60
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total 565.987,60

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 131-153) a autoridade tributária relata que inicialmente intimou o contribuinte a apresentar, dentre outros, livros comerciais, fiscais e auxiliares, contrato social, balancetes mensais, os razões das contas de Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, Propaganda e Publicidade, detalhamento da composição da conta Outras Despesas Operacionais, contratos de royalties e/ou assistência técnica referentes a remessas para o exterior e o razão das contas do passivo onde foram registradas as provisões e os pagamentos do IRRF e da CIDE.

Posteriormente foi solicitada a apresentação das notas fiscais e comprovantes de pagamento das despesas referentes a Viagens e Representações (conta 51380010), publicidade (conta 51220020) e consultoria (conta 51340020), bem como a comprovação da efetiva prestação destes serviços e da necessidade dos mesmos para a atividade da empresa.

Em resposta, foram apresentados os documentos solicitados, mas, de acordo com o entendimento da autoridade tributária, embora tenha sido confirmada a efetividade das despesas em análise, o interessado não comprovou a necessidade destas despesas à atividade da empresa (art. 299 do RIR/1999), resultando na glosa das mesmas conforme segue:

*1) Conta 51380010 – Despesas com viagens e representações – valor da glosa **R\$ 165.417,22**; 2) Conta 51340020 – Despesas com serviços de Consultoria – valor da glosa **R\$ 90.033,00**; 3) Conta 51220020 – Despesas com publicidade – valor da glosa **R\$ 2.003.329,18**.*

Quanto a parte das notas fiscais relativas a despesas com publicidade (conta 51220020), listadas no item 5 do Termo de Intimação/9 (fl. 96100), a autoridade constatou que as referidas notas fiscais referiam-se ao ano-calendário de 2007.

Considerando que a empresa tem como regime de apuração o Lucro Real, concluiu que tais despesas deveriam estar consignadas e contabilizadas no ano de 2007 em observância ao regime de competência, e não no ano de 2008 como procedeu o contribuinte.

O mesmo aferiu em relação às despesas indicadas nas contas 51340120 (Intercompany), 51380200 (Direitos Autorais), 51380010 (Viagens), 51380210 (Web Plataform) e 51380110 (Licenças), vinculadas a contas do exterior referentes aos fornecedores estrangeiros DADA IBÉRIA SL (conta 21320002) e DADANET SpA (conta – 21320003), as quais incorreram no ano de 2007, mas foram contabilizadas pelo interessado no ano de 2008.

Diante destas verificações, foram emitidos os Termos de Intimação 09 e 10 a fim de que o contribuinte esclarecesse o motivo pelo qual foram escrituradas estas despesas em exercício posterior ao período de competência; porém, conforme relata a autoridade fiscal, não houve resposta.

Com isso a autoridade fiscal concluiu que tais despesas foram inapropriadamente indicadas como deduções, posto que se referiam a outro período de apuração, gerando a redução indevida do Lucro Real de 2008. Em decorrência desta conclusão, glosou os seguintes valores:

*4) Conta 51220020 Despesas com publicidade – valor da glosa **R\$ 1.375.302,32**; 5) Contas 51340120 (Intercompany), 51380200 (Direitos Autorais), 51380010 (Viagens), 51380210 (Web Plataform) e 51380110 (Licenças) – valor da glosa **R\$ 12.828.299,30**.*

Foi elaborado no Termo de Verificação Fiscal quadro resumo da autuação que reproduz a seguir:

RESUMO DA AUTUAÇÃO:	
Por glosa de despesas:	
I a) conta 51380010 – Viagens e Representações-	R\$ 165.417,22
I b) conta 51340020 – Serviços- Consultoria -	R\$ 90.033,00
I c) conta 51220020 – Publicidade -	R\$ 2.003.329,18
TOTAL	R\$ 2.258.779,40
Por redução indevida do Lucro Real:	
II a) conta 51220020 – Publicidade -	R\$ 1.375.302,32
II b) diversas contas -	R\$ 12.828.299,30
TOTAL	R\$ 14.203.601,62
TOTAL GERAL	R\$ 16.462.381,02

A autoridade fiscal ainda esclarece que:

“Quanto ao IRPJ e a CSLL, no ano-calendário de 2008, o contribuinte apurou lucro de R\$10.015.676,91 e compensou R\$3.004.703,07 referente ao prejuízo acumulado de anos anteriores no valor de R\$6.478.836,23, restando um prejuízo fiscal a compensar de R\$3.474.133,16.

Como a matéria tributável somou R\$16.462.381,02, calculando-se 30% da trava legal, apurou-se R\$4.938.714,30, superior ao saldo de R\$3.474.133,16, sendo, então, este o valor que será abatido, como compensação de prejuízo acumulado, restando, então, como matéria tributável o valor de R\$ 12.988.247,86, para fins do IRPJ e da CSLL.

(...)

Foram elaboradas também as Planilhas VII (IRPJ) e VIII (CSLL) referentes às novas bases de cálculo mensal.

Como o contribuinte optou pelo pagamento do IRPJ e da CSLL por estimativa mensal, com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, a apuração de infrações relativas à glosa de despesas e à diminuição do lucro líquido geraram reflexos no cálculo da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL, originando uma nova base de cálculo, que foi devidamente ajustada, levando-se em consideração os abatimentos promovidos pelo contribuinte e com o abatimento dos 30% de prejuízos acumulados sobre a matéria tributável mensal.

Foi ainda elaborada a Planilha IX (IRPJ e CSLL), relativa à multa isolada de 50%, por falta/insuficiência sobre a base de cálculo por estimativa, previstas na Lei nº9.430, de 1996, art. 44, inciso II e letra b), com as alterações da Lei nº 11.488, de 2007.

As planilhas VII, VIII e IX passam a fazer parte integrante deste Termo e do Auto de Infração.”

Assim, foram lavrados os respectivos autos de infração e lançados os créditos tributários em tela.

Cientificado dos autos de infrações, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 750-751, 756-784, 1312) apresentando a defesa que resumo a seguir.

Primeiramente destaca o objeto social da empresa constante em seus atos societários, conforme reproduzo abaixo:

“a) o provimento de serviços de valor adicionado no seguimento de serviços da telefonia móvel, incluindo, sem limitação, o fornecimento de conteúdo, sons e imagens por meio das tecnologias de SMS, SEM, MMS, JAVA, UMTS e IP; b) a prestação de serviços de consultoria a assessoria visando à criação de soluções tecnológicas para a produção, distribuição e comercialização de conteúdo informativos a da multimídia para indústria de entretenimento; c) o fornecimento, comercialização, venda, locação, arrendamento, distribuição, importação e exportação de equipamentos, ou qualquer outra forma de disponibilização de maquinaria, equipamentos e acessórios necessários à execução dos serviços descritos nos itens "a" e "b"; d) a compra e venda de espaço publicitários em páginas de internet, conteúdos para telefonia móvel, jornais, revistas, rádio e televisão, convencionais ou por internet e/ou telefonia móvel, ou em: qualquer outro meio de comunicação existente a qualquer tempo; e) o desenvolvimento, a elaboração e a comercialização de sistemas de informática e de software; f) a organização e difusão de todos os tipos de informações, tais como cultural, promocional, informações de

entretenimento e de todos outros tipos de informações e em qualquer formato, também em interesse de terceiro; g) a prestação de serviços de software para empresas operadoras de telefonia celular; h) atividade de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários; e i) participar em outras sociedades, como sócia ou acionista.”

Em seguida, apresenta a seguinte (sic) explicação em relação a uma de suas atividades:

Dentre tais atividades, o fornecimento e a disponibilização de conteúdos na mídia, como ringtones, wallpapers, games, vídeos, imagens, etc, são realizados por meio de publicidade e divulgação em operadoras de telefonia móvel, provedoras de internet ou outros meios de comunicação, a fim de que os usuários dessas empresas parceiras adquiram os "produtos" da Impugnante, sendo os valores pagos classificados como "despesas de publicidade", ou correlacionadas, como não poderia ser diferente.

Trata-se de serviço de valor adicionado ou agregado, na qual as operadoras de telefonia móvel provedores de internet ou outros meios de comunicação servem de "meio" para divulgação dos conteúdos da Impugnante na mídia social, tudo dentro do disposto no art 61 da Lei Geral das Telecomunicações:

"Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações."

Para melhor compreensão, vejamos abaixo um simplificado fluxograma dos negócios da Impugnante:

(...)

“Portanto, para que os conteúdos da impugnante possam ser adquiridos pelos seus consumidores (clientes das operadoras de telefonia móvel provedores de internet e outros meios de comunicação), tem-se, imprescindivelmente, a necessidade de divulgação desses "produtos" na mídia, ou seja, da realização de publicidade como meio de viabilização dos negócios, bem como de outros serviços essenciais, atreladas às despesas de viagens, representações e consultoria.

Feitas essas considerações, a seguir, passamos a comprovar que tais despesas de publicidade da Impugnante, bem como de viagens, representações e consultoria, são efetivamente necessárias, sendo, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ/CSLL.”

A partir daí, apresenta argumentos discriminados para cada um dos tipos de despesas: viagens e representações, despesas de consultoria, e publicidade.

Despesas de Viagens e Representações:

Em relação às despesas de viagens e representações, afirma que os documentos apresentados à fiscalização demonstram o caráter

necessário dessas despesas por tratarem de viagens de profissionais da empresa para fins de negociação e apresentação de seus produtos.

Esclarece que tais viagens tem o intuito de aproximar a empresa do cliente, possibilitando que este conheça a gama de produtos oferecidos, assegurando que este contato direto é essencial para possibilitar a divulgação e o aperfeiçoamento dos produtos, afetando diretamente as suas vendas, portanto, necessárias aos fins perseguidos pela empresa.

Despesas de Consultoria:

Ressalta que a única despesa de consultoria glosada se refere aos serviços prestados pela empresa Korn Ferry International, empresa especializada em aperfeiçoamento e recrutamento de talentos, concluindo que a descrição por si só torna evidente que tais despesas são essenciais às suas atividades.

Finaliza com os seguintes dizeres:

“Sendo inegável a imprescindibilidade de consultoria de recursos humanos para qualquer empresa, fica latente que as despesas correspondentes são efetivamente usuais e necessárias à atividade da Impugnante, tal como no item 3.2. acima, restando, pois, justificada a sua dedução do lucro real, para fins de IRPJ/CSLL, ensejando, pois, a nulidade da autuação fiscal também nesse item.”

Despesas de Publicidade:

Inicia este ponto de argumentação destacando novamente alguns dos itens do seu objeto social, quais sejam:

“a) o provimento de serviços de valor adicionado no seguimento de serviços da telefonia móvel, incluindo, sem limitação, o fornecimento de conteúdo, sons e imagens por meio das tecnologias de SMS, SEM, MMS, JAVA, UMTS e IP; b) a prestação de serviços de consultoria a assessoria visando à criação de soluções tecnológicas para a produção, distribuição e comercialização de conteúdo informativos a da multimídia para indústria de entretenimento; c) o fornecimento, comercialização, venda, locação, arrendamento, distribuição, importação e exportação de equipamentos, ou qualquer outra forma de disponibilização de maquinaria, equipamentos e acessórios necessários à execução dos serviços descritos nos itens "a" e "b".” Alega que para o fluxo de negócios da empresa é incontestável que são usuais e necessárias às suas atividades as despesas de publicidade incorridas no fornecimento ou disponibilização dos conteúdos na mídia (ringtones, wallpapers, games, vídeos, imagens, etc.), realizado por meio das operadoras de telefonia móvel, provedoras de internet ou outros meios de comunicação.

Afirma que sem tal publicidade não seria viável o negócio da empresa, pois não haveria como realizar a venda de seus produtos.

A fim de justificar sua afirmação, apresenta a seguinte explicação, citando inclusive argumentos do Laudo Técnico Contábil Fiscal (fls. 803-818) elaborado por profissional contratado. Segue a explicação:

Para espantar qualquer dúvida de que são necessárias as despesas de publicidade incorridas pela Impugnante na consecução de suas atividades negociais básicas, ou seja, "venda de seus produtos", bem como a real existência da publicidade contratada, da realização dos pagamentos e dos resultados atingidos, a Impugnante destaca os Contratos firmados com a Google, a Yahoo, a MSN, a DADAlberia e a DADANet SpA, Relatórios e Comprovantes de Pagamento (Doc 03 → 3A – Google; 3B – Yahoo; 3C – MSN; 3D – Dadalberia e 3E – DADANet SpA) bem como as conclusões assinaladas no Laudo Técnico Contábil Fiscal (Doc. 02):

"Pela simples leitura acima, conclui-se que a empresa periciada não tem qualquer tipo de contato com o consumidor final, sendo intermediado pela "operadora", o que impossibilita a divulgação de seus serviços. Nesse sentido, existe a necessidade de chegar ao usuário final através de campanhas de propaganda e publicidade em diversas mídias, tais como: Google, Facebook, AdNetworks, entre outras.

Ou seja, existe a necessidade explícita da divulgação dos serviços da empresa periciada através de campanhas de propaganda e publicidade, sem as quais não ocorre o faturamento (receita) essencial à manutenção da atividade da sociedade.

Corroborando o fato das despesas de propaganda e publicidade estarem diretamente ligadas ao "acesso" do consumidor final ("click") nas páginas eletrônicas.

E mais, com base nesses "acessos" às páginas eletrônicas são cobradas as despesas, conforme documentos relativos às campanhas no exterior, Yahoo, Google e MSN (Anexo 01 deste parecer)." (grifo nosso)

Deste modo, assevera que tais despesas são necessárias e portanto não deveriam ter sido glosadas.

Prossegue sua defesa avançando para outro ponto da lide, qual seja, a infração identificada pela autoridade fiscal como redução indevida do lucro real decorrente da escrituração (inadequada) de despesas em exercício posterior ao período de competência (Conta 51220020 Despesas com publicidade; Conta 51340120 (Intercompany), Conta 51380200 (Direitos Autorais), Conta 51380010 (Viagens), Conta 51380210 (Web Plataform) e Conta 51380110 (Licenças).

Nesta questão, o impugnante alega que a fiscalização não provou pormenorizadamente, via recomposição das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, a ocorrência de prejuízo ao Erário em decorrência do procedimento que adotou ao contabilizar tais despesas no ano de 2008.

Afirma que:

"Diferentemente, o registro contábil das despesas de publicidade com mera inobservância do regime de competência, como arguido pela fiscalização, só pode ser desconsiderado mediante comprovação completa de eventual prejuízo ao Erário, demonstrando-se detalhadamente a redução alegada do lucro real e seus efeitos numéricos, tanto os resultados quanto seus cálculos, ex vi do art. 6º § 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, refletido também no art. 273 do RIR:

"Art. 6º. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária:

(...)

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

(...)

"Art. 273. A inexatidão 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 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)."

O procedimento a ser adotado pela fiscalização para tal fim (i.e, comprovação da postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base – em síntese, prejuízo ao Erário), aliás, está previsto no Parecer Normativo COSIT 2/96, que determina que constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados, obrigatoriamente, os seguintes procedimentos:

(...)

O art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei 1598/77 acima transcrito (refletido no art. 273 do RIR/99}, bem como o Parecer Normativo a que se faz referência, são claros ao determinar, sem qualquer lugar a dúvida, que eventual inexatidão por postergação de despesas somente constitui

fundamento para o lançamento se dela resultar: (i) postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base, circunstância que só pode ser comprovada, à toda evidência, mediante a recomposição do lucro real dos períodos-base ora em discussão.”

E assim conclui:

“Assim sendo, considerando que não houve comprovação de efetivo prejuízo ao Fisco, mas mera alegação de postergação de despesa sem procedimento e sem considerar os efeitos fiscais da sua apropriação em período adequado, esse item da autuação fiscal tampouco pode prosperar, visto que uma simples alegação de prejuízo ao Erário, sem a sua completa comprovação, não tem o condão de justificar a glosa de despesas de publicidade em questão, conforme amplamente reconhecido pela jurisprudência.”

Em seguida, questiona a aplicação das multas isoladas alegando improcedência do lançamento destas em concomitância com a multa de ofício, assim como do lançamentos das referidas multas isoladas após o encerramento do ano-calendário.

Cita jurisprudência administrativa e argumenta: “Frise-se que somente pode ter ocorrido uma única suposta irregularidade, qual seja, o não pagamento do tributo ao final do ano-calendário. A obrigação de recolher de acordo com o regime de estimativa não é obrigação diferente da de “pagar tributo”. Assim, quando a fiscalização lavrou o Auto de Infração, o fez considerando duas irregularidades distintas, o que, de plano, deve ser afastado.”

*Prossegue: “Resta claro que o valor da multa deve ser exigido somente uma única vez e sobre um único fato punível: o tributo supostamente não pago. Da forma como a fiscalização lavrou o Auto de Infração, **as multas incidiram duplamente sobre um mesmo fato**, o que contraria o próprio texto da lei.”*

Alega ainda que após o encerramento do período de apuração anual e tendo a empresa entregue a DIPJ, não se pode mais exigir o pagamento mensal por estimativas devendo prevalecer o valor do tributo efetivamente devido no final do ano.

Portanto, assegura a defesa que tendo a fiscalização constatado eventual insuficiência das estimativas, deveria ter apurado apenas o tributo devido na apuração anual a fim de constituir a diferença.

Por fim, ainda combate a aplicação das multas isoladas por ferir os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.”

O acórdão recorrido (fls. 1349 a 1381) julgou procedente em parte a impugnação para (i) cancelar parcialmente as glosas de despesas relacionadas com publicidade, por considerá-las necessárias ao desenvolvimento da fonte produtiva da Contribuinte; e (ii) recalcular o prejuízo fiscal obtido pela Contribuinte 2007 em decorrência do reconhecimento de despesas postergadas, reduzindo proporcionalmente os tributos devidos no ano-calendário de 2008.

Tendo em vista a exoneração parcial do crédito tributário acima do valor de alçada previsto na Portaria/MF nº 3/2008, o Colegiado a quo suscitou de ofício o reexame da matéria ao CARF.

Em recurso voluntário (fls. 1414 a 1433), a Contribuinte reproduz suas alegações de impugnação, especialmente no que se refere à (i) dedutibilidade das despesas com viagens e com consultoria de recursos humanos, por serem necessárias e essenciais ao desenvolvimento de suas atividades; (ii) dedutibilidade de todas as despesas relacionadas com publicidade, em razão da apresentação de documentos hábeis a comprovar tais despesas; (iii) ausência de previsão legal para as glosas relacionadas com a extemporaneidade da contabilização de despesas devido à ausência de comprovação de prejuízo ao erário; (iv) necessidade de recomposição do saldo de prejuízo fiscal e da negativa da CSLL do ano de 2007 para verificação de efetiva redução de IRPJ/CSLL; e (v) inaplicabilidade de multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

É o relatório.

Foram os seguintes os termos da v. Resolução determinada:

Inicialmente, esclareço que fui designado pelo Presidente da 1ª Câmara Redator ad hoc após a extinção formal da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, tendo em vista a não formalização do voto pelo relator originário, conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

Contudo, registre-se já haver sido disponibilizado pelo conselheiro, em data anterior à sua saída do CARF, arquivo magnético contendo minuta relativa ao voto proferido em sessão. Tendo participado do julgamento em questão, e ora efetuado a revisão da referida minuta para fins de formalização do presente voto, verifico tratar-se de reprodução fiel do quanto foi apresentado em sessão e que representa, portanto, as razões que orientaram o Colegiado a converter o julgamento em diligência.

Nestes termos, o voto a seguir é a reprodução do mencionado voto, com mínimos ajustes de redação que se fizeram necessários.

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

Conforme se depreende do relatório supra, os autos de infração de IRPJ e CSLL sob julgamento decorrem da glosa de despesas registradas pela Contribuinte no ano calendário de 2008. Segundo a Fiscalização, (a) uma parte de referidas despesas não estaria comprovada ou seria desnecessária à fonte produtiva e (b) outra parte teria tido seu registro indevidamente postergado para o ano-calendário de 2008, quando o adequado seria o respectivo lançamento no ano de 2007.

Quanto ao item (a) supra, o acórdão recorrido asseverou que, com relação à empresa “Dadanet”, não teria havido apresentação de contrato de prestação de serviços relacionado com a despesa de publicidade incorrida no mês de março, no valor de R\$370.374,32, o que prejudicaria a auditoria sobre a dedutibilidade respectiva, justificando sua glosa.

Em recurso voluntário, a Recorrente apresenta documento (fls. 1.448 a 1.494) o qual consistiria na efetiva tradução do contrato celebrado com a “Dadanet”, e seria instrumento suficiente para demonstrar a existência e a necessidade de tal despesa. Confira-se (fls. 1421):

“Portanto, tratando-se de despesas necessárias e devidamente comprovadas por meio da documentação anexada aos autos, resta plenamente justificada a dedução das despesas de publicidade em geral relativas à DADANET SpA, no valor original de R\$ 370.374,32 – Conta 51220020, devendo ser reformada a decisão de 1ª Instância Administrativa nesse ponto que pugnou pela glosa da dedução realizada.”

O documento requerido pelo acórdão recorrido merece ser adequadamente auditado pelas autoridades fiscais antes que se analise a dedutibilidade das despesas em referência. Por não tido oportunidade de auditoria anterior por conduta imputável à Contribuinte, a Fiscalização pode trazer aos autos quaisquer aspectos relacionados à possível (in)dedutibilidade dessas despesas, inclusive, mas sem se limitar, à natureza do pagamento respectivo.

Quanto ao item (b) supra, consta do Termo de Verificação Fiscal que a Fiscalização apurou despesas registradas no ano-calendário de 2008 com inobservância do regime de competência, visto que deveriam ter sido contabilizadas no período de 2007. São despesas referentes às seguintes contas: (i) 51220020 Despesas com publicidade – glosa de R\$ 1.375.302,32; (ii) 51340120 (Intercompany), 51380200 (Direitos Autorais), 51380010 (Viagens), 51380210 (Web Plataforma) e 51380110 (Licenças) – glosa de R\$ 12.828.299,30.

Confira-se, verbis (fls. 136):

“II.b) Contas 51340120 – Intercompany; 51220020 – Publicidade; 51380200 – Direitos Autorais; 51380010 – Viagens; 51380210 – Web Plataforma e 51380110 – Licenças – R\$12.828.299,30.

Estas contas de despesas supramencionadas são contrapartida de contas dopassivo referentes a fornecedores estrangeiros: conta 21320002 – DADA IBERIA SL e conta 21320003 – DADANET SpA.

Intimada pelo Termo de Intimação/10, foram solicitados os contratos indicados após cada fatura da DADANET SpA, bem como os esclarecimentos sobre despesas relativas ao ano-calendário de 2007 e lançadas no ano-calendário de 2008. Este Termo não foi respondido e nem atendido.

Verifiquei que os Invoices e as faturas listadas no Termo de Intimação/10, referem-se ao ano-calendário de 2007, e como a empresa declara no Lucro Real Anual, tais despesas deveriam estar

consignadas e contabilizadas no ano-calendário de 2007, porque já incorridas, pois entende-se como despesas incorridas aquelas de competência do período de apuração, relativas a bens empregados ou serviços consumidos nas transações ou operações exigidas para a atividade da empresa, que tenham sido pagas ou não, em relação às quais já tenha nascido a obrigação correspondente, ainda que o pagamento venha a ocorrer em período subsequente.

Solicitado o esclarecimento sobre o motivo pelo qual foram escrituradas em exercício posterior ao período de competência, nada responderam.

O detalhamento destas despesas constam da planilha IV, fls.2 e estas despesas estão sendo consideradas como redução indevida do Lucro Real e levadas à tributação por diminuição indevida do lucro líquido do exercício.”

O acórdão a quo corrigiu o lançamento para considerar que as despesas deveriam aumentar o saldo de prejuízo fiscal e base negativa apurado em 2007 para, assim, serem utilizadas para reduzir a base de cálculo dos tributos lançados no ano de 2008, no limite legal de 30% do lucro apurado. Verbis (fls. 1.368):

“Porém, embora a autoridade tributária tenha obtido êxito em demonstrar os procedimentos equivocados realizados pelo contribuinte, identificar as infrações e o conseqüente prejuízo ao Erário pelos tributos não apurados, falhou ao não considerar as despesas dedutíveis incorridas em 2007 na apuração do prejuízo fiscal deste mesmo ano.

Digo isto, não pelas razões apresentadas pela defesa, das quais discordo como já esclareci, mas pelo impacto que o cômputo de tais despesas causaria no prejuízo fiscal de 2007, e, conseqüentemente, no prejuízo fiscal acumulado.

E neste aspecto, haveria implicação no presente caso, pois, tanto na apuração do IR e CSLL a lançar, como na apuração das estimativas para calcular a multa isolada, a autoridade realizou compensação com prejuízo fiscal de anos anteriores que tinha montante inferior a trave de 30%, desta forma, um aumento do prejuízo fiscal acumulado poderia ser utilizado na compensação do ano de 2008 para apuração do IR e CSLL a lançar, configurando lançamentos com valores inferiores.

Ademais, a parte deste aumento no prejuízo fiscal acumulado que não pudesse ser utilizada na compensação referente a apuração do Lucro Real de 2008, por ser superior a trave de 30%, poderia ser utilizada nas compensações dos anos posteriores”.(grifouse)

A Contribuinte não nega o registro equivocado de suas despesas, mas alega que o lançamento seria nulo, em virtude da inexistência de prejuízo ao Erário.

Diante de citada alegação e dos demais elementos de prova trazidos aos autos, torna-se indispensável a conversão desse julgamento em

diligência para que seja adotada pela E. Delegacia da Receita Federal da jurisdição da Contribuinte as seguintes providências:

(i) analisar, de forma conclusiva e fundamentada, o contrato trazido pela Contribuinte (fls. 1.448 a 1.494), de modo a atestar sua vinculação às despesas glosadas, e manifestar-se ainda sobre eventuais (outros) motivos que justificariam a glosa em referência; (ii) proceder aos cálculos determinados na forma do acórdão recorrido e indicar os reflexos desses cálculos no montante dos tributos lançados no ano-calendário de 2008; (iii) proceder à revisão de eventual saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL nos anos subsequentes a 2007, decorrentes da determinação do acórdão recorrido de registro das despesas no ano-calendário de 2007, e (iv) verificar, de forma conclusiva e fundamentada, em razão do mencionado nos itens (ii) e (iii) acima, eventual recolhimento de tributos (IRPJ/CSLL) pela Contribuinte nos anos calendários subsequentes a 2008, e a data dos respectivos lançamentos, de modo a evidenciar e demonstrar, se o caso, eventual postergação de pagamento do tributo devido em 2008 para períodos posteriores (até a data do lançamento de ofício).

Em relação a todas as verificações efetuadas deverá ser lavrado Relatório de Diligência circunstanciado e dele ser dada ciência à Contribuinte para que, desejando, possa se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias.

Devidamente encaminhado o processo à Unidade Local, a Contribuinte foi intimada (fls. 1544 a 1545) para a apresentar a documentação e os registros mencionados pelo I. Relator *anterior*, necessários para a verificação determinada, sendo trazidos aos autos, por meio de Respostas a Intimação (fls. 1547 a 1626) o conjunto probante solicitado.

Estava incluso em tal documentação cópia de *Memorial Final*, trazendo anexo Laudo da companhia PriceWaterhouseCooper, referente a estornos e manobras contábeis em relação às despesas originais de 2007, lançadas na apuração do lucro do ano-calendário de 2008, que antes não constava dos autos, mas possui carimbo de protocolo deste E. CARF, datado de 22/09/2014, muito antes da prolatação da v. Resolução (a qual, não menciona tal documento).

Diante de tal documento e aparente falha processual, a Autoridade Fiscal emitiu nova intimação para a Contribuinte (fls. 1632 a 1633) esclarecer em qual setor deste E. CARF foi protocolada tal peça e por qual Servidora teria sido recebido, também solicitando a entrega de cópias de diversos Livros e registros contábeis, que arrimariam as informações constantes de tal trabalho fiscal externo.

Em resposta, a ora Recorrente apresentou petições, trazendo as informações sobre o protocolo e a funcionária que o recebera, bem como acostando as provas adicionais solicitadas pela Unidade Local (fls. 1637 a 1718).

Ato contínuo, a Autoridade Fiscal elaborou o Relatório solicitado (fls. 1719 a 1730), concluindo, de forma fundamentada, pela plena vinculação do contrato de prestação de serviços de publicidade com as despesas antes glosadas, e ainda chancelando parte do conteúdo do relatório dos Auditores Independentes, restando prejudicados os itens finais solicitados pelo I. Relator *a quo* quando da determinação da diligência.

Após a ciência de tal Relatório, a Contribuinte apresentou Manifestação (fls. 1737 a 1775), demonstrando que a conclusão do trabalho fiscal endossaria as suas alegações de improcedência da exigência fiscal combatida, assim como o trabalho da *PwC*, reiterando o cancelamento das exações.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Primeiramente, deve-se frisar que o Recurso de Ofício, objetivamente considerado nesse momento, não atenderia aos requisitos de sua interposição, inclusive à Portaria MF nº 63/2017, vez que o valor total do crédito tributário e penalidades canceladas está baixo de R\$ 2.500.000,00.

Contudo, tal análise de cabimento já havia sido feita anteriormente pela C. Turma competente *anterior*, nessa mesma Instância, quando da prolatação da v. Resolução nº 1102-000.304.

Assim, verificando e devidamente interpretando o teor da Súmula CARF nº 103¹, entende-se que o momento em que, efetivamente, procede-se à verificação de adequação do Recurso de Ofício ao limite de alçada é no primeiro contato jurisdicional com a segunda instância administrativa, independentemente se a conclusão do Colegiado, nesta oportunidade, é por exarar Acórdão ou Resolução. Caso contrário, poderia se verificar situações em que, retornando de *diligências* e providências determinadas pelo Órgão de julgamento, o objeto litigioso sob investigação não mais poderia ser sequer conhecido, o que denotaria profunda irracionalidade processual.

Desse modo, conhece-se do Recurso de Ofício nesta nova oportunidade de julgamento.

E, ainda que o presente processo, originalmente, tenha sido objeto de conhecimento e deliberação por Turma de outra Câmara dessa mesma Seção, em face da sua extinção e término do mandato do I. Conselheiro Relator *anterior*, o julgamento meritório por essa C. 2ª Turma Ordinária não representa afronta ao disposto no RICARF/MF vigente.

Reitera-se que o Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado.

¹ Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Recurso Voluntário

Como se observa do relatório, o v. Acórdão da DRJ *a quo* afastou parte das infrações imputadas à Contribuinte, reconhecendo a dedutibilidade de despesas, então, antes glosadas pela Autoridade Fiscal quando do lançamento de ofício.

Foi afastada parte das glosas de despesas de publicidade, referente aos valores lançados vinculados à contratação da empresa "MSN", os quais totalizam R\$ 1.632.954,86 (Tabela III do Termo de Verificação Fiscal - *vide* fl. 144). No mais, foi mantida a Autuação, procedendo à DRJ a novos cálculos em face de tal afastamento, inclusive dos prejuízos acumulados, referentes ao ano-calendário de 2007.

Posto isso, a matéria agora objeto do Recurso Voluntário cinge-se a: **1) Despesas de Viagem e Representação - Conta 51380010; 2) Despesas de Consultoria - Conta 51340020; 3) Despesas com Publicidade em relação ao Contrato firmado com DADANET SpA e (Itens Ia, Ib e parte do Ic - *vide* fls. - 137); 4) Reduções do Lucro Real, no ano-calendário de 2008, incorridas em 2007, em desrespeito ao regime de competência (Itens IIa e IIb das Autuações - *vide* fls. 137) e 5) concomitância da multa isolada com a multa de ofício.**

Cabe preliminarmente frisar que, de acordo com aquilo já relatado, fora apresentado pela Contribuinte peça denominada *Memorial Final* em 22/09/2014, antes da prolação da r. Resolução que precedeu o presente julgamento, contendo laudo da *PwC Auditores Independentes*, que afeta diretamente o direito da Recorrente em relação aos Itens IIa e IIb.

Contudo, por evidente lapso (comprovado e reconhecido nos autos) da serventia deste E. CARF, tal peça e seus documentos anexos não foram devidamente acostados aos autos, sendo apenas trazidos pela Contribuinte novamente em diligência e esclarecido todo o ocorrido após intimação específica, exarada pela Autoridade Fiscal responsável pela *diligência* determinada.

Tal documento foi devidamente processado e analisado pela Unidade Local, não havendo assim prejuízo à Recorrente ou mesmo à Fazenda Nacional. Seu teor, conclusões e efeitos nessa demanda serão devida e oportunamente abordados quando da análise meritória dos itens IIa e IIb do lançamento de ofício.

Despesas de Viagem e Representação - Conta 51380010 - Item Ia

Em relação a glosa de tais valores, desde a Impugnação, vem a Contribuinte alegando que os documentos apresentados para a Fiscalização são idôneos e bastam para a prova da ocorrência da despesas e, uma vez considerando *a evidente necessidade de despesas de viagens de seus representantes para divulgar e negociar a inserção dos seus produtos na mídia*, estaria devidamente comprovado o direito à dedução. Também acosta diminuto Laudo contábil na sua *defesa* inaugural, no qual o Técnico signatário afirma existir *necessidade explicita* de divulgação do seu produto a *websites* e agentes da mídia.

Frise-se que a Recorrente não aponta as folhas dos autos em que se encontram tais documentos ou mesmo faz uma análise individual de cada um deles, listando-os exemplificadamente: (*Notas Fiscais, Comprovantes de Despesas, etc*). Também traz excertos de jurisprudência do antigo E. Conselho de Contribuintes que professa entendimento no sentido de que, uma vez demonstrada a ocorrência da despesa com viagens e representação por funcionários, não poderia ser exigida, igualmente, a comprovação da vinculação direta com a atividade para se validar a dedução promovida.

Pois bem, nos documentos localizados acostados entre as fls. 157 e 545 (fase pré-impugnatória), realmente constam cópias de troca de e-mails para *aprovação*, notas fiscais, faturas, Relatório de Despesas e outros documentos confeccionados pela própria Contribuinte.

Porém, assim como entendido, desde o momento da fiscalização, não há a demonstração da vinculação de tais dispêndios, de forma individual e específica, com atividades e ações da Empresa, igualmente individualmente consideradas. Também, não há qualquer prova ou mesmo alegação tendendo a esclarecer qual o vínculo e a função das pessoas cujos nomes constam dos documentos que comprovam as despesas incorridas pela Empresa autuada.

De fato, só se comprovou a ocorrência daqueles gastos.

Não houve qualquer prova satisfatória da sua inserção no devido *contexto* da sua finalidade. Apenas há afirmativas genéricas de serem *necessárias* ao desempenho empresarial, inclusive no Laudo contábil acostado na Impugnação.

Já em relação à alegação, arrimada em jurisprudência do extinto E. Conselho de Contribuinte, de que, nesse caso, bastaria apenas a prova da efetiva ocorrência do dispêndio para a sua devida dedução nos termos do art. 299 do RIR/99, diverge este Conselheiro de tal posicionamento.

É certo que, quando não expressamente autorizadas ou vetadas², as despesas dedutíveis são aquelas *necessárias* a transações e operações inerentes às atividades realizadas pelo contribuinte, como preconiza o art. 299 do RIR/99. Não obstante tal permissão, o contribuinte, quando devidamente questionado, também tem de comprovar a ocorrência e as características das despesas registradas e por ele deduzidas (art. 264 do RIR/99³), validando a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Melhor esclarecendo, se o Fisco constatar de maneira fundamenta, clara e determinada a deficiência ou a carência de comprovação da ocorrência da despesa e/ou dos elementos que lhe atribuiriam dedutibilidade, fica o contribuinte legalmente sujeito a demonstrar a improcedência do questionamento fiscal ou a sanar tal lacuna/escassez probatória, sob pena de glosa da dedução efetuada.

Nesse exato sentido, inclusive em contenda que contemplava gastos de viagens, nacionais e internacionais, que muito se assemelha ao presente feito, decidiu esta C. 2ª Turma Ordinária por meio do v. Acórdão nº 1402-002.611, de relatoria deste Conselheiro, publicado em 03/08/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

DESPESAS. LUCRO REAL. PRESCINDIBILIDADE OPERACIONAL. INDEDUTIBILIDADE.

² Quando o RIR/99 versa expressamente sobre despesas com viagens, trata de viagens de sócios, dirigentes e gerentes ao exterior, como se verifica no § 2º do art. 302 (exigindo-se a prova da origem e da efetividade da operação ou da transação a que se relacionou o dispêndio). A dedutibilidade das demais viagens é regida ordinariamente pela regra do art. 299.

³ Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição.

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior.

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

A autorização de dedução contida no art. 299 do RIR/99 primordialmente exige a necessidade operacional do dispêndio.

PROVA HÁBIL DA DESPESA. AUSÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

Quando apontada pelo Fisco, de maneira fundamentada, clara e determinada, a carência de comprovação da ocorrência da despesa deduzida ou de algum elemento que lhe compõe, fica o contribuinte sujeito a demonstrar a improcedência do questionamento fiscal ou a sanar tal lacuna probatória.

(...)

Em relação às despesas com o Sr. Edson Lopes Romão (item 29), alega o Contribuinte ser este seu funcionário, sendo o gasto com uma viagem de trabalho e sua estadia, não especificando o motivo do deslocamento.

Não houve demonstração ou comprovação da finalidade das despesas ou relação destas com a atividade da empresa, sendo acostados apenas recibos não nominais e aleatórios (nacionais) e fatura de hotel na Alemanha (fls. 2614 a 2624). A glosa foi devida, por falta de comprovação consistente e adequada.

Em relação às despesas com o Sr. Marcos Antonio Muterlle (item 32), a Recorrente alega ser este seu funcionário, bem como seu deslocamento teria ocorrido para atender as atividades operacionais da empresa.

A documentação acostada (fls. 2626 a 2628) se resume a relatórios de despesas e registros na própria Recorrente, não possuindo valor probante. A glosa deve ser mantida.

Em relação às despesas com os Srs. Patrik Jeton e Fernando Violante (item 55) alega a Recorrente serem estes seus funcionários, tendo viajado para atender as necessidades operacionais da empresa, havendo prova de tal fato às fls. 2637 a 2641.

Porém, tais documentos se resumem a despesas e registros de compra de passagens, não havendo prova adicional da parte controversa da despesa questionada pela Fiscalização. Assim, não há meio hábil e consistente de prova de ocorrência e vinculação empresarial da despesa glosada.

Mesmo entendimento deve ser aplicado ao presente caso, vez que a documentação e as alegações trazidas não bastam para vincular as despesas com viagens e representação com transações e operações da empresa, e muito menos a específica finalidade desses gastos. Da mesma forma, não se esclareceu a relação das pessoas constantes nos documentos com a Empresa.

Assim, mantém-se o lançamento de ofício em relação ao seu *Item Ia*.

Despesas de Consultoria - Conta 51340020 - Item Ib

No que tange a tal gasto, trata-se de despesa consultoria tomada da empresa "Korn Ferry International", a qual, segundo a Recorrente, seria *especializada em aperfeiçoamento e recrutamento de talentos*. A Fiscalização entendeu que, não obstante a prova da sua ocorrência com comprovantes, não fora demonstrada a sua necessidade ao desempenho da atividade da empresa.

Ao seu turno, a Contribuinte, de forma objetiva afirma que existe prova de sua necessidade, pugnando ser certo que despesas com Recursos Humanos são dedutíveis, sendo esse o caso. Acosta excerto jurisprudência em seu Recurso Voluntário, do antigo. E. Conselho de Contribuintes, no qual entende-se pela dedutibilidade com *assessoria* e despesas que auxiliam *decisões empresariais*. Igualmente, não há a indicação das folhas em que estariam juntadas tais provas de seu direito.

Localizados os comprovantes com tal gasto às fls. 590 a 611, como já analisado e concluído nestes autos, verifica-se tratar apenas de relatórios internos, notas fiscais e trocas de e-mails. Tal documentação apenas atesta o gasto incorrido pela Recorrente.

Frise-se, primeiro, que não há vedação, inclusive jurisprudencial, à dedução de despesas de consultoria ou assessoria técnica, sendo possível seu cômputo como despesa dedutível no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, se atendidos os requisitos ordinários da legislação fiscal.

Porém, no presente caso, não há qualquer prova, demonstração ou mesmo alegação da materialização desse serviço de *consultoria* (ou assessoria) em Recursos Humanos, no sentido de se apontar para a elaboração de algum estudo técnico, concreto, ou procedida à captação de profissionais no mercado por *headhunters*, ou mesmo empreendidos cursos e treinamentos na Empresa. Nada foi esclarecido ou demonstrado, além da simples ocorrência da despesa junto à companhia "Korn Ferry International".

Desse modo, não havendo prova ou sequer alegação sobre como foi usufruído o serviço de consultoria contratado, não há como afastar a glosa procedida, reiterando a prevalência da carência de prova de dedutibilidade dessa despesa, nos termos do art. 299 do RIR/99. Assim, mantém-se o lançamento de ofício em relação ao seu *Item Ib*.

Despesas com Publicidade em relação ao Contrato firmado com DADANET SpA - Conta 51220020 - Item Ic (remanescente)

Em relação a tal matéria, passa-se a abordar e analisar o Relatório de diligência, vez que objeto expresso da v. Resolução prolatada anteriormente, determinando à Unidade Local *analisar, de forma conclusiva e fundamentada, o contrato trazido pela Contribuinte (fls. 1.448 a 1.494), de modo a atestar sua vinculação às despesas glosadas, e manifestar-se ainda sobre eventuais (outros) motivos que justificariam a glosa em referência.*

Devidamente cumprida a diligência, a Autoridade Fiscal assim pronunciou-se sobre tal determinação (fls. 1719 a 1730):

III.1 — Quesito A A - analisar, de forma conclusiva e fundamentada, o contrato trazido pela Contribuinte (fls. 1.449 a 1.466), de modo a atestar sua vinculação às despesas glosadas, e manifestar-se ainda sobre eventuais (outros) motivos que justificariam a glosa em referência 5) Estas são as partes essenciais deste contrato:

- celebração entre DADAMOBILE S.p.A. e Dada Brasil Serviços de Tecnologia Ltda (controlada por DadaMobile S.p.A.);

- assinatura em 01/01/2007;

- considerações iniciais:

- Dada Brasil é o provedor brasileiro de serviços móveis e está negociando contratos diretos com operadoras de rede móvel brasileiras para operar serviços SMS e WAP premium com agências compradoras de mídia para aquisição de mídia e com gravadoras e editoras para liberação de direitos de conteúdo musical e tons de discagem;

- Dada Brasil está procurando iniciar sua oferta de novos serviços para assinantes móveis no mercado brasileiro com novos conteúdos e novo formato, e para melhorar sua oferta com uma nova plataforma tecnológica, necessita de um parceiro que ofereça conteúdo e plataformas operacionais;

- Dadanet (antiga DADAMOBILE) é um provedor italiano de serviços móveis de valor agregado e é proprietária de formato para promoção e operação de serviços para conteúdo de telefone móvel, bem como plataformas operacionais, aplicações e bancos de dados subjacentes aos serviços.

- de acordo com estas considerações iniciais, foram pactuados os seguintes itens:

- Responsabilidades da Dadanet:

- Implementação do formato de propriedade da Dadanet para promoção e operação dos serviços no mercado brasileiro;

- *Funcionamento e operação das plataformas, aplicações e bancos de dados subjacentes aos serviços para gestão das interações com clientes e procedimentos para assinatura e cancelamento de assinaturas;*
 - *Criatividade e produção de conteúdo no formato requerido pela Dada Brasil, para a entrega para telefones móveis;*
 - *Fornecer à Dada Brasil, conteúdo atualizado de telefone móvel para inclusão nos serviços móveis da Dada Brasil.*
 - *Responsabilidade da Dada Brasil:*
 - *Possibilitar a conexão de SMS premium com Operadoras Móveis por meio de números curtos de SMS exclusivamente dedicados aos Serviços;*
 - *Informar a DadaMobile os valores de receita recolhidas das Operadoras Móveis;*
 - *Pagamento de quaisquer taxas relativas à negociação de direitos de conteúdo;*
 - *Pagamento de quaisquer taxas relativas ao transporte de SMS para entrega de conteúdo e mensagens, ou serviços premium;*
 - *Criatividade e produção de várias propagandas no formato exigido;*
 - *Planejamento e compra de mídia;*
 - *Financiamento da campanha publicitária, inclusive custos de produção.*
- 6) *Conforme Contrato Social de Dada Brasil (fls. 726 e 727), alguns de seus objetos sociais são:*
- *provimento de serviços de valor adicionado no seguimento de serviços de telefonia móvel, incluindo, sem limitação, o fornecimento de conteúdo, sons e imagens por meio das tecnologias de SMS, SEM, JAVA, UMTS e IP;*
 - *a compra e venda de espaços publicitários em páginas de Internet, conteúdos para telefone móvel, jornais, revistas, rádio e televisão, convencionais ou por internet e/ou telefonia móvel, ou em qualquer outro meio de comunicação existente a qualquer tempo*
- 7) *Desta forma, este contrato está vinculado às despesas glosadas, pois:*
- *é datado de 01/01/2007, anterior ao período sob fiscalização;*
 - *o objeto deste contrato traz o detalhamento de várias despesas com a Dadanet, constantes da conta 51220020 — Despesas com Publicidade, tais como:*
 - *Implementação do formato de propriedade da Dadanet para promoção e operação dos serviços no mercado brasileiro;*
 - *Funcionamento e operação das plataformas, aplicações e bancos de dados subjacentes aos serviços para gestão das interações com clientes e procedimentos para assinatura e cancelamento de assinaturas;*

- *Criatividade e produção de conteúdo no formato requerido pela Dada Brasil, para a entrega para telefones móveis;*

- *Fornecer à Dada Brasil, conteúdo atualizado de telefone móvel para inclusão nos serviços móveis da Dada Brasil.*

Como claramente se observa, a Autoridade Fiscal, em posse da documentação devidamente traduzida, atesta a correlação direta entre tal conjunto probatório e as despesas glosadas.

Por sua vez, em suma, a Contribuinte, em sua manifestação, aponta para a total concordância da Fiscalização com o valor probatório de tal documento.

Assim como reconhecido no v. Acórdão recorrido, não há dúvidas que, em face do objeto social da Recorrente (comercialização de *ringtones*, *wallpapers*, *games*, *vídeos*, *imagens*, etc), que é intimamente vinculado às *mídias digitais* (para não dizer *dependente*), não existe aqui qualquer necessidade de maiores demonstrações de *necessidade* de tal dispêndio - o qual, verdadeiramente viabiliza, a comercialização de seus produtos.

O único elemento carente para a comprovação da dedutibilidade de tais despesas eram as traduções do contrato firmado com a "DADANET SpA", correspondente ao período colhido pela Fiscalização, devidamente traduzido.

Agora, diante não só da presença desses documentos nos autos, mas do reconhecimento pela própria Unidade Local de que as despesas incorridas estão devidamente abarcadas em tal pacto, não opondo qualquer motivação para a manutenção da glosa (como expressamente determinado a fazê-lo, se fosse o caso), deve ser cancelada a parte remanescente da infração *Item Ic* da autuação, no valor de R\$ 370.374,32, dando-se provimento parcial ao Recurso Voluntário nesse ponto.

Cabe agora frisar que, no entender da Contribuinte, apenas a partir das razões de Recurso Voluntário, o reconhecimento de validade de tal elemento probante redundaria não só no afastamento da glosa contida no Item Ic das Autuações, mas também na validação da dedutibilidade de R\$ 6.075.742,82 referentes a outros valores despendidos com publicidade em 2007, mas glosados no Item II da Autuação, por desrespeito ao regime de competência (lançadas nos cálculos de apuração do ano-calendário de 2008), dentro do entendimento inaugurado e professado no v. Acórdão recorrido, recompondo do prejuízo efetivamente apurado em tal período.

A Recorrente reitera tal alegação em Manifestação apresentada após a diligência.

Ocorre que, como também observado pela Autoridade Fiscal, o *Memorial Final*, apresentado pela própria Contribuinte, assim como o teor próprio Parecer exarado pela PricewaterhouseCooper, **contrariam** diametralmente tal alegação. Inclusive, entendeu-se como *prejudicados* os demais itens da diligência, determinados na r. Resolução, referentes à recomposição do prejuízo do ano-calendário de 2007 e 2008, bem como a verificação de ocorrência de *postergação do pagamento*.

Explicando, temos que o valor total de glosa contidas no Item II das Autuações monta em R\$ 14.203.601,62, todos em razão exclusiva da contrariedade ao regime de competência (incorridas em 2007, lançadas na apuração dos tributos do ano-calendário de 2008 - *vide* fls. 137). Porém, em tal Memorial Final e Relatório da PwC, fica esclarecido - em resumo - que, na verdade, dos R\$ 14.203.601,62, apenas R\$ 500.952,98 dessas despesas do ano-calendário 2007 foram *eficazmente* lançadas em 2008, de modo a impactar o resultado. O restante dos valores foi objeto de reversões e estornos, neutralizando qualquer interação indevida destes com a apuração do resultado tributável do ano-calendário de 2008 - como afirmou a própria Recorrente em seu Memorial.

Confira-se as palavras da própria Autoridade Fiscal, na sua análise do Parecer da PwC (fls. 1722 e 1723):

3) Neste Memorial, são alteradas as alegações anteriores do contribuinte de que as despesas eram de 2007 e foram contabilizadas em 2008, pois agora o Parecer elaborado pela empresa PWC (PricewaterhouseCoopers), inserido neste Memorial, conclui que as despesas foram lançadas a débito em 2007 e consideradas no resultado, e que em 2008 ao receber as faturas, foram estornadas/revertidas a crédito os valores das despesas lançadas em 2007 e que foram lançadas em 2008 a débito, os valores das faturas recebidas. Portanto, em 2008, somente deveria ser considerado um pequeno valor da diferença (débito-crédito) de R\$500.952,98 das despesas de 2007 lançadas em 2008, ao invés do total dos débitos de R\$14.203.571,62.

4) Em virtude destas novas alegações do contribuinte, que não foram apreciadas pelo CARF, entendemos que a análise dos quesitos B, C e D está prejudicada, restando a análise do quesito A e a análise das informações contidas no Memorial Final.

Em termos processuais, a alegação da Recorrente de que deveria se reconhecer como dedutíveis as despesas de publicidade correspondente ao valor de R\$ 6.075.742,82,

pertinentes ao contrato celebrado entre a DADAMOBILE SpA e a DADA Brasil Serviços de Tecnologia Ltda., nos termos do artigo 299 do RIR/99 e de acordo com o entendimento da 15ª Turma da DRJ/RJ1 em primeira instância, restou claramente superada e afastada por outros elementos, probantes e postulatórios, da sua própria defesa.

Deve-se aqui lembrar do *princípio da comunhão das provas*, que em seu corolário determina que, uma vez produzida a prova pela parte e acostada aos autos, esta pertence ao processo, podendo o Julgador valer-se de tal elemento para seu livre convencimento motivado, independentemente daquele que a requereu ou a produziu.

Ora, certo que já atestado, tecnicamente por especialistas contratados pela própria Recorrente, que não houve o simples lançamento das despesas no período de apuração subsequente, conforme antes alegado pela Contribuinte e utilizado em sede de Recurso Voluntário para fundamentar essa nova pretensão.

Ocorrendo - na verdade - manobra diversa desta, contemplando lançamentos dessas despesas, efetivamente, a débito no ano-calendário de 2007 e, no ano posterior, procedendo a estornos dos valores *a crédito*, registrando novamente a débito, em 2008, os valores efetivamente faturados dessas despesas (dinâmica diferente e mais complexa do que aquela explicada na *defesa recursal* e adotada como fundamento no v. Acórdão para alterar o cálculo do prejuízo referente a 2007), fica prejudicada tal matéria *incidentalmente* trazida.

Da mesma forma, de acordo com o conteúdo das novas provas da Contribuinte (já acatado em imensa porção pela Fiscalização, como será mais adiante demonstrado) apenas R\$ 500.952,98 seriam despesas referentes a 2007, computadas no resultado de 2008 - então, como justificaria a *dedutibilidade* de R\$ 6.075.742,82 desde período anterior?

Claramente, por contradição, houve a superação *lógica* de tal alegação e pleito.

Despesas de 2007 lançadas em 2008 - Regime de Competência - Item II

Passa-se, então, a analisar o Item II das Autuações, referente a tais lançamentos supostamente em *desconformidade* com o regime de competência.

Como anteriormente explicado, a Recorrente trouxe em *Memorial Final* Parecer da PricewaterhouseCoopers, abrangendo em seu trabalho técnico toda a matéria referente ao Item II (abarcando as contas e lançamentos referentes aos *subitens* IIa e IIb).

Ainda que por lapso de servidora deste E. CARF, já esclarecido e satisfatoriamente demonstrado nestes autos, tal documento não tenha sido acostado aos autos antes da prolatada da v. Resolução anterior, a Unidade Local - muito diligentemente, diga-se - após requerer explicações, aceitou tal documento e procedeu à sua análise, ainda que fora do escopo da determinação desde E. CARF - que, aparentemente, desconhecia tal documentação.

Não obstante, a Unidade Local intimou a Contribuinte a fornecer os Livros e demais documentação que fundamentassem o teor do Estudo contábil (fls. 1632 a 16330), sendo devidamente atendida a tal requisição.

Diante disso, endossa este Conselheiro o conhecimento e a análise de tal peça e documentos, principalmente após a apresentação da prova do devido protocolo dos *Memoriais* e declaração da servidora sobre o ocorrido (fls. 1643 a 1647), sendo postura plenamente de acordo com a jurisprudência dessa C. 2ª Turma Ordinária, que vêm acolhendo documentação de tal natureza e pertinência, ainda que apresentada em momento processual diverso da Impugnação.

Primeiramente, antes de adentrar às conclusões da Unidade Local, é importante, para maior esclarecimento, ilustrar e demonstrar o teor do Relatório elaborado pelos Auditores Independentes (fls. 1764 a 1775). Confira-se a seguir seus principais trechos:

Processo nº 10880.720846/2013-88
Resolução nº 1402-000.664

S1-C4T2
Fl. 1.808

III. Nossos comentários

1. Procedimento adotado pelas autoridades fiscais na lavratura do auto de infração

A partir da lavratura do auto de infração, as autoridades fiscais glosaram despesas registradas no ano-calendário de 2008 no valor aproximado de R\$ 14.200 mil sob a alegação que referidas despesas seriam da competência do ano-calendário de 2007, e que, portanto, não poderiam ser deduzidas em 2008.

De acordo com as informações que recebemos dos representantes da Dada, estas despesas teriam sido, em sua maioria, registradas e deduzidas no ano-calendário de 2007. Referidas despesas podem ser assim demonstradas:

Empresa	Nº Conta	NF/Fatura	Natureza	Valor (R\$)	Data contábil
Yahoo	51220020	2265	Publicidade	200.000,00	02/01/2008
Yahoo	51220020	2266	Publicidade	100.000,00	02/01/2008
MSN	51220020	9411054224	Publicidade	100.000,00	02/01/2008
MSN	51220020	9411054225	Publicidade	16.225,54	02/01/2008
MSN	51220020	9411069429	Publicidade	200.000,00	05/01/2008
MSN	51220020	9411054226	Publicidade	265.000,00	05/01/2008
MSN	51220020	9411069428	Publicidade	100.000,00	05/01/2008
Yahoo	51220020	220810	Publicidade	34.980,28	15/01/2008
MSN	51220020	9411069427	Publicidade	33.300,92	01/02/2008
Yahoo	51220020	2347	Publicidade	154.667,00	01/02/2008
Yahoo	51220020	2348	Publicidade	71.098,58	01/02/2008
Yahoo	51220020	2349	Publicidade	100.000,00	01/02/2008
Dada Iberia SL	51340120	060/07	Intercompany	1.124.225,17	31/03/2008
Dada Iberia SL	51220020	061/07	Publicidade	5.585.054,50	31/03/2008
Dada Iberia SL	51380200	062/07	Direitos Autorais	9.766,52	31/03/2008
Dada Iberia SL	51380010	063/07	Viagens	26.304,84	31/03/2008
Dadanet SpA	51380210	5908000084	Web Platform	3.287.892,94	19/05/2008
Dadanet SpA	51340120	5908000085	Intercompany	1.594.600,70	19/05/2008
Dada Iberia SL	51380010	34	Viagens	7.205,45	31/05/2008
Dadanet SpA	51220020	5908000104	Publicidade	323.365,02	20/06/2008
Dadanet SpA	51380200	5908000105	Direitos Autorais	40.274,18	20/06/2008
Dadanet SpA	51380110	5908000106	Licenças	39.378,28	20/06/2008
Dadanet SpA	51220020	5908000107	Publicidade	789.731,70	20/06/2008
Total				14.203.571,62	

(...)

2. Procedimento adotado pela Dada durante os anos-calendário de 2007 e 2008

É importante que destaquemos que nossos trabalhos foram realizados com base nos seguintes documentos apresentados pelos representantes da Dada:

- "Ledger Book – 01_01_2007 – 12_31_2007.pdf" – segundo informações de seus representantes, se refere ao razão contábil do ano de 2007;
- "Ledger Book – 01_01_2008 – 12_31_2008.pdf" – segundo informações de seus representantes, se refere ao razão contábil do ano de 2008;
- DIPJs referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008 da Dada entregues às autoridades fiscais.

Vale mencionar que nossos trabalhos não contemplaram qualquer análise dos documentos acima listados, sendo que consideramos como verdadeiras as informações prestadas pelos representantes da Dada de que tais documentos se referem aos razões contábeis dos anos-calendário de 2007 e de 2008 (itens "a" e "b", respectivamente), bem como às versões finais das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008 entregues às autoridades fiscais (item "c").

Com base na verificação da documentação acima e nas discussões verbais que mantivemos com os representantes da Dada, reproduzimos abaixo, o procedimento adotado pela empresa durante os anos-calendário de 2007 e 2008:

- a Dada recebia informações de seus fornecedores (Yahoo, MSN, empresas do Grupo) acerca dos valores que seriam cobrados da empresa pelos diversos serviços tomados durante o ano-calendário de 2007;
- ato subsequente, a Dada efetuava o registro contábil dessas despesas e do correspondente valor a pagar aos fornecedores em sua contabilidade;
- fiscalmente, a empresa deduzia referidos valores das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL no próprio ano-calendário de 2007;
- posteriormente, quando do recebimento, durante o ano-calendário de 2008, da documentação suporte das referidas prestações de serviços (*invoices*), a Dada verificava que o valor efetivamente devido pela prestação de serviços, em determinadas situações, era diferente daquele inicialmente registrado e deduzido no ano de 2007;
- contabilmente, quando do recebimento destas *invoices*, a Dada efetuava a reversão contábil do valor registrado durante o ano-calendário de 2007 e registrava o valor efetivamente devido de acordo com a *invoice*;
- na apuração das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL de 2008, a empresa não fazia qualquer ajuste, ou seja, tributava a reversão contábil efetuada em 2008 ("receita") e deduzia a integralidade do "novo" valor registrado em 2008 (de acordo com a *invoice*).

(...)

Processo nº 10880.720846/2013-88
Resolução nº 1402-000.664

S1-C4T2
Fl. 1.809

No intuito de ilustrar o acima descrito, apresentamos abaixo, passo a passo, o procedimento adotado pela Dada em relação à despesa de R\$ 5.585.054,50 registrada em 31 de março de 2008 e que foi glosada pela autoridade fiscal (incluída no quadro acima):

- ✓ 31 de dezembro de 2007: a partir de informações recebidas de sua empresa ligada, a Dada Brasil efetua o registro no resultado do exercício das despesas de R\$ 5.286.671,90 e de R\$ 112.693,79, a título de "Prov. Dada Ibéria SL" na conta contábil 51220020 – "Publicidade" tendo como contrapartida o registro do passivo (contas a pagar) na conta contábil 21320002 – "DADA IBERIA SL";
- ✓ na apuração das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2007, as despesas de R\$ 5.286.671,90 e de R\$ 112.693,79 são consideradas dedutíveis (de acordo com a Declaração de Imposto de Renda – DIPJ da Dada entregue às autoridades fiscais);
- ✓ 30 de março de 2008: a partir da *invoice* recebida da Dada Ibéria SL, referente aos serviços prestados no ano-calendário de 2007 para a Dada Brasil, os representantes da empresa brasileira efetuam o estorno contábil dos valores a pagar de R\$ 5.286.671,90 e de R\$ 112.693,79 registrados na conta contábil 21320001 – "DADA IBERIA SL" a título de "estorno prov dada ibéria";
- ✓ 31 de março de 2008: ainda a partir da *invoice* recebida da Dada Ibéria SL, a empresa efetua o registro da despesa de R\$ 5.585.054,50 a título de "Prov. Dada Ibéria SL" na conta contábil 51220020 – "Publicidade" tendo como contrapartida o registro do passivo (contas a pagar) na conta contábil 21320002 – "DADA IBERIA SL";
- ✓ na apuração das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2008, não são feitos quaisquer ajustes a estes títulos, sendo que as reversões das despesas de R\$ 5.286.671,90 e de R\$ 112.693,79 são consideradas tributáveis e a despesa de R\$ 5.585.054,50 é considerada dedutível.

A partir da verificação dos procedimentos acima adotados, constata-se que a Dada Brasil tomou a dedutibilidade das despesas de R\$ 5.286.671,90 e de R\$ 112.693,79 referentes ao ano-calendário de 2007, no próprio ano-calendário de 2007.

Por outro lado, a empresa tomou a dedutibilidade do montante de R\$ 5.585.054,50 no ano-calendário de 2008, mas também tributou os créditos lançados no resultado deste ano correspondentes à reversão dos montantes de R\$ 5.286.671,90 e de R\$ 112.693,79 registrados em 2007.

Sendo assim, no ano-calendário de 2008, a Dada Brasil teria deduzido das bases de cálculo do lucro real e da CSLL, o valor de despesas no montante de R\$ 185.688,81 que seriam da competência do ano-calendário de 2007.

Esse mesmo procedimento foi adotado para a quase totalidade dos gastos glosados pelo Fisco e descritos no quadro apresentado acima.

É importante que destaquemos que, tendo em vista que o objetivo de nossos trabalhos é avaliar se os lançamentos glosados pela fiscalização no ano-calendário de 2008 haviam sido contabilizados e revertidos

durante referido ano, a avaliação da documentação que deu origem a referidos registros, bem como os correspondentes requisitos fiscais para a sua dedução nas bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL no ano-calendário de 2007 não fez parte do escopo de nossos trabalhos.

(...)

4. Conclusão

Diante de todo o exposto, verificamos que, consideradas todas as informações apresentadas, as despesas que afetaram o resultado do ano-calendário de 2008 e que seriam referentes ao ano-calendário de 2007 totalizariam o valor de R\$ 500.952,98, diferentemente do valor apontado pela fiscalização no total de R\$ 14.203.571,62.

Isto porque parte substancial dos valores glosados pela fiscalização no ano-calendário de 2008 foi contabilizada pela empresa no ano-calendário de 2007 e deduzida na apuração das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL desse mesmo ano.

No ano-calendário de 2008, o procedimento adotado pela Dada foi o de "reverter" os lançamentos realizados no ano-calendário de 2007 (gerando um crédito tributável no resultado do ano-calendário de 2008) e registrar os "novos" valores devidos aos fornecedores, desta vez, amparados pelas correspondentes *invoices* (deduzindo estes valores das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL).

Desta mesma forma, a empresa deverá estar apta a demonstrar que a despesa efetivamente registrada no ano-calendário de 2008 correspondeu tão somente à diferença verificada no montante de R\$ 501 mil, tendo em vista que, para cada lançamento de despesa verificado pela autoridade fiscal, teria um outro correspondente, a crédito das contas de resultado, no valor parcial ou, em alguns casos, no valor total registrado.

Como se observa e já mencionado, com base nos Livros e Declarações da Recorrente, a empresa *Pwc* atesta que houve manobra diversa àquela até então alegada nos autos e considerada nas decisões anteriores, demonstrado cenário em que a grande maioria dos valores glosados em 2008 fizeram parte de sistemática de lançamento das despesas com seus valores *contratuais* a débito na apuração do resultado do ano-calendário de 2007, sendo estornadas em 2008 *a crédito* e, ainda, lançadas a débito novamente no valor realmente

faturado, gerando suposta diferença efetiva no resultado de apenas R\$ 500.952,98 em relação a valores *juridicamente* incorridos e lançados em 2007 - dentro do regime de competência.

A Autoridade Fiscal, antes de analisar tal documento, primeiro esclarece restar prejudicados os itens da diligência referentes à recomposição dos saldos de prejuízo e postergação, depois focando sua análise no trecho do Parecer referente à *Reconciliação* entre as reversões e os valores contabilizados em 2007 e 2008 (vide fls. 1770 a 1774 - Item 3 do Documento), apresentados por cada *Conta* individualmente colhida pela Fiscalização anteriormente, quando do lançamento de ofício.

Confira-se os termos do Relatório de diligência sobre tal Parecer contábil:

III.2 - Análise das informações contidas no Memorial Final 8) O contribuinte apresentou cópia de Memorial Final, entregue ao CARF, recebido em 22/09/2014, por funcionário do mesmo, mas que, entretanto, não foi juntado ao e-processo, como também não foi considerado na Resolução do CARF de fls. 1513 a 1528.

9) Neste Memorial, são alteradas as alegações anteriores do contribuinte de que as despesas eram de 2007 e que foram contabilizadas em 2008, pois agora o Parecer PWC (PricewaterhouseCoopers), inserido neste Memorial, conclui que as despesas foram lançadas a débito em 2007 e consideradas no resultado, e que em 2008 ao receber as faturas, foram estornadas/revertidas a crédito os valores das despesas lançadas em 2007 e foram lançadas em 2008 a débito, os valores das faturas recebidas.

Portanto, em 2008, somente deveria ser considerado um pequeno valor da diferença (débito-crédito) de R\$500.952,98 das despesas de 2007 lançadas em 2008, ao invés do total dos débitos de R\$14.203.571,62.

10) A fim de verificar a correção destas novas informações trazidas pelo contribuinte, procedemos à análise de cada um dos lançamentos a débito em 2007, correspondentes estornos em 2008 e lançamentos a débito em 2008 dos valores de faturas, conforme sequência da resposta de 13/01/2017 e item 3 do Parecer PWC:

10.1) Conta 51220020 — lançamentos referentes à Dada Iberia

Data	Débito	Crédito	Refer.	Histórico	Débito	Crédito
31/12/2007	51220020	21320002	Provisão	Prov Dada Iberia	5.286.671,90	0,00
31/12/2007	51220020	21320002	Provisão	Prov Dada Iberia	112.693,79	0,00
30/03/2008	21320002	51220020	Estorno	Estorno Dada Prov	0,00	5.286.671,90
30/03/2008	21320002	51220020	Estorno	Estorno Dada Prov	0,00	112.693,79
31/03/2008	51220020	21320002		NF Esa 61 – Dada Iberia	5.385.054,50	0,00

A diferença entre os lançamentos a débito e a crédito é de R\$ 185.688,81 a débito.

10.2) Conta 51220020— Lançamentos referentes à Yahoo - overture

Data	Débito	Crédito	Refer.	Histórico	Débito	Crédito
31/12/2007	51220020	21310023	Provisão	Prov Overture	384.984,25	0,00
02/01/2008	21310023	51220020	Provisão	Estorno prov overture	0,00	384.980,28
02/01/2008	51220020	21310023		NF 2266 - Yahoo (12/07)	100.000,00	0,00
02/01/2008	51220020	21310023		NF 2265 - Yahoo (12/07)	200.000,00	0,00
15/01/2008	51220020	21320023		NF 165598 - Yahoo	34.980,28	0,00
01/02/2008	51220020	21310023		NF 2347 - Yahoo	154.667,00	0,00
01/02/2008	51220020	21310023		NF 2348 - Yahoo	71.098,58	0,00
01/02/2008	51220020	21310023		NF 2349 - Yahoo	100.000,00	0,00
02/06/2008	21310023	51220020	Provisão	Estorno prov overture	0,00	3,97

A diferença entre os lançamentos a débito e a crédito é de R\$ 275.761,61 a débito.

10.3) Conta 51340120— Serviços Intercompany

Data	Débito	Crédito	Refer.	Histórico	Débito	Crédito
31/12/2007	52100080	21320002	Provisão	Prov Rendered Service	1.086.867,27	0,00
30/03/2008	21320002	51340120	Estorno	Estorno prov Dada Iberia	0,00	1.086.867,27
31/03/2008	51340120	21320002		NF ESA 060 - Dada Iberia	1.124.225,17	0,00
19/05/2008	51340120	21320003		NF 590885 - Dadanet	1.594.600,70	0,00
02/06/2008	51380210	51340120	Reclass	Reclassif. entre contas	0,00	1.652.125,37

A diferença entre os lançamentos a débito e a crédito é de R\$ 20.166,77 a crédito.

10.4) Conta 51380210— WEB Plataforma

Data	Débito	Crédito	Refer.	Histórico	Débito	Crédito
31/12/2007	51380210	21320001	Provisão	Prov Web Plataform	4.940.018,31	0,00
19/05/2008	21320003	51380210	Estorno	Estorno prov	0,00	4.940.018,31
19/05/2008	51380210	21320003		NF 590884 - Dadanet	3.287.892,94	0,00
02/06/2008	51380210	51340120	Reclass	Reclassif. entre contas	1.652.125,37	0,00

A diferença entre os lançamentos a débito e a crédito é 0,00 10.5) Conta 51380200 — Direitos Autorais e Conteúdo - Dadanet

Data	Débito	Crédito	Refer.	Histórico	Débito	Crédito
31/12/2007	51380200	21320002	Provisão	Prov Dada Iberia	9.441,80	0,00
30/03/2008	21320002	51380200	Estorno	Estorno prov	0,00	9.441,80
31/03/2008	51380200	21320002		NF ESA 062 - Dada Iberia	9.766,52	0,00

A diferença entre os lançamentos a débito e a crédito é de R\$324,72 a débito.

10.6) Conta 51380200 — Direitos Autorais e Conteúdo — Direito Autoral

Data	Débito	Crédito	Refer.	Histórico	Débito	Crédito
31/12/2007	51380200	21320001	Provisão	Prov Dada Spa	34.377,27	0,00
20/06/2008	51380200	21320003		NF Dadanet	40.274,18	
30/06/2008	21320001	51380200	Estorno	Estorno prov	0,00	34.377,27

A diferença entre os lançamentos a débito e a crédito é de R\$40.274,18 a débito.

10.7) Conta 51380010— Viagens e Representações

Processo nº 10880.720846/2013-88
Resolução nº **1402-000.664**

S1-C4T2
Fl. 1.812

Data	Débito	Crédito	Refer.	Histórico	Débito	Crédito
31/12/2007	51380010	21320002	Provisão	Prov Dada Iberia	13.544,03	0,00
30/03/2008	21320002	51380010	Estorno	Estorno prov	0,00	13.544,03
31/03/2008	51380010	21320002		NF ESA 063 – Dada Iberia	26.304,84	0,00

A diferença entre os lançamentos a débito e a crédito é de R\$12.760,81 a débito.

10.8) Conta 51380110 - Licenças Não foi localizada reversão no ano de 2008.

Cientificamos o contribuinte do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, se couber, conforme determinado no despacho de fls. 1528. (destacamos - nota sobre a Conta 51380110 - Licenças⁴)

É deveras objetiva e analítica a posição da Fiscalização, não havendo conclusão expressa por cancelamento das Autuações. Mas, por outro lado, não há também qualquer discordância, oposição ou apontamento de equívoco dos Auditores Independentes pela Autoridade Fiscal, permitindo concluir que houve concordância técnica.

Ao seu turno, a Recorrente afirma que a Fiscalização teria chancelado os cálculos dos Auditores Independentes.

Dito isso, analisando ambos os trabalhos, temos que os cálculos e resultados numéricos apresentados pela Fiscalização não se coadunem precisamente com aquilo apresentado pelos Auditores da PwC, principal quando comparados com os cálculos de *Reconciliação* trazidos no seu Item 3 (fls. 1770 a 1774).

Como mencionado, os cálculos do Parecer chegam ao valor de R\$ 500.952,31, ulteriormente registrados *a débito* em 2008, em relação a despesas incorridas em 2007. E, por sua vez, nos cálculos presentes no Relatório de diligência, encontra-se o valor final de R\$ 534.021,64.

A diferença encontra-se primeiro na *Conta nº 51380200 — Direitos Autorais e Conteúdo — Direito Autoral*, onde os Auditores privados apontam nenhuma diferença (encontro preciso de lançamento de débitos e créditos - resultando em R\$ 0,00) e a Autoridade Fiscal encontrou diferença de R\$40.274,18 a débito. Por outro lado, na *Conta 51380010— Viagens e Representações*, a PwC aponta diferença a débito total de R\$ 19.966,26, enquanto a Unidade Local apresenta apenas diferença a débito de R\$12.760,81 (*vide* fls. 1771 e 1772).

⁴ Valor desta Conta é de R\$ 39.378,28, lançado a débito no ano-calendário de 2008.

Posto isso, não havendo nenhum esclarecimento, explicação ou questionamento pela Contribuinte em sua Manifestação sobre tal diferença, atendo-se a afirmar genericamente que teria a Fiscalização *endossado* os cálculos da PwC (o que não revela-se verdadeiro), deve prevalecer e ser acatado o resultado apontado pela Autoridade Fiscal.

Temos, então, cenário que implica em expressivo afastamento das glosas referentes ao Item II da Autuação, devendo ser esta reduzida de R\$ 14.203.571,62 para R\$ 534.021,64.

Utilizando a mesma *organização* da Autoridade Fiscal no lançamento de ofício, fica então o subitem IIa reduzido a R\$ 461.450,42 e o subitem IIb a R\$ 75.571,22, dando-se provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

No que tange à alegação de suposta *ausência de demonstração de prejuízo ao Erário*, não só está claro no TVF que, na forma como apresentados os fatos, haveria, sim, *distorção* no uso do saldo de prejuízos e suas limitações, como também, agora, entende-se que essa matéria restou prejudica, diante do fato de estar inserida no contexto factual original do feito, tanto colhido pela Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento, como também presente nas alegações de *defesa* da Recorrente, prevalente apenas até o momento do conhecimento do Parecer da PricewaterhouseCoopers, no qual se apresentou e demonstrou outras ocorrências e circunstâncias, devidamente acatadas pela própria Unidade Local.

Em relação à alegação a suposta ocorrência de *postergação do pagamento*, inicialmente deve-se considerar que, tanto na apresentação do *Memorial Final*, como - principalmente - quando da oposição de Manifestação, em face do Relatório de diligência, a Recorrente tinha todos os meios para demonstrar e prova a efetiva e concreta ocorrência da hipótese delineada no art. 273 do RIR/99, já utilizando os *novos valores* que teriam permanecido sem estorno e neutralização contábil no ano-calendário 2008, seja pelo resultado obtido pela PwC, ou pela Autoridade Fiscal). Contudo, assim não fez a Contribuinte.

Mas deve ficar aqui registrado que, tendo em vista que o fundamento da glosa dos valores referentes ao Item II do lançamento foi exclusivamente a *extemporaneidade* da dedução de despesas do ano-calendário de 2007, em contrariedade ao regime de competência, apresentando-se agora valor de R\$ 534.021,64 igualmente sujeito a tal acontecimento - como será ao final deste voto determinado, para fins de execução do decidido - tal monta deverá ser inserida em novo cálculo do saldo de prejuízo de 2007, considerando seus reflexos na execução do presente Acórdão.

Outrossim, após tal verificação de reajuste de saldos de prejuízos, e mormente seus reflexos no ano-calendário de 2008, em fase de execução, deverá também ser apurada a ocorrência de eventual postergação do pagamento referente a parcela reduzida dessas despesas, na monta de R\$ 534.021,64 no resultado deste período, considerando quanto do prejuízo de anos anterior fora então utilizado pela contribuinte no exercício de 2009, também considerando a imputação proporcional de multa e juros incidentes sobre a parte remanescente das exações em tela.

Concomitância da Multa Isolada com a Multa de Ofício

Diante da prevalência de parcelas das Autuações, referentes tanto ao Item I e como ao Item II do lançamento de ofício, passa-se ao julgamento de tal alegação.

Em relação à cumulação da multa de ofício com as multas isoladas, entende este Conselheiro que não podem tais penalidades coexistirem no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, que teria, supostamente, invalidado a aplicação da Súmula CARF nº 105⁵.

A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico da prescrição das penalidades do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar algumas de suas características, como a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi afastada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu. Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

Comprovando tal afirmativa, inicialmente, confira-se a clara e didática redação da ementa do Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela 3ª Turma Especial dessa mesma 1ª Seção (que - apenas por curiosidade, comenta-se - faz parte do rol dos paradigmas que formaram a Súmula CARF nº 105), em julgamento de 10/04/2012:

⁵ A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ*

Ano-calendário: 2002

*NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE
DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

*OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS
FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.*

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA
ISOLADA NA ESTIMATIVA.*

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
(destacamos)

Como se observa, o cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício.

E tratando-se de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁶.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

O mesmo entendimento estampa o Acórdão nº 1401-001.886, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, com voto vencedor sobre o tema da I. Conselheira Livia de Carli Germano, publicado em 09/06/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007 (...)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

⁶ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Posto isso, devem ser canceladas a multas isoladas, lançadas em referência e proporção às exigências tributárias agora mantidas.

Recurso de Ofício

Como se verifica do relatório supra, o v. Acórdão recorrido, primeiramente, deu provimento à Impugnação oposta em relação à dedutibilidade de parte das despesas de publicidade (Item Ic), no valor de R\$ 1.632.954,86 e referentes à empresa "MSN", reconhecendo a sua necessidade para a atividade da Recorrente, bem como a sua devida comprovação de ocorrência e finalidade, por meio de contratos e outros documentos *financeiros*.

No presente voto, o mesmo entendimento foi adotado e aplicado em relação à parcela remanescente do mencionado Item Ic, uma vez que trazido o *pacto* com o prestador do serviço "DADANET Spa", devidamente traduzido (faltante nos autos, ao tempo da prolação do v. Acórdão da DRJ).

Diante disso, prescinde de repetição aqueles mesmos fundamentos e, concordando esse Conselheiro com a sua retificação, adota-se tudo aquilo decidido pela DRJ sobre tema, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, passando a reproduzir suas razões de decidir:

No que tange a glosa referente a Conta 51220020 – Despesas com publicidade – valor da glosa R\$ 2.003.329,18, entendo que procedem parcialmente os argumentos trazidos na peça impugnatória, pelas razões que exponho a seguir.

Considerando a característica dos produtos vendidos pela empresa, como ringtones, wallpapers, games, vídeos, imagens, etc., é natural o dispêndio com despesas de publicidade a fim de divulgar e disponibilizar estes produtos ao consumidor final através de sites como Google, Yahoo, MSN, etc...

No caso em questão, estas despesas estão discriminadas na Planilha III do Termo de Verificação Fiscal e se referem às empresas MSN e DADANET.

Quanto às despesas relativas a MSN, percebe-se pelo contrato apresentado de fls. 1112-1116, assim como pelos demais documentos, que está caracterizado o motivo de tais serviços os quais se coadunam com a necessidade da empresa de expor seus produtos ao consumidor

final. Portanto, concluo que a glosa das despesas com a MSN, no valor de R\$ 1.632.954,86, devem ser canceladas. (fls. 1363)

Ainda, a DRJ *a quo* procedeu, de ofício, a novo cálculo da base de cálculo *negativa* percebida no ano-calendário de 2007, adicionando as despesas daquele período que haviam sido glosadas por terem sido registradas em 2008 (mas de forma parcial, totalizando R\$ 8.094.348,51 de um total de R\$ 14.203.571,62, reconhecendo como dedutível apenas a parcela que os Julgadores, espontaneamente, entenderam haver nos autos documentação que lhe autorizasse a dedução - mesmo que não tenha sido este o fundamento para sua glosa no lançamento de ofício). Por consequência, também se procedeu a novo cálculo dos prejuízos acumulados no ano-calendário de 2008.

Pois bem, como já visto, todo o fundamento fático *original*, inclusive os valores envolvidos, agora, revela-se distinto e totalmente discrepante daquilo considerado pelos I. Julgadores quando da prolatação dessa parte do v. Acórdão recorrido.

Não apresenta-se mais tal cenário factual nessa contenda, mas, sim, outro, devidamente sobreposto por resultado da diligente investigação das provas e em homenagem ao *princípio da busca pela verdade material* - cenário *novel* este pacificamente aceito pela própria Unidade Local responsável pela exação fiscal, quando de seu Relatório de Diligência.

Posto isso, e considerando também o teor do Relatório de diligência aplicado *acima* na resolução da demanda em relação ao Item II das Autuações, no momento do julgamento do Recurso Voluntário, culminando no reconhecimento de que apenas R\$ 534.021,64 das despesas referentes ao ano-calendário de 2007 não foram revertidas e neutralizadas na apuração do resultado tributável de 2008, resta, claramente, prejudicada esta parte do Recurso de Ofício.

Não obstante, como mencionado, tal valor subsistente (R\$ 534.021,64) deverá ser considerado pela Fiscalização na execução do presente julgado, para a recomposição do prejuízo auferido no ano-calendário de referência.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, exclusivamente para (i) cancelar a parte remanescente da infração *Item Ic* da autuação, afastando a glosa no valor de R\$ 370.374,32, referente às despesas de publicidade com a empresa DADANET Spa; (ii) afastar parcialmente as glosas referentes ao Item II das Autuações, nos termos do Relatório de diligência, prevalecendo esta infração em relação ao *subitem Ila* no valor de R\$ 461.450,42 e em relação ao *subitem Ilb* no valor de R\$ 75.571,22; e (iii) cancelar todas as multas isoladas subsistentes.

Ainda, nego provimento a Recurso de Ofício, restando, em face do cancelamento parcial do Item II das Autuações, insubsistente e prejudicada a parte do v. Acórdão que promoveu nova apuração da base de cálculo negativa do ano-calendário de 2007 e alterou o saldo de prejuízos registrado no ano-calendário de 2008, devendo ser desconsiderados tais cálculos do v. Acórdão da DRJ *a quo*.

Por fim, quando da execução do presente decisório, deverá o valor de R\$ 534.021,64 ser adicionalmente deduzido como despesa na apuração da base de cálculo negativa obtida pelo Contribuinte no ano-calendário de 2007, considerando os reflexos de tal manobra no saldo de prejuízos acumulados verificado no ano-calendário de 2008.

Igualmente, deverá ser considerado em tais cálculos a ocorrência de eventual postergação do pagamento referente ao valor dessas despesas de R\$ 534.021,64, deduzido indevidamente na apuração do ano-calendário de 2008, considerando a utilização do saldo de prejuízos pela Contribuinte no período e a imputação proporcional de multa e juros sobre as infrações remanescente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Evandro Correa Dias - Redator Designado

O i. relator, no seu detalhado voto, concluiu pelo expressivo afastamento das glosas referentes ao Item II da Autuação - Redução Indevida do Lucro Real, entendendo que este deveria ser reduzido de R\$ 14.203.571,62 para R\$ 534.021,64, considerando o teor do Relatório elaborado pelos Auditores Independentes (fls. 1764 a 1775) e as conclusões da Autoridade fiscal obtidas na realização de procedimento de diligência e formalizadas através do Termo de Informação Fiscal TDPF D nº 2016-00326-7 (fls. 1719 a 1730).

Contudo, no entender do colegiado, por voto de qualidade, discorda-se do i. relator, entendendo-se que o Relatório de Diligência não foi o suficientemente detalhado e claro para se ter certeza da veracidade das alegações sobre os procedimentos adotados pela recorrente e dos valores das glosas referentes ao Item II da Autuação.

Em uma leitura do teor do Relatório elaborado pelos Auditores Independentes, denominado em diante Parecer PWC, verifica-se que os trabalhos não foram realizados com base nos livros contábeis e fiscais da recorrente. Foram considerados como verdadeiras as informações prestadas pelos representantes da Dada que tais documentos se referem aos razões contábeis dos anos-calendário de 2007 e 2008. Transcreve-se a seguir os trechos do referido relatório que tratam do assunto:

Dada Brasil Serviços de Tecnologia Ltda.
22 de julho de 2014

2. Procedimento adotado pela Dada durante os anos-calendário de 2007 e 2008

É importante que destaquemos que nossos trabalhos foram realizados com base nos seguintes documentos apresentados pelos representantes da Dada:

- a) "Ledger Book – 01_01_2007 – 12_31_2007.pdf" – segundo informações de seus representantes, se refere ao razão contábil do ano de 2007;
- b) "Ledger Book – 01_01_2008 – 12_31_2008.pdf" – segundo informações de seus representantes, se refere ao razão contábil do ano de 2008;
- c) DIPJs referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008 da Dada entregues às autoridades fiscais.

Vale mencionar que nossos trabalhos não contemplaram qualquer análise dos documentos acima listados, sendo que consideramos como verdadeiras as informações prestadas pelos representantes da Dada de que tais documentos se referem aos razões contábeis dos anos-calendário de 2007 e de 2008 (itens "a" e "b", respectivamente), bem como às versões finais das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008 entregues às autoridades fiscais (item "c").

O Parecer PWC conclui que as despesas foram lançadas a débito em 2007 e consideradas no resultado, e que em 2008 ao receber as faturas, foram estornadas/revertidas a crédito os valores das despesas lançadas em 2007 e foram lançadas em 2008 a débito, os valores das faturas recebidas. Portanto, em 2008, somente deveria ser considerado um pequeno valor da diferença (débito-crédito) de R\$500.952,98 das despesas de 2007 lançadas em 2008, ao invés do total dos débitos de R\$14.203.571,62.

Na diligência realizada, a Autoridade Fiscal a fim de verificar a correção destas novas informações trazidas pela recorrente, procedeu à análise de cada um dos lançamentos a débito em 2007, correspondentes estornos em 2008 e lançamentos a débito em 2008 dos valores de faturas, conforme item 3 do Parecer PWC. Como mencionado, os cálculos do Parecer chegam ao valor de R\$ 500.952,31, posteriormente registrados a débito em 2008, em relação a despesas incorridas em 2007. E, por sua vez, nos cálculos presentes no Relatório de diligência, encontra-se o valor final de R\$ 534.021,64.

Conforme afirmado pelo relator "é objetiva e analítica a posição da Fiscalização", não havendo conclusão expressa por cancelamento das Autuações. Também não há a manifestação expressa da Autoridade Fiscal sobre a verificação da veracidade das alegações sobre os procedimentos adotados pela recorrente nos anos-calendário de 2007 e 2008, frente ao confronto com os livros contábeis e fiscais.

Em uma análise do teor do Relatório de Diligência, não se verifica qualquer menção expressa sobre a veracidade das informações no Parecer PWC, ou seja, se estas informações se referem aos razões contábeis dos anos-calendário de 2007 e 2008. Também não há a confirmação se de fato na apuração das bases de cálculo do Lucro Real e da CSLL de 2008, a empresa não fazia qualquer ajuste, ou seja, **tributava a reversão contábil efetuada em 2008** ("receita") e deduzia a integralidade do "novo" valor registrado em 2008 (de acordo com a invoice).

Diante dessas constatações, forma-se convencimento de que se faz necessário converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização da unidade local faça a análise do Parecer frente aos livros contábeis e fiscais para verificar a veracidade das alegações sobre os procedimentos adotados pela recorrente e dos valores das glosas referentes ao Item II da Autuação. Em especial, se os lançamentos constantes dos Parecer correspondem aos livros contábeis e se a reversão contábil foi oferecida à tributação, ou seja adicionada na apuração do lucro, em confronto com o Lalur e a DIPJ ano-calendário de 2008.

A autoridade fiscal poderá trazer aos autos, utilizando-se dos meios que entender necessários, qualquer elemento ou informação, mesmo que não contemplado no explicitado acima, mas que no seu entender seja relevante para um melhor resultado da diligência.

Caso entendido necessário, seja intimado a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos complementares e adicionais julgado devidos no que concerne a questão supramencionada.

Após estas providências, elaborar relatório detalhado e conclusivo, circunstanciando todas as informações possíveis e juntando documentos comprobatórios necessários.

Do procedimento de diligência, inclusive do relatório referido no parágrafo anterior, cientificar o contribuinte, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que, querendo, venha a se manifestar exclusivamente sobre os fatos articulados e narrados na referida diligência, sendo desconsideradas manifestações de outra espécie.

Transcorrido o prazo de trinta dias da ciência, com ou sem nova intervenção do contribuinte, o presente processo deverá retornar a esta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, para prosseguimento de seu julgamento.

Processo nº 10880.720846/2013-88
Resolução nº **1402-000.664**

S1-C4T2
Fl. 1.822

Destarte, proponho a conversão do presente processo em diligência, o que já foi acatado pelo colegiado, nos termos supracitados.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias