



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

**Processo n°** 10880.722067/2014-06  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-002.500 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de setembro de 2018  
**Matéria** IRPJ - GLOSA DE DESPESAS  
**Recorrentes** ISS SERVISYSTEM DO BRASIL LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

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

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO 2009.

No referido ano-calendário, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. DEMONSTRATIVOS E DOCUMENTOS JUNTADOS. LANÇAMENTO DEMONSTRADO.

O Termo de Verificação Fiscal e os demais documentos que integram o Auto de Infração, inclusive demonstrativos de cálculos do crédito tributário, permitem a perfeita compreensão da infração tributária cometida.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado

em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra perfeito conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo plenamente o seu direito de defesa.

#### JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

É legítima a utilização da taxa Selic para cálculo de juros moratórios, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário apreciar arguição de inconstitucionalidade da lei que ampara essa utilização.

#### MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA

O cancelamento de multa de ofício aplicada fundado no acolhimento do argumento de sua natureza confiscatória exigiria o exame da constitucionalidade do dispositivo legal que a instituiu e essa atividade é estranha ao contencioso administrativo, inserindo-se no âmbito da competência exclusiva do Poder Judiciário.

#### PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando esta providência revela-se prescindível para instrução e julgamento do processo. Análise de prova documental acostada aos autos e já cientificada à impugnante, para simples conferência de informações, não justifica a realização de exame pericial, podendo tal análise ser efetuada pela defendente, carreando ao processo o resultado dessa verificação.

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

Ano-calendário: 2009

#### DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

#### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2009

#### LANÇAMENTO DECORRENTE

Tratando-se de lançamento decorrente, a relação de causa e efeito que informa o procedimento leva a que o resultado do julgamento do feito reflexo acompanhe aquele que foi dado ao lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e, ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa e Rafael Gasparello Lima (Relator) que afastavam a aplicação de multa isolada. Designado o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Gisele Barra Bossa.

## Relatório

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte (DRJ/BHE), por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação administrativa, conforme se extrai da ementa do acórdão nº 02-73.988:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2009*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

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

*MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.*

*As multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, sendo inteiramente diversas e previstas em lei. A lei não limita a imposição da multa isolada aos casos em que o lançamento de ofício se faz antes do término do período de apuração.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*AUTO DE INFRAÇÃO. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.*

*DESCRIÇÃO DOS FATOS. DEMONSTRATIVOS E DOCUMENTOS JUNTADOS. LANÇAMENTO DEMONSTRADO.*

*O Termo de Verificação Fiscal e os demais documentos que integram o Auto de Infração, inclusive demonstrativos de cálculos do crédito tributário, permitem a perfeita compreensão da infração tributária cometida.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra perfeito conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo plenamente o seu direito de defesa.*

*JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.*

*É legítima a utilização da taxa Selic para cálculo de juros moratórios, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário apreciar argüição de inconstitucionalidade da lei que ampara essa utilização.*

*MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA*

*O cancelamento de multa de ofício aplicada fundado no acolhimento do argumento de sua natureza confiscatória exigiria o exame da constitucionalidade do dispositivo legal que a instituiu e essa atividade é estranha ao contencioso administrativo, inserindo-se no âmbito da competência exclusiva do Poder Judiciário.*

*PEDIDO DE PERÍCIA.*

*Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando esta providência revela-se prescindível para instrução e julgamento do processo. Análise de prova documental acostada aos autos e já cientificada à impugnante, para simples conferência de informações, não justifica a realização de exame pericial, podendo tal análise ser efetuada pela defendente, carreando ao processo o resultado dessa verificação.*

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

*Ano-calendário: 2009*

*DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS*

*A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Ano-calendário: 2009*

*LANÇAMENTO DECORRENTE*

*Tratando-se de lançamento decorrente, a relação de causa e efeito que informa o procedimento leva a que o resultado do julgamento do feito reflexo acompanhe aquele que foi dado ao lançamento principal.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram a imposição fiscal:

#### *I – DOS ATOS ADMINISTRATIVOS*

*Foram lavrados os autos de infração, de fls. 4.801 a 4.823, para exigência do IRJP e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2009, no total de R\$ 14.929.308,45, sob o fundamento de omissão de receitas de vendas e serviços decorrente de cancelamento não comprovado de notas fiscais de vendas, abatimentos e descontos incondicionais não comprovados, despesas e custos não comprovados bem como multa isolada por falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada.*

*O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 4.769 a 4.796, é subdividido nos seguintes tópicos:*

##### *1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS*

*Histórico dos procedimentos fiscais.*

##### *2. ANÁLISE*

*Subdivido, como se segue.*

##### *A) Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais Concedidos*

###### *A.1) Serviços Cancelados*

*Informa que a fiscalizada apresentou notas fiscais separadas em duas situações: “Situação Cancelada 8”, quando as notas fiscais foram emitidas e canceladas em datas diferentes e “Situação Cancelada 9” quando foram emitidas e canceladas no mesmo dia.*

*Complementa que apenas as notas fiscais na “Situação Cancelada 8” foram escrituradas, tanto a emissão quanto o cancelamento. Logo, acrescenta, constata-se que as notas fiscais na “Situação Cancelada 9” nem chegaram a ser consideradas na receita bruta da empresa. Depois de várias intimações, a fiscalização relaciona as notas fiscais que não foram apresentadas pela fiscalizada, considerando, por consequência, não comprovado o total de R\$ 577.558,06.*

###### *A.2) Descontos Incondicionais*

*Também depois de sucessivas intimações, não só para apresentação das notas fiscais, como também de outros*

*documentos probatórios, a fiscalização informa que “verificamos que não houve desconto concedido em nenhuma das notas fiscais apresentadas e que apenas os tributos incidentes nas operações de prestação de serviços encontram-se discriminados nas notas fiscais – sendo os mesmos os únicos valores deduzidos do valor total das notas (receita bruta)”*

*Por entender que os requisitos legais para exclusão dos descontos da base de cálculo do imposto não foram cumpridos, a fiscalização considerou o valor de R\$ 895.574,07 como não comprovado.*

#### *B) Outros Custos*

*Diante da planilha apresentada pelo contribuinte, em atendimento a intimação para demonstrar o valor de R\$ 23.136.195,76 a título de “Outros Custos”, a fiscalização selecionou as contas que entendeu passíveis de análise e intimou o contribuinte a apresentar os respectivos comprovantes, esclarecendo ainda que, além das contas selecionadas, existem outras contas contábeis que registram custos da mesma natureza. Ou seja, a contribuinte registra os custos a título de Vale Transporte, Assistência Médica, Transportes, Manutenção e Uniformes em outras contas.*

*A fiscalizada apresentou planilha discriminando os lançamentos contábeis, informando que “os lançamentos contábeis selecionados para conferência não representam notas fiscais unitárias; mas sim lançamentos contábeis que, somamos a diversos outros lançamentos, compõem o valor de uma nota fiscal maior (a qual a contribuinte denomina “documento de origem”).*

*Depois de analisar tais documentos, a fiscalização ressalta que a planilha apresentada contém o valor da nota (documento de origem), bem como todos os lançamentos contábeis que a compõem. No entanto, destaca: “Entretanto, nem todas as notas fiscais discriminadas na planilha foram apresentadas pela contribuinte.”*

*Novas intimações foram encaminhadas à fiscalizada, mas foram apresentadas apenas parte das notas fiscais requeridas. Destaca que foram entregues algumas notas fiscais referentes à conta “Vale Transporte” mas nenhum dos documentos apresentados se encontra na relação das notas fiscais solicitadas pela fiscalização, ou mesmo na planilha apresentada pela fiscalizada.*

*Esclarece que a empresa escritura os custos incorridos com Vale Transporte em diversas contas contábeis, sendo imprescindível que a mesma indique em que contas as notas fiscais apresentadas estão escrituradas.*

*Assim, considerando que grande parte das despesas selecionadas não foi comprovada, a fiscalização elaborou planilha discriminando todas as notas fiscais/comprovantes que foram solicitados, mas não foram apresentados, bem como para indicar os documentos de origem dos quais as notas fiscais de Vale Transporte fazem parte além da respectiva composição contábil (com todas as contas contábeis).*

*A fiscalizada respondeu que, do valor total não comprovado, o valor de R\$ 12.562.616,50 é referente a único fornecedor: VB Serviços, Comércio e Administração Ltda., complementando que os custos referentes às notas fiscais de Vale Transporte anteriormente apresentadas estão incluídos no montante acima citado, mas não conseguiu vincular os valores à planilha que lhe fora encaminhada, assim como não apresentou qualquer relação com os lançamentos efetuados nas contas “Vale Transporte” (Livro Razão).*

*O contribuinte apresenta extratos mensais emitidos pela empresa “VB Serviços, indicando, por mês de competência, os custos incorridos no valor total de R\$ 9.671.978,78”.*

*A fiscalização destaca ainda que “A respeito dos demais custos discriminados no Termo de Constatação Fiscal, informamos que a contribuinte não apresentou notas fiscais/comprovantes, nem tampouco, prestou qualquer esclarecimento ou objeção ao Termo.”*

*Apresentadas estas considerações, a fiscalização passa à análise dos documentos apresentados para fins de comprovação dos custos:*

*B.1) Conta 10 1.11.83 – Vale Transporte*

*a) Notas Fiscais emitidas pela VB Serviços, Comércio e Administração Ltda.*

*Analisando os documentos e a contabilidade da contribuinte, a fiscalização constata que:*

*- a contribuinte apresentou algumas notas fiscais, cujos valores e datas não são coincidentes com os lançamentos efetuados no Livro Razão, assim como também não se encontram discriminados na planilha denominada “Composição de Notas Fiscais – Fiscalização 2009” apresentada pela própria contribuinte;*

*- intimada a apresentar demonstrativo vinculando as notas fiscais apresentadas com a planilha acima referida, a contribuinte apenas informou que não foi possível realizar tal averiguação;*

*- assim, a fiscalização ficou impossibilitada de verificar em quais contas as notas fiscais apresentadas foram escrituradas – ainda mais pelo fato de existirem 20 (vinte) contas que registram custos e despesas com “Vale Transporte”;*

*- não é possível aceitar como comprovado um custo que não se sabe, ao menos, em que conta foi escriturado, sob pena de estar considerando comprovado um custo que foi registrado em uma outra conta que nem foi objeto de auditoria.*

*Diante do exposto, a fiscalização conclui que o valor de R\$ 1.243.474,64 não será aceito como comprovação dos custos incorridos a título de Vale Transporte.*

b) *Extratos mensais emitidos pelo fornecedor “VB Serviços, Comércio e Administração Ltda.”*

*A fiscalização ressalta que:*

*“1) Além da data de impressão do documento ao final da página, não há qualquer informação acerca da data/competência a que se referem os custos incorridos;*

*2) Para cada funcionário registrado, há um campo para preenchimento de data e assinatura. Entretanto, os documentos apresentados não contêm qualquer assinatura – seja do funcionário, seja da contribuinte, ou mesmo da empresa fornecedora dos insumos;*

*3) Os valores constantes nos extratos também não foram vinculados a lançamentos contábeis, nem à planilha “Composição de Notas Fiscais – Fiscalização 2009”, de modo que não é possível saber em que contas esses custos estão escriturados;*

*4) Diante da falta de escrituração dos históricos dos lançamentos contábeis no Livro Razão, não é possível verificar a escrituração dos lançamentos constantes nos extratos, assim como também não há como verificar os lançamentos a título de pagamentos efetuados a este fornecedor (conta Bancos).”*

*Diante destas circunstâncias, a fiscalização conclui que não foram atendidos os requisitos essenciais determinados pela legislação de regência, não sendo possível a correta identificação na escrituração contábil, assim como em documentação hábil e idônea e, portanto, os custos não comprovados documentalmente sujeitam-se à glosa. Assim, nenhum dos valores discriminados no Termo de Constatação Fiscal restou comprovado.*

*B.1) Demais Contas – Assistência Médica, Transportes, Manutenção e Uniformes.*

*A fiscalização informa que a contribuinte não apresentou notas fiscais/documentos comprobatórios referentes às contas acima indicadas e discriminadas no Termo de Constatação Fiscal.*

*Assim, executados os procedimentos cabíveis e exauridos todos os prazos concedidos, procedeu-se à glosa de todos os valores que não foram comprovados no total de R\$ 12.280.169,59.*

*C) Outras Despesas Financeiras*

*A fiscalização informa que selecionou as contas para análise, intimando a contribuinte a apresentar os documentos comprobatórios. Depois de apresentar relato sobre as intimações, respostas e documentos apresentados, a fiscalização passa à análise das citadas contas.*

*C.1) Juros sobre Empréstimos Intercompany*

*“Conforme é possível constatar através dos documentos apresentados pela contribuinte, e dos demonstrativos acima, os valores devolvidos a título de quitação dos empréstimos são*

*referentes apenas aos valores principais recebidos – não englobando os valores dos juros devidos.*

*116. As divergências apuradas entre os valores dos empréstimos obtidos e os valores devolvidos à empresa credora são decorrentes das variações das taxas cambiais entre os períodos de entrada e de saídas dos recursos.*

*117. Mediante o exposto, restou comprovado que os juros apurados não foram pagos no final do prazo para quitação do empréstimo, uma vez que apenas os valores dos principais foram devolvidos à empresa credora.*

*118. E, assim sendo, é possível constatar que os juros deveriam ser pagos ao longo da vigência do contrato. Entretanto, embora intimada e reintimada, a contribuinte não comprovou os efetivos pagamentos dos juros mediante apresentação dos extratos bancários requisitados, ou qualquer outra documentação hábil e idônea.*

*119. Ainda, de suma importância salientar que não é possível identificar os pagamentos dos juros em questão através dos lançamentos contábeis realizados nas contas “Bancos” da contribuinte, uma vez que os históricos dos lançamentos não apresentam qualquer informação passível de identificação das operações a que se referem.*

*120. Dessa forma, embora tenham sido apresentados documentos comprobatórios da realização dos empréstimos, não restou comprovado o pagamento dos juros estipulados nos contratos – fato esse que se torna ainda mais relevante por se tratar de operações entre empresas ligadas, pertencentes a um mesmo grupo econômico.*

*121. E, assim sendo, procedemos à glosa do valor total de R\$ 12.184.637,07 a título de Juros sobre Empréstimos Intercompany por falta de comprovação da despesa.*

#### *C.2) Juros sobre Empréstimos Bancários*

*A fiscalização informa que para comprovar a realização das despesas com juros, a contribuinte apresentou os contratos de empréstimos celebrados com instituições financeiras.*

*Considerando aspectos dos contratos apresentados, a fiscalização intima a contribuinte a apresentar a efetiva realização dos empréstimos, mediante a apresentação dos extratos bancários contendo as operações de entrada do empréstimo, pagamento dos juros e devolução do valor principal, tendo sido fornecidos apenas os extratos com as entradas dos empréstimos, restando sem comprovação os pagamentos dos juros e a devolução dos empréstimos contraídos.*

*A fiscalização ressalta que os lançamentos contábeis não discriminam ou detalham as operações realizadas, não sendo*

*possível comprovar pagamentos ou recebimentos nas contas auditadas.*

*Assim, a fiscalização considerou não comprovadas as despesas com juros sobre empréstimos e, por consequência, glosou o valor de R\$ 3.702.128,86.*

### **3. DA BASE DE CÁLCULO PARA O LANÇAMENTO**

*A fiscalização discrimina os valores para cada item considerado não comprovado.*

*Nos tópicos seguintes trata da tributação reflexa da CSLL, da multa de ofício no percentual de 75%, da falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, da compensação dos prejuízos acumulados em períodos anteriores e dos valores retidos na fonte.*

#### **II – DA DEFESA**

*Em sua peça de defesa, de fls. 4.890 a 5.279, a interessada, depois de tecer considerações sobre a tempestividade (tópico I) e os fatos que originaram a autuação (tópico II), apresenta preliminar de nulidade, tópico III – Os motivos determinantes do cancelamento da exigência fiscal, sob o argumento de impossibilidade de exigência fiscal baseada em mera presunção (III.1), segundo entendimento de que a fiscalização ignorou os comprovantes, planilhas e esclarecimentos prestados e presumiu a ocorrência de infração fiscal. Complementa que “o princípio do contraditório e a presunção de inocência até prova em contrário seriam desprezados se admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação.”*

*O tópico III.2. A IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO é subdividido da maneira a seguir apresentada.*

##### **III.2.1. Item I do Auto de Infração: Serviços cancelados**

*Afirma que “por não haver nenhum pagamento por parte do cliente, a Impugnante somente registrou em sua contabilidade os valores relativos às vendas canceladas, sem efetuar o recolhimento de nenhum tributo.”*

*Elabora relação de notas fiscais no valor total de R\$ 577.558,06 e afirma que a fiscalização “fundamentou a glosa da exclusão dos valores referentes aos serviços cancelados exclusivamente na ausência de apresentação das Notas Fiscais canceladas, conforme se verifica nos itens 22 a 25 do TVF”.*

*Reporta-se ao (doc. nº 5) para afirmar que apresenta cópias das 27 notas fiscais listadas*

##### **III.2.2. Item 2 do Auto de Infração: Descontos Incondicionais**

*Ressalta que a fiscalização glosou os valores das deduções realizadas a título de descontos e reduções, sob o único argumento de que os descontos concedidos não estariam refletidos diretamente nas notas fiscais emitidas.*

*Contrapõe que a legislação vigente não impõe qualquer forma específica de comprovação da existência dos descontos, sendo suficiente que o contribuinte demonstre a ocorrência dos descontos para que os valores possam ser excluídos do cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*Reafirma que os documentos apresentados durante o curso do processo de fiscalização amparam e comprovam integralmente a concessão dos descontos, indicando expressamente a ocorrência dos descontos sobre as duplicatas emitidas. Apresenta o doc. nº 6.*

*Contesta ainda a citação, por parte da fiscalização, de inobservância do item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51/78, sob o argumento de se tratar de norma infralegal sem correspondência na legislação que rege o assunto.*

*Complementa que os descontos estão relacionados à identificação de erros nos serviços prestados ou eventuais prejuízos causados por seus funcionários aos clientes.*

#### *III.2.3 Item 3 do Auto de Infração: Outros custos*

*III.2.3. (i) A comprovação dos custos por meio da contabilidade da Impugnante. Reafirmando que todos os documentos comprobatórios foram apresentados no curso da fiscalização, destaca que, dentre as provas mais relevantes que podem ser apresentadas para comprovar suas operações, há um destaque especial para as cópias dos registros contábeis, uma vez que o próprio Decreto 3.000/99 prescreve que os registros contábeis fazem prova a favor do contribuinte. Aduz que todos os custos e despesas glosadas estavam devidamente escriturados na sua contabilidade, nos exatos termos da legislação em vigor. Assim, conclui que caberia à fiscalização a eventual prova da falsidade dos fatos registrados na sua contabilidade, não cabendo simplesmente desconsiderar seus registros contábeis sem uma prova contundente de que essa contabilidade está incorreta.*

*Feitas estas considerações, apresenta os argumentos com relação a cada uma das contas contábeis indicadas pela fiscalização.*

#### *III.2.3. (ii) A comprovação dos valores lançados na conta 10.1.11.83: Vale Transporte*

*Novamente afirma que a fiscalização preferiu desconsiderar a farta e extensa documentação apresentada e simplesmente glosou todos os valores contabilizados na referida conta, sem indicar os motivos claros pelos quais os documentos apresentados foram considerados inaptos à comprovação dos custos. Entende, desta maneira, que a fiscalização não procedeu a uma análise adequada da documentação apresentada. Para comprovar seus argumentos, assinala:*

*“Com relação aos documentos adicionais apresentados junto com a presente defesa com a finalidade de auxiliar na*

*comprovação dos lançamentos contábeis efetuados na conta 10.1.11.83, a Impugnante elaborou três tabelas com a indicação do localizador (nº referente ao lançamento contábil) e das respectivas notas fiscais e comprovantes de pagamentos que evidenciam as despesas incorridas, que apresenta juntamente com as cópias da documentação indicada (ANEXO I).*

*Adicionalmente, a Impugnante ressalta que localizou diversas Notas Fiscais referentes às despesas com Vale Transporte incorridas no ano de 2009.*

*Entretanto, como mencionado acima, cada uma das Notas Fiscais contém valores que correspondem a lançamentos que devem ser efetuados em diferentes contas contábeis, o que dificulta o trabalho de conciliação entre Notas e respectivos lançamentos. De toda forma, as Notas Fiscais em anexo correspondem às despesas lançadas na conta 10.1.11.83 pois referem-se à contratação de vale transporte no período em discussão (doc. nº 7).”*

*III.2.3. (iii) A comprovação dos valores lançados nas demais contas: assistência médica, transportes, manutenção e uniformes.*

*Para comprovar as despesas, afirma ter trazido aos autos documentos números 8, 9, 10 e 11, respectivamente para cada um dos itens indicados no subtítulo, referentes a planilhas e cópias de notas fiscais.*

*III.2.4. Item 4 do Auto de Infração: Despesas financeiras (Juros)*

*Depois de tecer algumas considerações conclui que*

*“Conforme será demonstrado adiante, a análise feita pela D. Fiscalização com relação aos documentos e informações apresentados pela Impugnante foi feita de acordo com seu próprio interesse, desconsiderando, contudo, os critérios previstos no ordenamento que possibilitam a dedução dos juros natureza da base de cálculo do IRPJ E da CSLL.”*

*III.2.4. (i) Juros sobre empréstimos intercompany*

*Relacionando os documentos que afirma ter colocado à disposição da fiscalização, complementa que faz juntar cópias dos contratos firmados com a empresa ISS Global S/A (doc. nº 12), com a finalidade de evidenciar que os juros deduzidos estão de acordo com os critérios previstos entre as partes.*

*Ainda assim, continua, a fiscalização glosou as deduções por entender que o pagamento efetivo dos juros não teria sido comprovado. Contesta esta fundamentação da fiscalização ao afirmar que o efetivo pagamento dos juros não é condição prevista na legislação para a sua dedutibilidade.*

*Para subsidiar seu entendimento transcreve o art. 374 do RIR/99 e trecho do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 138, de 13/11/1975. Cita ainda o artigo 247, § 1º, do RIR/99 e o Parecer Normativo nº 20, de 31/03/1987.*

*III.2.4. (ii) Juros sobre empréstimos bancários*

*Relacionando os documentos que afirma ter colocado à disposição da fiscalização, afirma que “em adição à alegação infundada de que os juros não seriam dedutíveis de acordo com o regime de competência, a D. Fiscalização pretende alegar ainda que a falta de assinatura dos contratos de empréstimos bancários por parte das instituições financeiras justificaria a glosa das deduções realizadas.”*

*Ao discordar de que a simples falta de assinatura dos contratos jamais poderia ensejar a glosa dos valores, a impugnante se reporta ao doc. nº 13 para apresentar os citados documentos assinados pelas partes. Para subsidiar seus argumentos destaca trecho do Parecer Normativo nº 23, de 22/11/1983.*

#### **V. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

*Ainda que não se constitua em qualquer vício, registre-se o equívoco na numeração, uma vez que não existe o tópico IV.*

*Neste tópico, a impugnante simplesmente assinala a relação de causa e efeito entre o lançamento do IRPJ e da CSLL.*

#### **VI. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA EM DECORRÊNCIA DA FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL.**

*Contesta a aplicação concomitante das multa isolada e da multa de ofício.*

#### **VII. A MULTA DE OFÍCIO E OS JUROS APLICADOS**

*VII. (I) A impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa*

*Afirma que tal exigência não tem amparo legal, uma vez que é realizada com amparo no Parecer MF nº 28, de 2 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT.*

*VII. (ii) A improcedência dos juros SELIC Contesta a aplicação da taxa SELIC aos créditos tributários.*

*No tópico VIII acrescenta que, a taxa SELIC, se aplicável, não poderá recair sobre o valor da multa de ofício.*

*VII. (iii) A abusividade da multa de ofício aplicada*

*Entende que há exagero na exigência de multa de ofício no percentual de 75%, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade.*

#### **VIII – AS CONCLUSÕES E O PEDIDO**

*Encerra sua peça de defesa sintetizando as suas pretensões além de pleitear a conversão do julgamento em diligência e/ou a realização de perícia contábil para que a totalidade dos documentos possa ser analisada.*

*Protesta também por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providência que se entendam necessárias.*

*Ao longo de sua peça de defesa cita/transcreve entendimentos doutrinários e decisões administrativas/judiciais.*

#### *IV – DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA*

*Mediante a Resolução 2-001.909, de fls. 7.749 a 7.759, o julgamento foi convertido em julgamento para adoção das providências indicadas.*

##### *IV.1 - DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL*

*O relatório, de 7.944 a 7.953, apresenta suas conclusões, a saber.*

*“2.1.a) III.2.1. Item I do Auto de Infração: Serviços cancelados:*

*5. Durante o curso do procedimento fiscal o contribuinte foi intimado a apresentar diversas notas fiscais escrituradas a título de vendas canceladas.*

*6. Tendo em vista que parte das notas fiscais solicitadas pela fiscalização não foi apresentada, foi considerado indevido o valor total de R\$ 577.558,06 a título de cancelamentos.*

*7. Conforme demonstrado ao longo do Termo de Verificação Fiscal lavrado, todos os lançamentos considerados indevidos foram glosados por falta de apresentação dos documentos comprobatórios durante o período da fiscalização.*

*8. Embora o interessado não tenha apresentado os documentos solicitados durante o procedimento fiscal, em análise aos documentos apresentados na fase de impugnação do lançamento, verificamos que todas as notas fiscais que anteriormente não haviam sido localizadas foram apresentadas.*

*9. A respeito dos documentos em análise, informamos que foram apresentadas cópias das 1<sup>as</sup> vias das notas fiscais emitidas, nas quais consta escrito à mão que as notas se encontram canceladas.*

*10. Por fim, informamos que todas as notas fiscais em questão estão informadas como canceladas nos Livros Registro de Serviços Prestados – Taubaté, às fls. 345 a 1955 do PAF.*

*2.1.b) III.2.2. Item 2 do Auto de Infração: Descontos Incondicionais:*

*20. Muito embora o sujeito passivo requeira que a totalidade do lançamento seja cancelada, somente foram apresentados comprovantes relativos a descontos concedidos (não informados em nota fiscal) no valor total de R\$ 163.559,13.*

*21. Todos os lançamentos efetuados à débito na conta “Descontos e Reduções” estão discriminados em Planilha de mesmo nome, em anexo a este relatório. Na coluna*

*“Impugnação” estão informados os lançamentos para os quais o impugnante apresentou documentação comprobatória.*

*2.2) III.2.3. (ii) A comprovação dos valores lançados na conta 10.1.11.83: Vale Transporte:*

*25. Importante ressaltar que, durante o procedimento fiscal, o interessado de fato apresentou notas fiscais relativas a despesas com vale transporte para o ano-calendário 2009, no valor total de R\$ 1.243.474,64, conforme relação de notas fiscais apresentada pelo contribuinte, às fls. 4.303 do PAF.*

*27. Em atendimento à solicitação realizada, o sujeito passivo apresentou todas as notas fiscais acima citadas em papel – às quais foram analisadas pela fiscalização.*

*28. Assim, importante esclarecer que os documentos fiscais apresentados, no valor total de R\$ 1.243.474,64, foram desconsiderados como comprovação hábil e idônea da realização das despesas com vale-transporte devido ao de fato de não ser possível relacionar tais despesas com a escrituração contábil do impugnante – e não porque as notas deixaram de ser apresentadas.*

*29. Durante a fase de impugnação do lançamento, o contribuinte apresentou novamente as notas fiscais acima citadas. Entretanto, mais uma vez não foi apresentada a relação entre os documentos entregues e os lançamentos contábeis glosados pela fiscalização.*

*43. Assim, constatamos que o contribuinte apresentou notas fiscais emitidas em seu benefício durante o ano-calendário 2009, referente a despesas com vales transportes, no valor total de R\$ 10.715.278,15 (incluídas as notas apresentadas durante o procedimento de fiscalização, no valor total de R\$ 1.243.474,64) – sem, entretanto, conseguir vincular tais notas fiscais com os lançamentos contábeis por ele escriturados.*

*44. Mediante todo o exposto, constatamos que foram apresentadas notas fiscais relativas a despesas realizadas com vale transportes, durante o ano-calendário 2009, sem, entretanto, haver a vinculação destas notas fiscais com a escrituração contábil do interessado.*

*2.3) III.2.3. (iii) A comprovação dos valores lançados nas demais contas: assistência médica, transportes, manutenção e uniformes.*

*2.3.a) Assistência Médica:*

*51. Considerando que parte das notas fiscais solicitadas não foi apresentada, foi glosado o valor total de R\$ 1.182.428,95 (débitos) a título de despesas não comprovadas.*

*52. De acordo com a relação de notas fiscais apresentada na impugnação, às fls. 5.926 do processo, o sujeito passivo apresentou documentação fiscal para comprovação da*

*realização das despesas com assistência médica no valor total de R\$ 614.782,43.*

*61. Dessa forma, do total de débitos glosado mediante procedimento fiscal, no valor de R\$ 1.182.428,95, foi apresentada documentação fiscal em fase impugnatória no valor total de R\$ 543.082,74.*

*2.3.b) Despesa com Transportes:*

*63. Considerando a falta de apresentação de documentação hábil para comprovação de parte dos lançamentos contábeis questionados durante o procedimento fiscal, foi glosado o valor total de R\$ 263.995,31 a título de despesas não comprovadas com transportes.*

*69. Realizadas as análises cabíveis, verificamos que foram apresentados comprovantes relativos aos lançamentos discriminados pelo interessado em sua impugnação, bem como algumas notas fiscais entregues durante a realização da diligência, no valor total de R\$ 200.688,62.*

*70. Segue em anexo a este relatório a planilha denominada “Despesas com Transportes”, através da qual estão discriminados todos lançamentos para os quais contribuinte apresentou documentação comprobatória - tanto em sua impugnação, quanto durante a realização da diligência.*

*2.3.c) Despesa com Manutenção de Máquinas e Equipamentos:*

*71. Durante o curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentação comprobatória da realização de despesas escrituradas a título de “manutenção de máquinas e equipamentos”.*

*72. Tendo em vista que o interessado não apresentou toda a documentação requerida, foi glosado o valor total de R\$ 117.427,87 a título de despesas não comprovadas com manutenção.*

*79. Assim, verificamos que foram apresentadas notas fiscais referentes a realização de parte das despesas glosadas, no valor total de R\$ 50.873,18, conforme Planilha denominada “Despesas com Manutenção de Máquinas e Equipamentos”, que segue em anexo a este relatório.*

*2.3.d) Gastos com Uniformes:*

*80. Conforme Termo de Verificação Fiscal, durante o procedimento fiscal o sujeito passivo foi intimado a apresentar um conjunto de notas fiscais relativas a despesas escrituradas a título de gastos com uniformes.*

*81. Tendo em vista que parte das notas fiscais requerida não foi apresentada, foi glosado o valor total de R\$ 284.306,88 a título de despesas não comprovadas.*

*82. Em sua impugnação, o contribuinte apresentou a planilha anexada às fls. 6.384 do PAF, através da qual relacionou todas*

*as notas fiscais/documentos comprobatórios apresentados em sua defesa.*

*83. Embora o valor total dos lançamentos contábeis discriminados na planilha supracitada tenha sido informado pelo contribuinte como R\$ 284.306,88, o somatório correto dos lançamentos em questão é de R\$ 128.515,41.*

*84. Realizadas as análises cabíveis, verificamos que o interessado apresentou os documentos comprobatórios referentes a todos os lançamentos discriminados em sua planilha, às fls. 6.384 do processo, no valor total de R\$ 128.515,41.”*

#### *IV.2 – DA MANIFESTAÇÃO DA INTERESSADA*

*No documento de fls. 7.991 a 7.994, a empresa fiscalizada apresenta suas considerações sobre a diligência, reiterando, basicamente, os argumentos da peça inicial.*

A contribuinte interpôs o tempestivo Recurso Voluntário, reiterando os mesmos argumentos da impugnação administrativa e anexando documentos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, considerando o valor exonerado pelo acórdão recorrido, efetivou a remessa necessária do Recurso de Ofício para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Rafael Gasparello Lima - Relator, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

De acordo com artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de setembro de 2017, *"O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00"*, sendo assim, existindo esse requisito de admissibilidade e conhecimento do recurso de ofício.

#### **I. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

O acórdão recorrido não identificou qualquer nulidade do lançamento de ofício, como adiante transcrevo:

*A impugnante afirma que a fiscalização simplesmente optou por presumir que a documentação apresentada não dava suporte aos lançamentos efetuados em sua contabilidade. Desta forma, conclui, que deverá ser reconhecida a nulidade do procedimento fiscal.*

*O equívoco da impugnante é visível, inclusive no que diz respeito ao conceito de presunção. No caso sob análise não houve qualquer exigência com base em presunção. A fiscalização, agindo no estrito dever legal, examinou a documentação e decidiu acatar as que considerava pertinente e rejeitar as demais. Pelo exame das peças acostadas aos autos, constata-se que a autoridade fiscal ateve-se aos princípios da legalidade e da razoabilidade. Não se vislumbra qualquer indício de ter ido além do que a lei determina. A impugnante foi regularmente intimada a apresentar os elementos, documentos e justificativas que julgasse pertinentes. A conclusão fiscal de omissão de receitas ampara-se em determinações legais. Se a impugnante demonstrar que algum valor foi indevidamente considerado pela fiscalização, este fato não se constitui fator suficiente para nulidade e será devidamente analisado no momento oportuno. As intimações, tabelas, demonstrações e explicações, constantes dos autos demonstram que a autoridade fiscal buscou diligentemente estabelecer a verdade, atuando de maneira plenamente técnica, relacionando pormenorizadamente todos os valores objetos da autuação, procedendo à exclusão daqueles que entendeu não passíveis de tributação. Por óbvio, é possível que algum valor tenha remanescido, não porque a autoridade fiscal tenha sido negligente, mas porque, na falta de apresentação de justificativas, entendeu que os elementos que se lhe apresentavam não lhe permitiam excluir aqueles valores. Todo o procedimento, cálculos, demonstrações, etc, estão minuciosa e sistematicamente apresentados no Termo de Verificação Fiscal.*

*Constata-se, pois, que a autoridade administrativa, verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributária, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, propôs a aplicação da penalidade que entendeu cabível, constituiu o crédito tributário e deu ciência à impugnante, sem qualquer ofensa aos preceitos legais.*

*Por tudo que foi exposto, não merecem guarida os argumentos da impugnante por serem frontalmente contrários às provas trazidas aos autos e a legislação de regência. Não se materializou qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, para que se caracterizasse a nulidade. Enfim, não há qualquer violação aos direitos fundamentais para que se possa inviabilizar a exatidão legal do tributo, como quer a impugnante.*

Igualmente, não vislumbro quaisquer das hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972<sup>1</sup>, corroborando a ausência de nulidade e prevalecendo a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

---

<sup>1</sup> “Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

## II. DO ACÓRDÃO RECORRIDO Nº 02-73.988

O relatório fiscal, emitido após a conversão em diligência requerida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, proporcionou a improcedência parcial do lançamento de ofício, esclarecida pelo acórdão recorrido nº 02-73.988 e por mim ratificada, *in litteris*:

### III.1 - Serviços cancelados

*O Relatório de Diligência Fiscal, decorrente da conversão do julgamento em diligência, informa que a impugnante apresenta as notas fiscais que não haviam sido apresentadas na fase de investigação, nas quais consta escrito à mão que foram canceladas, bem como assim estão registradas nos Livros Registro de Serviço Prestados. Por consequência, o valor de R\$ 577.558,06 deverá ser excluído da base de cálculo dos tributos indicados nos respectivos autos de infração.*

### III.2. Descontos Incondicionais

*Na fase de investigação, a autoridade fiscal informa que não houve registro de desconto concedido em nenhuma das notas fiscais apresentadas, motivo pelo qual entendeu que tais descontos não são incondicionais. Assim, considerou não comprovada a efetiva concessão dos descontos incondicionais, restando caracterizada a redução indevida do lucro, no valor total de R\$ 895.574,07.*

*Em sua peça de defesa, a impugnante contrapõe que a legislação vigente não impõe qualquer forma específica de comprovação da existência dos descontos, sendo suficiente que o contribuinte demonstre a ocorrência dos descontos para que os valores possam ser excluídos do cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*Reafirma que os documentos apresentados durante o curso do processo de fiscalização amparam e comprovam integralmente a concessão dos descontos, indicando expressamente a ocorrência dos descontos sobre as duplicatas emitidas, a saber:*

*(i) documentos internos identificando os valores das duplicatas emitidas, bem como dos depósitos efetivos em conta corrente; (ii) notas fiscais de prestação de serviços; (iii) extratos bancários; e (iv) documentos de comunicação aos clientes informando a ocorrência dos descontos sobre as duplicatas emitidas (doc. Nº 6)”*

*Contesta ainda a citação, por parte da fiscalização, de inobservância do item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51/78, sob o argumento de se tratar de norma infralegal sem correspondência na legislação que rege o assunto.*

---

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

*Complementa que os descontos estão relacionados à identificação de erros nos serviços prestados ou eventuais prejuízos causados por seus funcionários aos clientes.*

*O Relatório de Diligência Fiscal, decorrente da conversão do julgamento em diligência, traz como anexo a planilha “Descontos e Reduções”, informando os valores para os quais a impugnante apresentou documentação comprobatória, no total de R\$ 163.559,13.*

*Em sua manifestação sobre a diligência, a impugnante reitera os argumentos da inicial, destacando que*

*“a D. Fiscalização insiste em afirmar que o fato dos referidos descontos não constarem nas notas fiscais apresentadas teria o condão de desqualificá-los como descontos incondicionais, além de alegar que foram apresentados comprovantes com relação à apenas parte dos débitos sob discussão.”*

*Os documentos referenciados pela impugnante, sob a indicação de “doc. nº 6” são tabelas denominadas “demonstrativo baixa de títulos, informado total das duplicatas, valor do depósito e descontos; demonstrativo identificador do produto – conta do produto; relação de diversos títulos com valores e “valores cobrados” iguais, exceto para alguns clientes, com valores cobrados menores do que a nota; extratos bancários e correspondência para o Bradesco, informando valores como desconto.*

*Estes documentos são apresentados de maneira desordenada, sem qualquer demonstração de relação entre eles, enfim, sem possibilitar que se estabeleça conexão com o que se pretende provar.*

*Para melhor contextualizar os argumentos apresentado na fase inicial o julgamento foi convertido em diligência para que a impugnante tivesse oportunidade de oferecer os devidos esclarecimentos. No entanto, a impugnante preferiu manter a tese de que os descontos concedidos aos clientes devem ser considerados descontos incondicionais, apesar de não estarem indicados nas notas fiscais emitidas e que a legislação não impõe qualquer forma específica de comprovação da existência de descontos.*

*Neste sentido, equivoca-se a impugnante. De acordo com os artigos 31 da Lei nº 8.981/95, 20 da Lei nº 9.249/95, 224 e 280 do RIR/1999, item 4.2 Instrução Normativa SRF nº 51/78, 21 da Instrução Normativa SRF 390/2004 e o Processo de Consulta nº 34/13, da COSIT, os descontos incondicionais somente são dedutíveis para fins de determinação do lucro real do IRPJ e da base de cálculo da CSSL quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.*

*O Relatório de Diligência Fiscal, decorrente da diligência, conclui que somente foram apresentados comprovantes relativos a descontos concedidos no valor total de R\$ 163.559,13. Este é o mesmo valor registrado na planilha “Descontos e Reduções”. No entanto a referida planilha aponta valores que teriam sido*

*comprovados para os meses de agosto e novembro. Considerando que nas peças fiscais os valores referentes a estes meses não foram objeto de lançamento, conseqüentemente, também não serão deduzidos da base de cálculo resultante da presente decisão.*

*Assim, por tudo que se encontra exposto há de se reconhecer o montante de R\$ 156.561,67, como efetivamente comprovado. Logo, o valor inicialmente considerado como não comprovado de R\$ 895.574,07 passa a ser de R\$ 739.012,40.*

### **III.3. Vale Transporte**

*A fiscalização considerou como não comprovados os valores contabilizados sob esta rubrica, por não ter sido possível identificar os lançamentos contábeis referentes as essas despesas, pois não havia coincidência entre as notas apresentadas e os lançamentos contábeis.*

*Os valores considerados não comprovados pela fiscalização foram objetos de intimação específica, sendo elaborada planilha discriminando todas as notas fiscais/comprovantes que foram solicitadas à impugnante, mas não foram apresentadas bem como a respectiva composição contábil, tendo a impugnante afirmado que não foi possível vincular as notas fiscais apresentadas com os lançamentos questionados.*

*Em sua peça de defesa, a impugnante afirma que foram apresentadas diversas notas fiscais “que suportaram integralmente os lançamentos contábeis efetuados no montante de R\$ 1.243.474,64 (fls. 4383 a 4592). Complementa que:*

*“Entretanto, conforme explicado pela Impugnante à D. Fiscalização, cada uma das Notas Fiscais contém valores que correspondem a lançamentos que devem ser efetuados em diferentes contas contábeis, o que dificulta o trabalho de conciliação entre Notas e lançamentos.*

*Visando auxiliar o trabalho da D. Fiscalização, a Impugnante apresentou planilha denominada “Composição de Notas Fiscais – Fiscalização 2009” (fls. 2948 a 2949), por meio da qual indicou as notas fiscais que compõem cada conta contábil, bem como o rateio do seu valor total entre as diversas contas.*

*Adicionalmente, a Impugnante apresentou ainda extratos mensais emitidos pelo fornecedor dos vales transportes, a empresa VB Serviços, Comércio e Administração Ltda, que indicam por mês de competência, filial e funcionário da Impugnante as despesas incorridas, no valor total de R\$ 9.671.978,78, conforme documentação apresentada em meio magnético (CD) pela Impugnante no processo.*

*(...)*

*Entretanto, a D. Fiscalização preferiu desconsiderar a farta e extensa documentação apresentadas pela Impugnante e*

*simplesmente glosou todos os valores contabilizados na conta 10.1.11.83!”*

*Aduz que, nesta fase de impugnação, apresenta tabelas demonstrativas (Anexo I) e notas fiscais (doc. nº 7) que correspondem às despesas lançadas na conta acima referenciada.*

*Considerando que os documentos apresentados (notas fiscais e tabelas) não permitiam a devida análise o julgamento foi convertido em diligência.*

*Desta forma, a impugnante foi intimada a apresentar notas fiscais legíveis, bem como demonstrativo de relacionamento entre elas e os lançamentos glosados pela fiscalização.*

*O Relatório de Diligência Fiscal registra que a impugnante apresentou centenas de notas fiscais, inclusive de outros anos-calendário e/ou não pertinentes ao objeto da exigência fiscal, sem qualquer relacionamento com os lançamentos questionados, não logrando vincular tais notas fiscais com os lançamentos contábeis por ele escriturados.*

*Em sua manifestação sobre o citado relatório, a impugnante repete os mesmos argumentos da inicial de que teria apresentado centenas de notas fiscais, comprovantes de pagamentos e uma série de planilhas e relatórios.*

*Em que pese ter sido oferecida à impugnante oportunidade de apresentar os documentos que a permitissem demonstrar a vinculação contábil, verifica-se que a impossibilidade de tal demonstração registrada pela impugnante na fase de investigação, persiste nesta fase de julgamento, a vista da sua resposta de que “Esgotado o prazo solicitado pela requerente, informa que, infelizmente, não conseguiu vincular, de maneira conclusiva, as notas fiscais com os lançamentos”.*

*Há de se ressaltar que não cabe à fiscalização envidar esforços para conciliar os documentos com os lançamentos contábeis como parece querer fazer crer a impugnante ao registrar:*

*Assim, ainda que a Fiscalização tenha encontrado dificuldades para conciliar as Notas Fiscais com os respectivos lançamentos contábeis, a Requerente ressalta que os documentos juntados aos autos comprovam a efetividade, necessidade e normalidade das despesas incorridas. Com isso, a glosa das deduções realizadas com relação aos pagamentos de “vale transporte” deve ser integralmente cancelada.”*

*Apesar de não ser obrigação da fiscalização promover conciliação das contas dos interessados, a fiscalização não economizou esforços na tentativa de esclarecer os fatos. Também é oportuno assinalar que a glosa não se deu sob o entendimento de que tais despesas não seriam necessárias e normais. A glosa decorreu da ausência de demonstração de que os lançamentos efetuados a título de despesas com vale transporte foram suportados pelos respectivos documentos.*

*A própria impugnante reconhece expressamente esta circunstância. Na fase de investigação, como já assinalado, e na fase de julgamento. Confira-se:*

*“Entretanto, como mencionado acima, cada uma das Notas Fiscais contém valores que correspondem a lançamentos que devem ser efetuados em diferentes contas contábeis, o que dificulta o trabalho de conciliação entre Notas e respectivos lançamentos.”*

*Ora, se a própria impugnante não logra esclarecer quais documentos suportaram os lançamentos, não se pode admitir que os respectivos valores sejam aceitos como deduções para apuração de tributos. Tal aceitação significaria total desprezo, não apenas sob o ponto de vista tributário, como também, e principalmente, aos princípios contábeis.*

*Por fim, há de se destacar que a alegação de desconsideração da “farta documentação” carece de qualquer fundamento. Como já observado esta alegada “farta documentação” é simplesmente um calhamaço de notas fiscais, algumas estranhas ao litígio, tabelas que não apresentam qualquer elemento esclarecedor e pagamentos sem a imprescindível correlação com outros documentos.*

*Diante de tudo que se encontra analisado, constata-se que não foram atendidos os requisitos essenciais determinados pela legislação de regência, não sendo possível a correta identificação na escrituração contábil, da documentação hábil e idônea e, portanto, os documentos apresentados são considerados inaptos para comprovar os custos, por não ter sido devidamente demonstrado a sua vinculação com os lançamentos contábeis indicados.*

#### ***III.4. Demais contas: assistência médica, transportes, manutenção e uniformes.***

*A fiscalização informa que a contribuinte não apresentou notas fiscais/documentos comprobatórios referentes às contas acima indicadas e discriminadas no Termo de Constatação Fiscal.*

*Contestando a conclusão da fiscalização, a impugnante apresenta os documentos números 8, 9, 10 e 11, respectivamente para cada um dos itens indicados no subtítulo, afirmando constarem de planilhas e cópias das notas fiscais.*

*Às fls. 5.946 a 6.406, encontram-se notas fiscais, boletos, relatório diário de cheques relação de materiais solicitados a fornecedores, “vinculação das notas fiscais e comprovantes de pagamento referente a conta 10.1.11.83 e nºs localizadores, bem como quesitos para a perícia.*

*Considerando que tais documentos foram trazidos aos autos de forma desorganizada, o julgamento foi convertido em diligência, oportunizando à impugnante apresentar melhores esclarecimentos.*

*Analisando a documentação apresentada, a fiscalização concluiu:*

*a) Assistência Médica*

*“Dessa forma, do total de débitos glosados mediante procedimento fiscal, no valor de R\$ 1.182.428,95 foi apresentada documentação fiscal em fase impugnatória no valor total de R\$ 543.082,74.”*

*b) Despesa com transportes*

*“Realizadas as análises cabíveis, verificamos que foram apresentados comprovantes relativos aos lançamentos discriminados pelo interessado em sua impugnação, bem como algumas notas fiscais entregues durante a realização da diligência, no valor total de R\$ 200.688,62.”*

*c) Despesas com manutenção de máquinas e equipamentos*

*Assim, verificamos que foram apresentadas notas fiscais referentes a realização de parte das despesas glosadas, no valor total de R\$ 50.873,18, conforme Planilha denominada “Despesas com Manutenção de Máquinas e Equipamentos”, que segue em anexo a este relatório.*

*d) Gastos com uniformes*

*Realizadas as análises cabíveis, verificamos que o interessado apresentou os documentos comprobatórios referentes a todos os lançamentos discriminados em sua planilha, às fls. 6.384 do processo, no valor total de R\$ 128.515,41.*

*Em sua manifestação sobre a diligência, a impugnante se limitar a indicar os mesmos documentos apresentados na sua impugnação.*

*Assim, para determinação da base de cálculo dos tributos deverão ser considerados os valores indicados pela fiscalização no Relatório de Diligência Fiscal, discriminados nas respectivas planilhas indicadas e anexas ao citado relatório.*

### **III. 5 Juros sobre empréstimos**

*A exigência fiscal para a glosa de despesas com juros se alicerça em dois pilares:*

*a) falta de comprovação de pagamento dos juros*

*b) falta de assinatura de contratos.*

*A impugnante, depois de relacionar os documentos que afirma ter colocado à disposição da fiscalização, complementa que faz juntar cópias dos contratos firmados com a empresa ISS Global S/A, com a finalidade de evidenciar que os juros deduzidos estão de acordo com os critérios previstos entre as partes.*

*Contesta a fundamentação da fiscalização, contrapondo que o efetivo pagamento dos juros não é condição prevista na legislação para a sua dedutibilidade.*

*Em que pese discordar de que a simples falta de assinatura dos contratos jamais poderia ensejar a glosa dos valores, reporta-se ao doc. nº 13 para apresentar os citados documentos assinados pelas partes.*

*Ainda que o Termo de Verificação Fiscal faça referência às recorrentes inconsistências contábeis/fiscais da escrituração da impugnante, a exigência fiscal sob a fundamentação de despesas com juros se alicerça em dois pilares:*

*c) falta de comprovação de pagamento dos juros*

*d) falta de assinatura de contratos.*

*Observa-se que a fiscalização registra textualmente:*

*1) Juros sobre empréstimos intercompany*

*120. Dessa forma, embora tenham sido apresentados documentos comprobatórios da realização dos empréstimos, não restou comprovado o pagamento dos juros estipulados nos contratos – fato esse que se torna ainda mais relevante por se tratar de operações entre empresas ligadas, pertencentes a um mesmo grupo econômico.*

*Em atendimento à intimação, a contribuinte apresentou apenas os extratos contendo as entradas dos empréstimos – não tendo; portanto, comprovado os pagamentos dos juros, nem mesmo as devoluções dos empréstimos contraídos, conforme demonstrativo abaixo:*

*2) Juros sobre empréstimos bancários*

*1) Nem o contrato referente ao empréstimo no valor de R\$ 15.500.00,00, nem os seus aditamentos se encontram assinados pela instituição financeira. Em complemento aos contratos foram apresentadas cópias de e-mails entre a contribuinte e o banco, através dos quais as partes estipulam as operações a serem realizadas;*

*2) Os contratos referentes aos empréstimos nos valores de R\$ 5.950.000,00 (a contribuinte informa que recebeu apenas R\$ 5.000.000,00) e R\$ 3.000.000,00 encontram-se assinados. Entretanto, os aditamentos aos contratos, os quais alteram prazos para pagamento e taxas de juros, não contêm a assinatura do banco.*

*Em atendimento à intimação, a contribuinte apresentou apenas os extratos contendo as entradas dos empréstimos – não tendo; portanto, comprovado os pagamentos dos juros, nem mesmo as devoluções dos empréstimos contraídos, conforme demonstrativo abaixo:*

*É pacífico que são dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, apuradas segundo o regime de competência.*

*De fato, a comprovação do efetivo pagamento não é condição para a dedução dos juros decorrentes de contrato de empréstimo.*

*De igual forma, no entendimento do Parecer Normativo nº 23, da Coordenação do Sistema de Tributação, não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize, vale dizer, a simples ausência de assinatura nos respectivos contratos não é elemento suficiente para a glosa das despesas financeiras em comento.*

*Assim, se inexistentes outros elementos de prova que descaracterizem a normalidade da contratação dos empréstimos, a respectiva despesa com juros é dedutível na apuração dos tributos, nos termos da legislação regente.*

A Recorrente diverge do posicionamento acima sobre os **descontos incondicionais**, afirmando que *"Os descontos concedidos aos clientes da Recorrente devem ser considerados descontos incondicionais, apesar de não estarem indicados nas notas fiscais emitidas, uma vez que não dependiam de qualquer evento futuro e incerto."*, prosseguindo que os *"descontos excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL estão relacionados à identificação de erros nos serviços prestados ou eventuais prejuízos causados pelos funcionários da Recorrente aos clientes. Nos casos em que os clientes indicavam a ocorrência desses eventos (relacionados a situações ocorridas antes da emissão da nota fiscal) após a emissão da respectiva nota, a Recorrente concedia o abatimento no valor a ser pago."*

Em diligência, a Recorrente não infirmou parte da acusação fiscal com prova em contrário, nem esse procedimento foi suficiente para conclusão diversa do acórdão recorrido. Assim sendo, concordo com entendimento jurídico do acórdão recorrido e a seguir reitero:

*" De acordo com os artigos 31 da Lei nº 8.981/95, 20 da Lei nº 9.249/95, 224 e 280 do RIR/1999, item 4.2 Instrução Normativa SRF nº 51/78, 21 da Instrução Normativa SRF 390/2004 e o Processo de Consulta nº 34/13, da COSIT, os descontos incondicionais somente são dedutíveis para fins de determinação do lucro real do IRPJ e da base de cálculo da CSSL quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos"*

Concernente aos **outros custos**, em resumo, aduz a Recorrente:

*24. Nesse sentido, em razão da natureza das despesas em questão, cada nota fiscal gera mais de um lançamento contábil e, com isso, o trabalho de conciliação entre os valores lançados na contabilidade e as respectivas notas fiscais e demais documentos suporte dos lançamentos demanda uma análise cuidadosa e detalhada.*

*25. Em vista disso, a Recorrente apresentou centenas de notas fiscais e uma séria de planilhas e relatórios que evidenciam a veracidade e correção dos lançamentos contábeis. Dentre as provas mais relevantes, deve-se destacar as cópias dos registros contábeis.*

*26. Essa força probante torna-se ainda mais evidente quando se trata do IRIDJ.*

*O próprio RIR, nos artigos 923 e 924, prescreve que os registros contábeis fazem prova a favor do contribuinte:*

(...)

*27. Ora, os custos e despesas objeto de glosa no presente processo foram escrituradas na contabilidade da Recorrente. Assim, o Acórdão recorrido deveria ter considerado a contabilidade e os demais documentos para fins de dedutibilidade dos custos e despesas em questão.*

(...)

*29. Feitos esses esclarecimentos, a Recorrente passa a demonstrar, com base nos documentos apresentados no curso do processo, que as glosas efetuadas com relação a cada uma das contas contábeis não merece prosperar, devendo o Acórdão recorrido ser reformado para que a exigência fiscal remanescente seja totalmente cancelada.*

Não há elementos suficientes para inverter o ônus da prova que é próprio da Recorrente, ocasionando a preservação integral do crédito tributário constituído. O artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, preceitua que "*a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.*" Todavia, segundo o relatório fiscal, os **outros custos** não foram comprovados por documentos hábeis e idôneos, inexistindo a necessária conciliação da escrituração contábil, quando da diligência.

Quanto ao **vale transporte**, a Recorrente critica o relatório fiscal e, por sua vez, o acórdão recorrido, interpretando que comprovou a dedutibilidade do mencionado custo durante a execução da diligência:

*32. Além disso, com o intuito de auxiliar na comprovação dos lançamentos contábeis efetuados na conta 10.1.11.83 (vale-transporte), a Recorrente elaborou três planilhas com a indicação do localizador (no referente ao lançamento contábil) e das respectivas notas fiscais e comprovantes de pagamentos que evidenciam as despesas incorridas.*

*33. Assim, ainda que a D. Fiscalização tenha encontrado dificuldades para conciliar as notas fiscais com os respectivos lançamentos contábeis (fato que foi endossado pelo Acórdão recorrido), a Recorrente ressalta que os documentos juntados aos autos comprovam a efetividade, necessidade e normalidade das despesas incorridas. Com isso, a glosa das deduções realizadas com relação aos pagamentos de "vale transporte" deve ser integralmente cancelada.*

Entretanto, prevalece o fundamento do acórdão recorrido sobre a glosa da despesa com vale transporte, ressaltando:

*Em que pese ter sido oferecida à impugnante oportunidade de apresentar os documentos que a permitissem demonstrar a*

*vinculação contábil, verifica-se que a impossibilidade de tal demonstração registrada pela impugnante na fase de investigação, persiste nesta fase de julgamento, a vista da sua resposta de que “Esgotado o prazo solicitado pela requerente, informa que, infelizmente, não conseguiu vincular, de maneira conclusiva, as notas fiscais com os lançamentos”.*

*Há de se ressaltar que não cabe à fiscalização envidar esforços para conciliar os documentos com os lançamentos contábeis como parece querer fazer crer a impugnante ao registrar:*

*Assim, ainda que a Fiscalização tenha encontrado dificuldades para conciliar as Notas Fiscais com os respectivos lançamentos contábeis, a Requerente ressalta que os documentos juntados aos autos comprovam a efetividade, necessidade e normalidade das despesas incorridas. Com isso, a glosa das deduções realizadas com relação aos pagamentos de “vale transporte” deve ser integralmente cancelada.”*

*(...)*

*Diante de tudo que se encontra analisado, constata-se que não foram atendidos os requisitos essenciais determinados pela legislação de regência, não sendo possível a correta identificação na escrituração contábil, da documentação hábil e idônea e, portanto, os documentos apresentados são considerados inaptos para comprovar os custos, por não ter sido devidamente demonstrado a sua vinculação com os lançamentos contábeis indicados. (grifado)*

Finalmente, acerca da comprovação dos valores escriturados nas demais contas (**assistência médica, transportes, manutenção e uniformes**), opino que os documentos encaminhados pela Recorrente, revisados pela diligência, não validaram a integralidade das respectivas despesas, somente uma parte do montante glosado, já reconhecido pelo acórdão recorrido.

### **III. RECURSO DE OFÍCIO**

O relatório fiscal, endossado pelo acórdão recorrido, indicou a existência de despesas dedutíveis e necessárias à atividade da Recorrente, analisando diversos documentos e a correspondente escrituração contábil.

Neste sentido, convergindo com acórdão recorrido, concluo pela improcedência do Recurso de Ofício.

### **IV. RECURSO VOLUNTÁRIO**

Novamente, alinhando-me ao relatório fiscal e, nessa parte, ao acórdão recorrido, improcedente o Recurso Voluntário. Em tópicos específicos, julgarei os demais temas do Recurso Voluntário.

#### **IV. I. MULTA ISOLADA**

A multa isolada não é cumulativa com a penalidade de ofício, consoante jurisprudência uniformizada pela **Súmula nº 105** deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**Súmula CARF nº 105:** *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.*

O acórdão nº 9101-001.261, paradigma da aludida **Súmula nº 105**, expõe a interpretação contrária à cumulatividade das penalidades:

*Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.*

*Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.*

(...)

*Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.*

*Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º).*

*Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo."*

Entendo, portanto, inexigível a multa isolada sobre a estimativa.

#### **IV. II. JUROS SOBRE A MULTA E A TAXA DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E DE CUSTÓDIA (SELIC)**

A incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício é convalidada por diversos precedentes desde Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pois integrante da obrigação tributária. Por exemplo, cita-se parte do acórdão nº 9101-003.469, proferido pela Conselheira, Adriana Gomes Rêgo:

*Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.*

A Lei nº 9.065/1995, artigo 3º, definiu como juros de mora a Taxa Referencial o Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

Atualmente, eventual divergência foi uniformizada pela Súmula nº 108: *"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."*

#### **IV. III. ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO (75%)**

A multa de ofício, equivalente a 75%, é determinada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, impondo-se a **Súmula nº 2**, uma vez que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais *"não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

#### **IV.IV. NOVA DILIGÊNCIA**

As considerações acima são bastante para meu convencimento, prescindindo de qualquer perícia ou outra diligência, segundo o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Avaliando a diligência executada e solicitada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, convenci-me que foi revisado todos os argumentos e documentos, inviabilizando outro resultado senão aquele ratificado pelo acórdão recorrido.

Isto posto, voto pelo conhecimento e **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício. Não obstante, voto pelo conhecimento, rejeitando a nulidade arguida e **DOU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, exonerando a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Peço vênia ao i. relator para divergir quanto à aplicação da multa isolada em razão da falta de recolhimento da CSLL e do IRPJ, por estimativa.

Inicialmente, é majoritário o entendimento de que, para períodos anteriores a 2006, inclusive, aplica-se indubitavelmente a Súmula nº 105 do CARF:

*Súmula CARF nº 105 : 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.*

Contudo, em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa mensal do ano-calendário de 2007 em diante, inclusive, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), *verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (grifei).*

A legislação que instituiu a sanção é clara: não efetivado ou efetivado em parte o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nenhum valor a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A imputação é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007 (o lançamento refere-se ao ano-calendário 2009), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício pelo não pagamento do tributo apurado anualmente e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal.

As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades (multa de ofício e multa isolada) estão inseridas em incisos próprios no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. Ou seja, são materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar