



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.729474/2018-02
ACÓRDÃO	1201-007.273 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAEPAR SERVICOS E PARTICIPACOES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

GLOSA DE DESPESAS. PROVA DE EFETIVA ATIVIDADE QUE AS DEMANDOU.

A prova da efetividade das atividades cuja realização demandou as despesas glosadas demonstra sua necessidade e afasta a glosa de despesas quando a autuação está fundada na falta de prova da realidade dos negócios que deram causa a que as despesas fossem incorridas.

GLOSA DE DESPESAS. DESPARIDADE COM AS RECEITAS. ATIVIDADE DEFICITÁRIA.

Não se sustenta a glosa de despesas calcada no déficit da atividade no bojo de cujo desempenho as despesas foram incorridas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre bases estimadas mensais, concomitantemente com multa de ofício, referente ao tributo devido e não pago ao final do período de apuração anual, uma vez tratarem de hipóteses punitivas distintas.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado dar parcial provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (a) por maioria de votos, afastar parcialmente as glosas de despesas com publicidade e propaganda até o montante de R\$ 5.332.610,08. Os conselheiros Marcelo Antônio Biancardi e Raimundo Pires de Santana Filho acompanharam o relator pelas conclusões. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) que mantinha integralmente; (b) por

maioria de votos, afastar a glosa de outras despesas operacionais. Vencidos os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) e Raimundo Pires de Santana Filho que mantinham; e (c) por voto de qualidade, manter a exigência da multa isolada recalculada considerando as glosas revertidas e a correção do erro de cálculo, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah (Relator) que exoneravam em razão da consunção e o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes que exonerava em maior extensão em virtude de considerar, neste tópico, nula a exigência em virtude do erro na metodologia do cálculo. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho mantém em menor extensão para considerar apenas a reversão das glosas de despesas com publicidade e propaganda e a correção do erro na metodologia do cálculo. A Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) mantém em menor extensão para considerar apenas a correção do erro na metodologia do cálculo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Antônio Biancardi.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Marcelo Antonio Biancardi – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva(substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de glosa de despesas relativas ao ano-calendário de 2014, da qual decorreram os lançamentos de IRPJ, CSLL e Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas.

Foram glosadas despesas com publicidade e propaganda e despesas contabilizadas na conta “Outras Despesas Operacionais” sob a acusação de falta de prova de sua efetividade.

A impugnação abarcou quase a integralidade da autuação, deixando de questionar cerca de 2,27% do lançamento, quitando-o mediante DARF cuja cópia anexou à Impugnação.

A parcela impugnada divide-se em 3 blocos

a) Sobre a Dedutibilidade das Despesas com Publicidade e Propaganda, o contribuinte questiona o seguinte:

- i. Alega que foi glosado o total da conta contábil Conta 3.01.01.07.01.20 – , incluindo parcela de R\$ 683,518,40 adicionada pelo contribuinte espontaneamente na apuração do Lucro Real; e
- ii. Defende haver prova da efetividade das despesas com publicidade e propaganda, explorando a prova da contratação da Rádio e Televisão Bandeirantes.

b) Sobre a Dedutibilidade das Outras Despesas Operacionais, o contribuinte alega que:

- i. A autuação estaria calcada no raciocínio inverossímil, pelo qual
 - “a) a IMPUGNANTE, sujeita ao lucro real, assessora companhias seguradoras não integrantes do Grupo Sul América, como a CAIXA SEGURADORA S.A. e presta serviços de Assistência 24 horas a veículos automotores a pessoas, com as quais não mantém qualquer vínculo societário e, em decorrência disso, auferir receitas tributáveis, espontaneamente oferecidas à tributação;
 - b) para executar esses serviços contrata terceiros, com os quais também não mantém qualquer vínculo societário, pagando-lhes preços superestimados, que por isso devem ser considerados despesas indedutíveis na sua totalidade por desnecessárias.”
- ii. A fiscalização estaria glosando todos os custos e despesas sem excluir as receitas decorrentes das despesas incorridas.
- iii. A autuação estaria colocando em dúvida a própria efetividade da prestação de serviços pelo Contribuinte, asseverando que a “empresa não apresenta quaisquer documentos que atestem a efetividade dos serviços e nem a parametrização entre Receita Obtida frente às Despesas apresentadas”,
- iv. Estaria provada a efetividade dos custos e despesas, bem como dos serviços prestados pelo Contribuinte.

c) Sobre a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, defende

- i. a impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício; e

ii. que a autoridade autuante

“a) esqueceu de considerar no seu cálculo astronômico os incentivos fiscais relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), devidamente declarados na ECF e sobre os quais não existe qualquer questionamento no TVF;” e

“b) alocou os valores relativos à Conta 3.01.01.09.01.99 - Outras Despesas Operacionais por ele glosadas, de maneira aleatória, sem sequer observar o regime de competência.”

Por fim, pleiteou a realização de perícia, indicando quesitos e dados do perito

A DRJ converteu o julgamento em diligência, conforme despacho de fls. 1479/1480, solicitando diligência à DRF de origem nos seguintes termos:

- i) intimar o contribuinte a apresentar todos os relatórios gerenciais mensais do período fiscalizado;
- ii) intimar o contribuinte a apresentar as notas fiscais de sua emissão pela prestação de seus serviços junto às contratantes;
- iii) verificar o oferecimento à tributação dessas receitas;
- iv) providenciar planilha contendo a relação dos alegados pagamentos efetuados a terceiros. Para cada pagamento, além dos dados básicos (valor, data etc), deverá conter informação sobre qual relatório gerencial mensal se refere (qual contratante e qual período);
- v) a critério da fiscalização (amostragem), intimar o contribuinte a comprovar o pagamento.
- vi) elaborar relatório de diligência relatando suas conclusões. Ao final da diligência, dê-se ciência ao contribuinte, com abertura de novo prazo para impugnação, a respeito das matérias objetos do presente procedimento.

A Informação Fiscal de fls. 9462 a 9465 consolidou as informações apuradas pela autoridade diligenciante, e concluiu que não fariam prova bastante em favor do contribuinte, frisando não terem sido juntados os Dossiês e Relatórios Gerenciais solicitados, que o contribuinte asseverou ter acostado.

O Contribuinte apresentou sua manifestação ao relatório de diligência às fls. 9.468 a 9.469, frisando ter anexado e encontrar-se nos autos como arquivo não paginável o “Dossiês compostos por Planilhas e Relatórios Gerenciais” que a autoridade diligenciante asseverou não ter sido acostado, além de ter tecido variados apontamentos acerca dos trabalhos fiscais, todos no sentido de demonstrar ter a autoridade cometido equívocos que mereceriam ser sanados.

IV - DA CONCLUSÃO

Preliminarmente, vislumbra-se que essa Auditoria Fiscal analisou cada anexo inserido pela Recorrente em suas considerações e que, diante da análise dessa documentação acostada, constata-se que não há menção da participação EFETIVA de SAEPAR, sendo, nos Documentos Comprobatórios anexados, a menção, em muitos casos, apenas à SULAMERICA e que, conforme acima constatado, as Provas juntadas de um Prestador se misturam com os demais Prestadores, não havendo como cotejar as informações.

Dessa forma e com base na resposta à Intimação Fiscal (letra "a"), a Recorrente menciona "*Dossiês e Relatórios Gerenciais*", no entanto não há sequer este anexo juntado ao PAF (não foi constatado esse "*doc.1*", mesmo após exaustiva verificação em TODOS os documentos anexados). A empresa foca mais uma vez na juntada pura e exaustiva de Notas Fiscais que, por si, não são suficientes, em conformidade a todo o desenvolver deste Procedimento Fiscal.

Além do mencionado, percebe-se que a Recorrente junta documentos comprobatórios de outros Anos Calendários diferentes de 2014 (escopo do Procedimento).

Por fim, intimada, por meio do item 4, a apresentar PLANILHA que melhor demonstrasse e evidenciasse os Fatos Geradores considerados por esta Fiscalização no Procedimento Fiscal, perdeu a Recorrente a oportunidade de fazê-la e apresentá-la.

4. INTIMA-SE a apresentar, de forma planilhada, a relação dos alegados pagamentos efetuados a Terceiros.

Para cada pagamento, além dos dados básicos (valor, data, etc), deverá conter informação sobre qual relatório gerencial mensal se refere (qual o Contratante e qual o Período);

Conclui-se que, mais uma vez, fica comprovada a não apresentação de documentos de suporte e os esclarecimentos correspondentes, acompanhados de documentação hábil e idônea, que calcem as alegações da Recorrente, não logrando êxito em suas alegações.

O Acórdão Recorrido deu provimento parcial ao Recurso, para:

- i. Afastar a glosa das despesas de publicidade que já haviam sido adicionadas pelo contribuinte, no montante de R\$ 659.618,40, reconhecendo que a autoridade autuante glosou o saldo total da conta sem se atentar para a espontânea adição feita pelo contribuinte.
- ii. Reduzir proporcionalmente o lançamento da Multa Isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

- iii. Reapurar os lançamentos considerando as deduções do PAT informadas na ECF da base de cálculo do IRPJ, as quais haviam sido esquecidas pela autoridade lançadora.

O Acórdão negou provimento aos demais pleitos do contribuinte, pelos fundamentos que serão mais bem explorados no voto.

O Contribuinte, por sua vez, ofertou Recurso Voluntário, apresentando as teses de defesa expostas em impugnação de maneira a dialogar com o Acórdão Recorrido.

Além disso, indica a ocorrência de violação ao devido processo legal que macularia o Acórdão Recorrido de nulidade, superável no caso em questão nos termos do art. 59, parágrafo 3º do Decreto nº 70.235/72

Por fim, reitera o pedido de perícia.

As razões recursais serão analisadas com mais minúcias no voto.

É a síntese do necessário.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

O Recorrente argui a ocorrência de violação ao devido processo legal pelo Acórdão Recorrido, asseverando que a autoridade julgadora de origem teria deixado de determinar a produção das provas que demandavam meio diverso de produção daquele ao alcance da parte e

presente nos autos, deixando de determinar a realização da perícia que se fazia necessário caso a prova dos autos não fosse suficiente.

Menciona como fundamentos legais os artigos 15, 370, caput, e os §§ 3º e 4º do 938, todos do Código de Processo Civil.

A realização de diligências e Perícias tem previsão específica no Decreto nº 70.235/72, com força de lei, que prevê no artigo 16 os requisitos para sua solicitação perante a autoridade julgadora de primeiro grau. Estes requisitos foram atendidos.

Ocorre que a autoridade julgadora entendeu desnecessária a realização da perícia, pois, em sua visão, prestava-se ela a suprir prova que incumbia ao Contribuinte, afastando-a com fundamento escorado no art. 18 do mesmo decreto.

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Entendeu-se desnecessária a realização de Perícia, com o seguinte fundamento:

“59. No caso, entendo que a diligência é desnecessária, já que a dúvida levantada foi respondida de forma satisfatória, tanto no curso da ação fiscal como na diligência solicitada.”

Penso que andou bem a autoridade de piso, pois a apreciação que se pretendia ser feita em perícia foi feita na diligência por autoridade competente para responder ao único quesito pretendido pela parte, qual seja:

“Queira o(a) Sr(a). Perito(a) dizer, com base a documentação que instrui os autos e outros elementos que julgar necessários, ou que venham a ser disponibilizados no curso da perícia, se as despesas glosadas pela fiscalização lançadas na Conta 3.01.09.01.99 - Outras Despesas Operacionais estão respaldadas em documentação de suporte regularmente aceita pela legislação fiscal e se foram efetivamente realizadas, esclarecendo fundamentadamente, em caso negativo, que parcelas não atenderiam a tais requisitos, fundamentando individualizadamente os motivos de tal conclusão.”

A resposta sobre o atendimento dos critérios de dedutibilidade depende de apreciação de mérito que não compete ao perito, mas sim à autoridade julgadora, razão pela qual a perícia pretendida não teria cabimento sob este enfoque.

Ademais, a realização de diligência supriu tecnicamente a questão, no que diz respeito à avaliação da prova apresentada.

Se as conclusões a que chegou a autoridade diligenciante procedem ou não, é outra questão, de mérito, que apreciaremos oportunamente.

Assim, afasto a arguição de nulidade.

3 DIREITO

3.1 SOBRE A DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA

O Acórdão Recorrido asseverou que as despesas com Publicidade e Propaganda no montante de R\$ 5.412.314,92, não teriam sua efetividade e necessidade comprovadas pelo Recorrente.

O Termo de Verificação Fiscal questionou a despesa sob a ótica da efetividade, ou seja, de sua ocorrência, não havendo questionado a pertinência aos negócios da empresa nem sua usualidade. Verifica-se no excerto cuja imagem colaciono a seguir que a fiscalização referia-se a todo momento à falta de prova de que a despesa foi efetivamente custeada pelo Recorrente.

III – 1. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS PROPAGANDA e PUBLICIDADE Em resposta ao TIF 3, a Fiscalizada apresentou Capeantes de Pagamento e Notas Fiscais firmados entre SULAMÉRICA CIA DE SEGUROS e RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES LTDA.

Em resposta ao TIF 7, a empresa reitera que o Contrato firmado tem como partícipes BAND e CONGLOMERADO SULAMÉRICA e que não dispunha de comprovação da efetividade dos serviços prestados à Fiscalizada (SAEPAR).

Nessa oportunidade, foram apresentados o Contrato e os Aditivos. O Contrato de Patrocínio (Termo de Compromisso), conforme previsão contratual, dá-se entre BAND e SULAMÉRICA.

Os pagamentos das referidas PROPAGANDAS E PUBLICIDADES encontram-se contabilizados na Conta Contábil 3.01.01.07.01.20 – Publicidade e Propaganda no montante total de R\$ 5.675.931,21.

Consistiram as Intimações Fiscais em conceder ao Fiscalizado a oportunidade de demonstrar, DE FORMA INEQUÍVOCA, a necessidade de tais dispêndios e a sua vinculação às atividades da empresa – SAEPAR SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S/A.

A documentação juntada nos remete à propaganda do Grupo SULAMÉRICA, de forma genérica.

Apesar de constar, nos históricos da Contabilidade analisada, o termo “provisão”, ratifica-se que foram apresentadas as correspondentes Notas Fiscais do Grupo Bandeirantes, que atestam as despesas efetuadas.

Diante do exposto, conclui-se que a empresa não logrou êxito em demonstrar a efetividade dos serviços mencionados de Publicidade e Patrocínio, isto é, a necessidade destas para a Fiscalizada. (g.n.)

Portanto, encontra-se em discussão tão somente se a despesa foi incorrida e custeada de fato pelo Recorrente.

O Acórdão, a este respeito, fiou-se no afastamento das provas apresentadas em fiscalização pelo TVF e na insuficiência das provas apresentadas em fiscalização mas não acostadas aos autos pela autoridade autuante. Vejamos:

“31. A impugnante cita os documentos de fls. 190/213, que foram apresentados no curso da ação fiscal, os quais foram insuficientes para comprovar as despesas. Por isso, pelo Termo de Intimação número 7 a autoridade fiscal esclareceu que se tratava de notas fiscais e documentos intitulados “Capeante de Pagamento”; e que a fiscalizada deveria apresentar os contratos correspondentes, demonstrando o conteúdo efetivo da propaganda/publicidade, bem como a efetividade dos serviços. Na resposta a intimada nada acrescentou de efetivo, tanto assim que afirmou que os serviços prestados não deixaram rastros materiais, nos seguintes termos:

Tratando-se de programa de rádio, a sua execução não gera, via de regra, rastros materiais, todavia, a sua efetividade é de fácil comprovação pela audiência ao programa diário da Rádio BAND, o qual, saliente-se, possui grande notoriedade e repercussão na região da Grande São Paulo.

32. Reclama ainda a litigante que a fiscalização deixou de juntar a documentação entregue como anexo nº 9 na resposta prestada ao TIF 7, a qual foi anexada na impugnação. Às fls. 1356/1362 a impugnante juntou cópia de contrato de cessão de direitos entre Sul América Companhia Nacional de Seguros e Saepar Serviços e Participações S.A. **Verifica-se que tal documentação nada comprova em termos de efetividade ou necessidade dos serviços.** A cessão refere-se à obrigação denominada Contrato de Patrocínio, que a fiscalizada havia afirmado, em resposta ao TVF nº 7, que tinha por objeto “o patrocínio da programação produzida por essa concessionária de serviços de radiofusão sonora, visando, por outro lado, gerar publicidade ao Conglomerado Sul América”. (G.N)”

Às fls. 1.151 e ss., encontramos o contrato de patrocínio firmado entre a Sul América e a Rádio e televisão Bandeirantes em 28/12/2006.

A fiscalização e o Acórdão Recorrido questionaram o fato de que o Contratante, conforme o contrato, não Seria o Recorrente, mas sua controladora, a Sul América.

Entretanto, à fl. 938 dos autos consta o 2º termo aditivo ao contrato em que figura como parte e assina em nome da Sul América o Recorrente, Saepar, o que corrobora a alegação do Recorrente de que houve a cessão do contrato para a Saepar, mas que tal termo de cessão embora apresentado à autoridade autuante no curso da fiscalização, não foi acostado aos autos.

O Recorrente então o acosta como Doc. 06 da Impugnação, de fls. 1360 a 1362, comprovando a cessão para si do contrato de patrocínio ainda no ano de 2008.

Documentalmente, portanto, há lastro para que o Recorrente tenha incorrido em despesas com publicidade e propaganda pagos à Rádio e Televisão Bandeirantes, afastando-se a acusação de que a documentação remeteria genericamente à propaganda do grupo Sul América.

Além do contrato e termo de cessão, há nos autos também documentos denominados “Capeante de Pagamento”, notas fiscais emitidas pela Emissora de televisão contra o Recorrente e com Chancela Mecânica aposta pelo Fisco Estadual para confirmar a não incidência de ICMS, atestando sua autenticidade, e cartas de cobrança indicando os dados bancários para pagamento (fls. 190/213), somando R\$ 5.332.610,08 em comprovantes que merecem ser admitidos como prova bastante da efetividade dos pagamentos, notadamente tratando-se de relação entre partes independentes.

Materialmente, entendo que não houve o questionamento acerca da pertinência dos serviços de publicidade em comento para o Recorrente mas penso tratar-se de questão autoevidente, notadamente considerando-se que o contrato visava ao patrocínio de programação específica sobre o trânsito (vide seu Anexo II às fls. 1.165/1.168), tema vinculado à atividade econômica exercida pelo Recorrente, que presta serviços de socorro 24 horas.

Não se olvida que, contratualmente, a emissora contratada deveria dar ao programa a denominação “Rádio Trânsito Sul América” como integrante do nome fantasia da rádio (vide cláusula 8.2 do Contrato). Trata-se do nome do grupo e não do Recorrente, o que poderia ensejar questionamentos acerca da pertinência da integralidade das despesas custeadas pela Saepar a suas atividades. Entretanto, trata-se de questão não suscitada pela fiscalização, e tampouco há indícios de que tal nome tenha permanecido após a cessão da posição contratual pela Sul América à Saepar.

Entendo portanto demonstrada a efetividade das despesas e, caso se entenda pertinente avaliar os demais requisitos consolidados no art. 299 do RIR/99, desde já consigno estarem eles presentes.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nesta parte, para admitir a dedução adicional de R\$ 5.332.610,08 a título de despesas com propaganda e publicidade, o que deve ensejar a automática reapuração da multa isolada, se acaso mantida.

3.2 SOBRE A DEDUTIBILIDADE DAS OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS

As despesas escrituradas na Conta Contábil 3.01.01.09.01.99 – Outras Despesas Operacionais somam o total de R\$ 17.771.231,19, e foram alegadamente incorridas para a prestação de Serviços de Assistência 24 horas a veículos automotores a diversos tomadores de serviços.

As despesas escrituradas nessa conta contábil foram totalmente glosadas por alegada falta de prova de que **(i)** teriam sido incorridas pelo Recorrente e **(ii)** seriam pertinentes às atividades do Recorrente, conclusão que a fiscalização chegou após entender que não havia prova de existir **obrigação da Saepar de prestar os serviços para cuja execução as despesas teriam sido incorridas** (sugerindo que a obrigação seria assumida efetivamente pela Sul América), e também diante da verificação de que as **despesas superavam as receitas das atividades que lhes teriam dado causa**.

A partir destes **dois pilares**, entendeu que as despesas não teriam sido comprovadas quanto à sua efetividade e necessidade.

O Recorrente inicialmente questiona a glosa, alegando que a glosa integral das despesas da conta contábil não seria pertinente, tornando cabível o arbitramento.

Entendo que o arbitramento de fato torna-se medida necessária quando se está diante da glosa integral das despesas do contribuinte, pelo simples fato de que não é plausível a ausência e despesas para o exercício de qualquer atividade econômica, o que torna sua escrituração imprestável para determinar o Lucro Real.

Não é contudo o caso, pois houve a glosa das despesas de uma das contas contábeis que escrituravam as despesas do contribuinte, denominada “Outras Despesas Operacionais”.

O Contribuinte questiona também a verossimilhança da acusação fiscal, pontuando ser impensável que terceiros não relacionados, inclusive empresas públicas como a Caixa Seguradora S.A., lhe pagariam por serviços não prestados, e que o Recorrente pagaria valores superestimados aos terceiros por meio dos quais atende aos contratos nos quais é prestadora, para deduzir tais despesas tornando-se deficitário.

A relação com partes independentes, dentre as quais se encontram inclusive empresas públicas, realmente, à primeira vista, torna a acusação fiscal no mínimo arrojada, mas tratando-se da prova dos requisitos de dedutibilidade, cabe ao contribuinte trazê-los aos autos independentemente da verossimilhança da acusação fiscal, que será contraposta aos elementos de convicção produzidos pelo contribuinte.

Nesse sentido caminham os contratos acostados, como o contrato apresentado às fls. 595/612, firmado com a Caixa Seguradora a quem a Saepar prestaria serviços de “cobertura para cascos, RCF — Responsabilidade Civil Facultativa de Veículos, APP — Acidente Pessoal Passageiro e Assistência 24 (vinte e quatro) horas) (“Produto”); no qual se lê:

“(III) Para efetuar a operacionalização do Produto objeto do a CAIXA SEGUROS deseja contratar os serviços da SAEPAR, com o que a SulAmérica concorda e aprova; e

(IV) Para auxiliar nos serviços de apoio à venda na contratação dos Produtos a PAR CORRETORA deseja contratar os serviços da SAEPAR, com o que a SulAmérica e a CAIXA SEGUROS concordam e aprovam.”

Também no mesmo sentido o contrato e respectivos aditivos de fls. 613 e ss., firmado pela Saepar com a DALLAS RENT A CAR LTDA, BRC AUTOMÓVEIS DE ALUGUEL LTDA e DRC AUTOMÓVEIS DE ALUGUEL LTDA, nos quais a Saepar contrata os serviços desses terceiros para lhe prestar serviços de assistência 24h à frota de 9.520 veículos indicada pela Saepar.

No mesmo sentido encontramos o contrato e respectivos aditivos de fls. 648 e ss., pelo qual a Saepar é contratada pela OURO VERDE TRANSPORTE E LOCAÇÃO S/A para a prestação "Serviços de Assistência 24 (vinte e quatro) Horas"

A análise dos contratos permite concluir que a Saepar era contratada por terceiros para prestar Cobertura e Assistência 24 horas, e terceirizava parte desses serviços para adimplir suas obrigações contratuais perante empresas como a Caixa Seguradora e a Ouro Verde Transportes e Locação.

Todos os contratos encontram-se assinados e com firma reconhecida em cartório.

A fiscalização e o Acórdão Recorrido questionaram a veracidade dos contratos tanto porque o local de prestação dos serviços era distinto da sede da Saepar, quanto porque os contratos teriam carimbos indicando terem sido revisados pelo Departamento Jurídico da Sul América.

Trata-se de elementos que a meu sentir não infirmam os contratos. Além de tratar-se de contratos firmados, com firma reconhecida, entre partes não relacionadas, a prestação dos serviços da Saepar em local distinto e sua sede é plenamente possível e justificada pelos próprios contratos em que figura como tomadora de serviços, que revelam a terceirização para adimplir suas obrigações naqueles contratos em que é prestadora. Por sua vez, a aposição de carimbo do departamento jurídico da Sul América não há de causar estranheza na medida em que a Saepar é empresa do grupo Sul América, que certamente centraliza atividades meio, como o departamento jurídico.

O Acórdão Recorrido manifesta entender crucial a análise dos relatórios gerenciais mencionados dos contratos, que o Recorrente alegou ter acostado aos autos por amostragem, na forma de planilha (arquivo não paginável), contendo 1.300 casos que justificariam as despesas incorridas cuja dedução foi glosada.

Os Relatórios Gerenciais dos atendimentos prestados pela Saepar (seja por si seja por seus terceirizados) a seus contratantes foram juntados e encontram-se nos autos, à fls. 9.337, 9.340, 9.343, 9.346, relacionando a data, número do sinistro, tipo de serviço prestado, unidade da Federação e cidade onde ocorreu, modelo e placa do veículo sinistrado, quantidade de quilômetros rodados por veículo.

As notas fiscais de prestação de serviços pela Saepar encontram-se também nos autos à fls. 9.484 a 12.030.

Assim, seja qual o detentor da verdade quanto à juntada e apresentação anterior durante a fiscalização, os documentos solicitados vieram aos autos, e comprovam suficientemente

a prestação, pela Saepar, dos serviços dela contratados, o que abala o principal pilar erigido pela autoridade fiscal para glosar as despesas, qual seja, a prova de que a Saepar tinha obrigação e teria prestado os serviços cuja contratação demandou as despesas glosadas.

O segundo pilar da acusação fiscal, a suposta falta de paridade entre as receitas auferidas com os serviços prestados e as despesas incorridas para sua prestação, por sua vez, é por si só frágil como causa para glosa de despesas, pois em último caso implica a inadmissão da ocorrência de prejuízo fiscal, inerente à sorte empresarial.

A fiscalização não ataca diretamente a falta de comprovação da ocorrência dos pagamentos, mas infere-a a partir dos dois elementos indiciários que anteriormente elencamos, buscando infirmar a necessidade das despesas a partir do questionamento do exercício da atividade geradora das receitas correspondentes.

É o Acórdão Recorrido que dá atenção à prova da efetividade dos pagamentos, asseverando que teriam sido colacionadas meras notas fiscais por amostragem no Doc 05, de fls. 4.053/5.171.

56. Ainda no aditamento das contra-razões, alega a interessada que o DOC 5 apresentado à fiscalização comprovaria, por amostragem, a efetividade dos pagamentos a terceiros no interesse de seus três clientes (Dallas Rent a Car Ltda., Ouro Verde Transporte e Locação S.A. e Companhia de Locação das Américas). Todavia, o que se tem no DOC 5, anexado sob o título de “Documentos Comprobatórios - Outros - Documentos_Comprobatórios 11”, às fls. 4053/5171, são coleções de notas fiscais acompanhadas de planilhas elaboradas pela Saepar intituladas “Demonstrativo de Pagamento a Prestador” com indicação de número do cheque e relação de sinistros. Há também documentos emitidos por locadoras de veículos, que se assemelham a cartas de cobrança, contendo instruções de pagamento, e notas de débito. Ao contrário do que afirma a impugnante, tais documentos não comprovam a efetividade dos pagamentos, pois não consta nenhum documento bancário, como por exemplo cópia dos cheques mencionados nas referidas planilhas, ou extrato bancário indicando o débito na conta; de modo que esses documentos não comprovam nem se o serviço foi pago, nem por quem foi pago. Ademais, trata-se de serviços escolhidos a esmo, sem nenhuma indicação de qual lançamento contábil em conta de despesa se refere, o que inviabiliza qualquer juízo quanto à adequação da amostragem.

Referidos documentos devem ser analisados no contexto em que foram apresentados, vale dizer, juntamente com a intimação fiscal que ensejou sua apresentação.

Ao acostar referido Doc. 05, o contribuinte esclarece o critério eleito, para a comprovação dos pagamentos por amostragem, dado que o despacho que determinou a diligência especificou que a prova poderia ser feita por amostragem, mas nem ele nem a intimação fiscal fixaram critério específico.

Vejamos a determinação do Despacho de Diligência:

“v) a critério da fiscalização (amostragem), intimar o contribuinte a comprovar o pagamento”

Vejamos também o termo de intimação fiscal:

5. INTIMA-SE a comprovar efetivamente tais pagamentos.

E na sequência os esclarecimentos na petição que acompanhou a resposta ao Termo de Intimação Fiscal:

Em relação ao item 5 do Termo, tendo em vista que a Resolução de fls. 1.479/1.480 requer comprovação por amostragem¹ segundo critério estabelecido por V.Sa., mas V.Sa. não definiu esse critério, a INTIMADA considerou que os 10 (dez) maiores valores de pagamentos a terceiros de cada mês do ano-calendário de 2014 no interesse de seus três clientes (Dallas Rent a Car Ltda., Ouro Verde Transporte e Locação S.A. e Companhia de Locação das Américas), perfazendo 180 situações, caracterizam amostra representativa do universo examinado e selecionou essas situações, apresentando como prova dos correspondentes pagamentos, notas fiscais e/ou boletos de cobrança emitidos por aqueles prestadores de serviços terceirizados, bem como por relatório denominado “Contas a Pagar” contendo todas as informações concernentes à operação a que se reporta, inclusive a conta bancária debitada da Intimada e a conta bancária creditada do favorecido (DOC. 05).

Nesse contexto, a suposta insuficiência probatória vislumbrada pelo Acórdão Recorrido se esvai, pois em nenhum momento a autoridade julgadora ou a autoridade fiscal determinaram qual seria a prova de ouro quanto à efetividade dos pagamentos.

Poderia o contribuinte ter acostado aos autos comprovantes de depósito, mas construiu prova alternativa bastante convincente, notadamente, reunindo e conciliando os 10 maiores pagamentos de cada mês realizados a seus principais fornecedores, totalizando 180 situações para as quais se apresentou notas fiscais emitidas por tais terceiros (sobre cuja veracidade não se impôs qualquer dúvida), boletos de cobrança por eles emitidos, e Relatório de Contas a pagar informando a operação em debate, a conta bancária debitada e a conta bancária do favorecido em que o pagamento ocorreu.

Trata-se de prova que, embora não acoberte as milhares de operações em tela, bastam a afastar as incertezas postas pelo Acórdão Recorrido e mais ainda, bastam para infirmar as causas da autuação consignadas no TVF, que ao invés de questionar diretamente a falta de

comprovação do pagamento das despesas, optou por direcionar a acusação para a suposta inverossimilhança de que o Recorrente teria prestado os serviços para cuja execução incorreu nas despesas glosadas.

Daí a pertinência do questionamento posto no Recurso Voluntário, de que se não havia prova da efetividade da prestação dos serviços, nem mesmo do recebimento do preço por eles cobrado, seria pertinente não só a glosa das despesas, como também a glosa das receitas.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, cancelando integralmente a autuação.

3.3 SOBRE A MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL

O Recorrente assevera que a autoridade autuante

“a) esqueceu de considerar no seu cálculo astronômico os incentivos fiscais relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), devidamente declarados na ECF e sobre os quais não existe qualquer questionamento no TVF;”

“b) alocou os valores relativos à Conta 3.01.01.09.01.99 - Outras Despesas Operacionais por ele glosadas, de maneira aleatória, sem sequer observar o regime de competência.” E

c) a impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício.

O Acórdão Recorrido deu provimento parcial ao pedido, reconhecendo a falta de consideração dos incentivos fiscais relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

Entretanto, afastou os demais pedidos.

Sobre a alegação de alocação aleatória das “Outras Despesas Operacionais Glosadas” com suposta inobservância do Regime de Competência, o Acórdão contrapôs que nos demonstrativos de apuração das estimativas de IRPJ e de CSLL, a coluna “Valor Adicionado pela Fiscalização” corresponderia à base de cálculo que a fiscalização apurou para cada mês, que, por sua vez, corresponde aos valores lançados em contas de despesas nos respectivos meses, respeitando-se assim o Regime de Competência.

O Recorrente, contesta asseverando que estivesse correta a apuração fiscal, o valor da multa isolada lançada não destoaria tanto do valor do tributo apurado ao final do período de apuração, quais sejam, R\$ 21.043.705,93 e R\$ 7.533.963,65 frente aos **os valores dos principais dos tributos** lançados de R\$ 4.249.861,05 (IRPJ) e R\$ 1.538.589,97 (CSLL).

Analizando tais demonstrativos de apuração acostados ao TVF às fls. 1.272/1.274 e 1.275/1.277, tudo indica que a fiscalização calculou as multas isoladas procedendo à adição das Outras Despesas Operacionais glosadas nos mesmos períodos em que foram deduzidas.

Recorrendo-se aos Docs. 09 e 10 apresentados pelo contribuinte em sua Impugnação, apontados como prova, identificamos duas planilhas, de fls. 1.428 e 1.430 que trazem em suas notas de rodapé explicações importantes, quais sejam, as de que o TVF teria apurado as multas isoladas mensalmente, acumulando os saldos não recolhidos mensalmente, o que se confirma nas planilhas anexadas ao TVF, conforme verificamos das imagens a seguir:

Cálculo da Multa de Estimativa de IRPJ Não Recolhido	SAEPAR - SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S/A - ANEXO DO TVF					
	Janeiro a Julho	Janeiro a Agosto	Janeiro a Setembro	Janeiro a Outubro	Janeiro a Novembro	Janeiro a Dezembro
AC 2014						
Lucro Real Informado pelo Contribuinte Acumulado - ECF - (N620)	R\$ 4.489.086,76	R\$ 4.831.925,57	R\$ 1.750.865,03	R\$ 2.892.190,81	R\$ 3.593.475,95	R\$ 4.435.839,79
Valor Adicionado pela Fiscalização	R\$ 2.181.503,37	R\$ 1.638.901,24	R\$ 2.049.840,12	R\$ 903.129,78	R\$ 1.084.120,77	R\$ 814.373,61
Valor Adicionado pela Fiscalização Acumulada	R\$ 17.931.697,61	R\$ 19.570.598,85	R\$ 21.620.438,97	R\$ 22.523.568,75	R\$ 23.607.689,52	R\$ 24.422.063,13
Lucro Real Com Adição da Fiscalização	R\$ 22.420.784,37	R\$ 24.402.524,42	R\$ 23.371.304,00	R\$ 25.415.759,56	R\$ 27.201.165,47	R\$ 28.857.902,92
30% Prejuízo Do Lucro Real (Prejuízo AC Anterior = R\$ 13.545.120,83)						R\$ 8.657.370,88
Lucro Após a Compensação de Período Anterior	R\$ 22.420.784,37	R\$ 24.402.524,42	R\$ 23.371.304,00	R\$ 25.415.759,56	R\$ 27.201.165,47	R\$ 20.200.532,04
CALCULO DO IMPOSTO DEVIDO						
Alíquota DE 15%	R\$ 3.363.117,66	R\$ 3.660.378,66	R\$ 3.505.695,60	R\$ 3.812.363,93	R\$ 4.080.174,82	R\$ 3.030.079,81
Acumulado de R\$ 20.000,00 ao Mês	R\$ 140.000,00	R\$ 160.000,00	R\$ 180.000,00	R\$ 200.000,00	R\$ 220.000,00	R\$ 240.000,00
Adicional de 10% s/Parcela que exceder a R\$ 20.000,00/ mês	R\$ 2.228.078,44	R\$ 2.424.252,44	R\$ 2.319.130,40	R\$ 2.521.575,96	R\$ 2.698.116,55	R\$ 1.996.053,20
IMPOSTO DE RENDA DEVIDO	R\$ 5.591.196,09	R\$ 6.084.631,11	R\$ 5.824.826,00	R\$ 6.333.939,89	R\$ 6.778.291,37	R\$ 5.026.133,01
IRRF - DIRF	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
IRPJ Devido em Meses Anteriores	R\$ 968.007,31	R\$ 1.081.337,17	R\$ 1.162.989,85	R\$ 1.162.989,85	R\$ 1.162.989,85	R\$ 1.162.989,85
IRPJ ESTIMATIVA a Pagar	R\$ 4.623.188,78	R\$ 5.003.293,94	R\$ 4.661.836,15	R\$ 5.170.950,04	R\$ 5.615.301,52	R\$ 3.863.143,16
Declarado em DCTF ECF (N620 - Linha 26)	R\$ 113.329,86	R\$ 81.652,68				
Valor Não Declarado e Não Recolhido	R\$ 4.509.858,92	R\$ 4.921.641,26	R\$ 4.661.836,15	R\$ 5.170.950,04	R\$ 5.615.301,52	R\$ 3.863.143,16
50% DO VALOR NÃO RECOLHIDO = Valor do AUTO DE INFRAÇÃO	R\$ 2.254.929,46	R\$ 2.460.820,63	R\$ 2.330.918,08	R\$ 2.585.475,02	R\$ 2.807.650,76	R\$ 1.931.571,58

Tal procedimento de fato infla indevidamente a multa isolada, produzindo efeito cumulativo sobre o saldo de estimativa não recolhido a cada período, motivo pela qual assiste também razão ao contribuinte neste aspecto, não por uma desatenção fiscal ao regime de competência, mas pela cumulação indevida de saldos de prejuízos fiscais. Por esta razão, o lançamento das multas isoladas mereceriam cancelamento parcial.

De todo modo, entendo por outra razão que o lançamento da multa isolada deve ser cancelado integralmente, já que verifica-se, no caso, a consunção.

A aplicação do princípio da consunção é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho.

Debate-se, usualmente, se a multa isolada somente poderia ser exigida conjuntamente ao lançamento de ofício voltado à exigência das estimativas não quitadas, e, não sendo possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento.

Não partilho desse entendimento. A Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o

tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Livia de Carli Germano no mesmo Acórdão 9101-005.080 muito bem expõe que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

“Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos,

sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Distinta é a situação em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura tributo a pagar mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, **a jurisprudência administrativa admite a absorção da multa imposta sobre a conduta-meio pela multa imposta sobre a conduta-fim**, levando à prevalência apenas da multa de ofício como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105.

“Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012”

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária e muito bem delineando as **três vertentes existentes a seu respeito**, podemos mencionar o Acórdão nº 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, o qual se vale de voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o

descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sábença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, expressa o estado atual do debate no âmbito da **CSRF**, no qual se reconheceu a aplicação do princípio da consunção pela **1ª das vertentes acima mencionadas** no voto do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto com as contribuições do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

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 obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *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

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Ainda sobre a permanência da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não modificaram o aspecto material da regra matriz de incidência das prescrições punitivas em questão, tendo apenas alterando o percentual da multa isolada e afastado a sua possibilidade de agravamento, com alteração topográfica que retirou a previsão da exigência isolada da multa do parágrafo 1º, IV, alocando-a no inciso II do *caput*. Todo o raciocínio que ensejou a consolidação do entendimento do colegiado no verbete sumular de nº 105 remanesce aplicável diante da ausência de alteração de suas premissas fundantes.

No caso em questão, verifica-se a patologia apontada pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, impondo-se óbice à aplicação da multa isolada segundo a 1ª vertente da qual acima se tratou, razão pela qual a multa isolada torna-se insubsistente.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário para afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, afastando parcialmente a glosa de despesas com publicidade no montante de R\$ 5.332.610,08, afastando integralmente a glosa de outras despesas operacionais e cancelando a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado

Pedimos vênia para discordar do Ilustre Relator no que concerne a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício.

1 CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

O argumento da impossibilidade da aplicação concomitante das multas isolada e de ofício não pode ser acolhido, na medida em que o motivo determinante para cada penalidade é diverso, conforme se extrai dos incisos I e II, “b”, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Consoante o previsto no art. 44, II, “b”, acima reproduzido, o sujeito passivo que deixar de recolher o IRPJ devido por estimativa estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido, ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ao final do período de apuração.

Assim, se a penalidade em tela é aplicável mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, claro está que essa multa é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final do ano-base, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal, previsto no art. 6º, c/c art. 2º, da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, é importante observar que a multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, tem como pressuposto, o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, que deixaram de ser recolhidos pela recorrente. Já a multa isolada de 50% aplicada na presente autuação, cujo fundamento de validade, repita-se, reside no art. 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96, tem como antecedente a falta do pagamento de estimativas do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente. Logo, é evidente que as penalidades são aplicadas em face de eventos distintos, sendo plenamente possível a coexistência que ambas no curso de determinada ação fiscal.

Fazendo uma interpretação histórica, o art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 97 previa expressamente o lançamento da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas e também do tributo devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Referida instrução normativa foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, que trouxe conteúdo normativo idêntico:

Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Por sua vez, a IN RFB nº 1.515, de 2014 foi revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que assim determina:

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Como se vê, os textos normativos determinam a cobrança, não de forma alternativa, e sim de forma cumulativa. Resta evidente que deve haver a exigência da multa de ofício e da multa isolada.

Destarte, em face do art. 3º do CTN, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento das multas isolada e de ofício sempre que identificar presentes seus fatos geradores.

2 CONCLUSÃO

Por todo exposto, no que concerne ao pedido de exoneração da multa isolada, voto manter a exigência da multa isolada recalculada considerando as glosas revertidas e a correção do erro de cálculo, nos termos do voto do relator.

ACÓRDÃO 1201-007.273 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12448.729474/2018-02

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi

DOCUMENTO VALIDADO