



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720397/2012-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.647 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente SCARLAT COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O fato de o Colegiado de 1ª Instância considerar despicienda a realização de diligência não implica nulidade da decisão, quando a decisão encontra-se devidamente fundamentada e o Turma forma sua convicção a partir de elementos de fato constante dos autos.

OMISSÃO DE RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA.

Há de ser mantido o lançamento incidente sobre omissão de receita escriturada e não declarada ao Fisco Federal, uma vez que restou comprovado que da receita escriturada no Livro Apuração do ICMS já haviam sido abatidas as notas fiscais correspondentes às operações de substituição tributária.

DESPESAS E CUSTOS GLOSADOS. CONTRATO DE RATEIO.

Há de se cancelar a glosa das despesas, quando o contribuinte logra êxito em comprovar que as mesmas foram incorridas e pagas através de contrato de rateio com sua Controladora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. INEXISTÊNCIA COMPROVAÇÃO.

Há de se afastar a aplicação da multa de ofício qualificada, quando não demonstrado o dolo específico do contribuinte. O simples efeito de redução dos tributos devidos, decorrente da infração, não justifica a imposição da qualificadora.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se à CSLL, a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão de todos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento parcial ao recurso, para: 1) reduzir o valor tributável de R\$ 14.081.096,76 para R\$ 7.629.722,39; 2) reduzir a multa de ofício para 75% e 3) excluir a multa isolada de 50%, por concomitância. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora), Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que deram provimento parcial em menor extensão, para somente: 1) reduzir o valor tributável de R\$ 14.081.096,76 para R\$ 7.629.722,39 e 2) reduzir a multa de ofício para 75%. Designado para redigir o voto vencedor quanto à multa isolada, o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo José Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário em face de acórdão da DRJ (fls. 18291-18338) que julgou improcedente a impugnação do contribuinte.

Em 19/03/2019, o julgamento do recurso foi convertido em diligência, através da Resolução n. 1301-000.663.

Dos Fatos

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ e CSLL (fls.9803-9821), referente ao ano-calendário 2008, decorrente de omissão de receitas e glosa de despesas não

comprovadas, com imposição de multa de ofício de 75% para a infração de omissão de receita, e de multa qualificada 150%, para a infração de glosa de despesas, acrescidas de juros moratórios. Também houve o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal.

O lançamento encontra-se resumido abaixo:

IRPJ

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2917	Valor 3.295.890,32
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2012)		Valor 1.235.299,70
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 4.357.427,98
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1632	Valor 1.647.945,17
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 10.536.563,17

CSLL

CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2973	Valor 1.195.160,51
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2012)		Valor 447.946,15
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 1.581.634,07
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1649	Valor 597.580,26
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 3.822.320,99

Por bem descrever os fatos, transcrevo trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 9758-9802):

1.1 DA VERIFICAÇÃO DAS DESPESAS OPERACIONAIS

1.1.1. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, fiscalizei a empresa em epígrafe, relativamente ao exercício de 2.009, ano-calendário 2.008, vez que fora selecionada para verificação dos valores informados a título de Despesas Operacionais, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2009.

(...)

G.4. Não obstante nosso trabalho pautou-se em verificar a comprovação de todas as Despesas Operacionais que a empresa pretendeu utilizar, as quais informou em sua DIPJ, resultando na elaboração das Planilhas intituladas "Despesas Operacionais Comprovadas pelo Contribuinte" e "Despesas Operacionais Não Comprovadas pelo Contribuinte", parte integrante do presente Termo.

H. Desta forma, restou apurado e amplamente demonstrado que a empresa não logrou êxito em comprovar grande parte das despesas que pretendeu utilizar a título de "Outras Despesas Operacionais" e/ou "Despesas Operacionais", informadas na Ficha 05A da DIPJ/2009, mediante as quais reduziu indevidamente o seu Resultado Operacional no período de janeiro a dezembro do ano-calendário de 2.008, exercício de 2.009, impondo-se as glosas dos valores a seguir demonstrados:

DESPESAS OPERACIONAIS NÃO COMPROVADAS	DIPJ/2009	VALOR
MATERIAL PROMOCIONAL / PROPAGANDA E PUBLICIDADE	LINHA 18 DA FICHA 05A	22.694,35
DESPESAS DE MANUTENÇÃO E REPAROS	LINHA 17 DA FICHA 05A	9.610,63
DESPESAS DE MANUTENÇÃO E REPAROS	OUT. DESP. OPERACIONAIS	73.588,94
DESPESAS COM PESSOAL	OUT. DESP. OPERACIONAIS	3.681.077,53
DESP. COMPLEMENTARES NÃO COMPROVADAS – PLANILHA I	OUT. DESP. OPERACIONAIS	1.412.944,83
DESP. COMPLEMENTARES COMPROVADAS EM PARTE – PLANILHA II	OUT. DESP. OPERACIONAIS	334.372,38
DESP. GERAIS NÃO COMPROVADAS – PLANILHA III	OUT. DESP. OPERACIONAIS	1.343.041,50
DESP. GERAIS COMPROVADAS EM PARTE – PLANILHA IV	OUT. DESP. OPERACIONAIS	4.091.877,18
VALOR TOTAL DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS		10.969.207,34
(-) DESPESAS COM BRINDES - NÃO DEDUTÍVEIS/ADICIONADAS AO LUCRO LÍQUIDO		15.617,27
VALOR TOTAL DAS GLOSAS A SEREM EFETUADAS		10.953.590,07

I. Cabe informar que a empresa tentou comprovar outras Despesas Operacionais utilizadas, porém os documentos apresentados não foram aceitos por esta fiscalização, dentre outras razões, por não se revestirem das características de documentos hábeis que se prestassem às necessárias comprovações, por não terem respaldo em documento fiscal, como por exemplo, Nota Fiscal, Duplicata, Contrato ou qualquer outro documento equivalente, e/ou por não apresentarem coincidência de datas e valores com as despesas pretendidas, conforme demonstrado nas planilhas elaboradas por esta fiscalização e parte integrante do presente processo, intituladas "ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA EM CONFRONTO COM AS DESPESAS LANÇADAS PELO CONTRIBUINTE".

(...)

1.2 DA VERIFICAÇÃO DAS RECEITAS

1.2.1. Uma vez apurados os reais valores das despesas incorridas no ano-calendário de 2008, procedemos então à análise do valor das Receitas auferidas no mesmo período, mediante o confronto das Declarações entregues pelo contribuinte, em especial, da DIPJ/2009 (Declaração de Informações Econômico Fiscais) e da DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), com os Balancetes mensais e o Livro Razão, relativos ao ano-calendário 2008, constatando-se que os valores anuais de Receitas obtidos por intermédio dos Balancetes mensais e do Livro Razão eram coincidentes entre si, totalizando R\$ 103.429.719,45, sendo também coincidentes com o valor das Receitas auferidas pela empresa informado na DIPJ/2009.

1.2.2. Não obstante, confrontando-se o valor da Receita de Revenda de Mercadorias informada na DIPJ/2009, com os valores lançados no Livro Registro de Saídas, bem como com os valores do Livro Registro de Apuração do ICMS do mesmo período, constatamos que a empresa auferiu Receitas em valor superior ao valor anual informado na DIPJ, deixando de oferecer à tributação o valor de R\$ 3.127.506,69, em Receitas obtidas com Revenda de Mercadorias no ano-calendário de 2008, conforme segue demonstrado:

2008	REVENDA DE MERCADORIAS			RECEITA NÃO DECLARADA
MÊS	RICMS	L. REGISTRO	DIPJ	
JAN	7.757.497,88	7.757.497,88		
FEV	8.285.674,01	8.285.674,01		
MAR	10.228.393,77	10.228.393,77		
ABR	8.587.381,04	8.587.381,04		
MAI	8.729.205,65	8.729.205,65		
JUN	8.481.429,91	8.481.429,91		
JUL	9.246.651,12	9.246.651,12		
AGO	9.790.766,37	9.790.766,37		
SET	8.619.352,00	8.619.352,00		
OUT	9.314.682,94	9.314.682,94		
NOV	8.224.773,94	8.224.773,94		
DEZ	9.291.417,51	9.291.417,51		
TOTAL	106.557.226,14	106.557.226,14	103.429.719,45	3.127.506,69

3. DA TRIBUTAÇÃO MENSAL E RECÁLCULO DO LUCRO REAL

3.1. Com base em valores extraídos dos registros contábeis da empresa, procedemos ao levantamento da apuração do Lucro Real, nos moldes efetuados pela empresa, resultando na elaboração da planilha intitulada "APURAÇÃO DO LUCRO REAL PELO CONTRIBUINTE", parte integrante do presente Termo.

3.2. Dando prosseguimento aos trabalhos, considerando-se que as Receitas auferidas no ano-calendário de 2.008 restavam apuradas, bem como que haviam sido procedidas as verificações das despesas de fato incorridas naquele ano-calendário, além de terem sido verificadas as ocorrências de eventuais Adições e Exclusões ao Lucro Líquido, procedemos então à apuração do Lucro Real do período de janeiro a dezembro de 2.008, resultando nos valores a seguir demonstrados:

(...)

8. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

(...)

8.4. No presente caso, o contribuinte informou e deduziu do Lucro Bruto, a título de Despesas Operacionais, mais especificamente, como "Outras Despesas Operacionais", em sua DIPJ/2009 - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - ano-calendário 2.008, valores inexistentes, uma vez que as despesas pretendidas não ocorreram de fato, conforme restou demonstrado, no evidente intuito de redução da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, haja vista que, mediante este artifício, conseguiu encerrar a apuração do resultado do ano-calendário de 2.008 com Prejuízo, encobrindo o Lucro de fato auferido naquele período.

8.5. Diante dos fatos constantes deste Termo, restou caracterizada a ação dolosa do contribuinte, tendente a reduzir o montante do imposto devido e/ou evitar o seu pagamento, prevista no artigo 72, da Lei 4.502.

8.6. Portanto, plenamente cabível e justificada a aplicação da alíquota de 150% de multa, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Da Impugnação

Inconformada com a autuação, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls.9828-9850), acompanhada de documentos. O julgamento foi convertido em diligência nos termos do despacho de fls.12409 e ss. Consta Informação Fiscal às fls. 18249 e seguintes.

A DRJ julgou o recurso improcedente, através de acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2008, 28/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Incabível o pedido de realização de diligência, pois o presente litígio se resolve com o direito e os fatos comprovados por documentos já constantes dos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/01/2008, 28/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

RECEITA ESCRITURADA. NÃO DECLARAÇÃO.

Receitas escrituradas e não declaradas constituem-se receitas omitidas ao Fisco.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

DESPESAS INCOMPROVADAS.

Mantém-se a glosa de despesas não comprovados por documentos hábeis e idôneos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2008, 28/02/2008, 31/03/2008, 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008, 31/07/2008, 31/08/2008, 30/09/2008, 31/10/2008, 30/11/2008, 31/12/2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada, em percentual duplicado, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido, quando demonstrada a presença de fraude nas ações do contribuinte.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÕES DISTINTAS. PENALIDADES. APLICAÇÃO CUMULATIVA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste aplicação cumulativa de penalidades quando lançada multa isolada decorrente de falta de pagamento do imposto por estimativa e multa de ofício incidente sobre a falta de recolhimento do imposto apurado no ajuste anual, já que se tratam de infrações distintas.

Do Recurso Voluntário

Em **10/02/2017** (sexta-feira), o contribuinte tomou ciência do acórdão através do Correios, conforme Aviso de Recebimento-AR de fl. 18352. Inconformado com a decisão de 1ª Instância, em **14/03/2017**, o contribuinte interpôs **recurso voluntário** de acordo com Termo de Solicitação de Juntada e Recibo de Entrega de Arquivos Digitais (fls. 18355 e 18357). O sujeito passivo manifesta sua irrisignação através dos seguintes argumentos:

1. *Nulidade da decisão recorrida por preterição ao direito de defesa;*
2. *Inexistência de omissão de receita, posto que a autoridade fiscal teria deixado de subtrair os valores pertinentes à substituição tributária do ICMS;*
3. *Ausência de análise de mérito quanto aos argumentos trazidos para justificar as despesas glosadas;*
4. *Procura demonstrar que as despesas são necessárias, dividindo-as em despesas próprias e despesas objeto de contrato de rateio. Discorre sobre várias rubricas e contas contábeis e cita documentos juntados ao processo;*
5. *Alega ausência de comprovação da conduta dolosa para justificar a imposição de multa qualificada;*
6. *Argui impossibilidade de cobrança de multa isolada cumulada com a multa de ofício;*

Ao fim, requereu que fosse anulada a decisão de 1ª Instância e que fosse determinada a baixa do processo em diligência, a fim de que fossem examinadas todas as provas juntadas aos autos, e subsidiariamente, requer que o lançamento seja julgado improcedente. Em relação às penalidades, pugna pela exclusão da multa isolada e redução da multa de ofício para o patamar de 75%.

Anexou ao recurso os documentos de identificação, cópia da intimação e do extrato do processo. Não juntou novos documentos probatórios.

Da Diligência

O julgamento do recurso foi convertido em diligência para que a Unidade de Origem, no que diz respeito à infração de omissão de receita, verificasse se foi excluída da base de cálculo o ICMS-Substituição Tributária.

No que diz respeito à infração de glosa de custos e despesas, a Recorrente alegou entre outros argumentos, a existência de um contrato de rateio com sua controladora (Scarlat Industrial Ltda). Neste ponto, a diligência buscou verificar a efetiva comprovação das despesas, nos termos do contrato de rateio, mormente no que diz respeito ao efetivo pagamento e desembolso por parte da Autuada.

A Autoridade Fiscal realizou a diligência, tendo juntado Relatório Fiscal às fls. 18434-443. O contribuinte se manifestou acerca do referido relatório.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 1301-005.647 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16095.720397/2012-20

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Preliminar.

Nulidade por Preterição do Direito de Defesa

A Recorrente argui nulidade da decisão de 1ª Instância, posto que teria sido proferida com preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, inc. II do Decreto nº 70235/72.

Alega que no que se refere ao mérito da glosa das despesas necessárias, a Turma limitou-se a relatar os atos praticados no bojo do presente processo, transcrevendo as razões que levaram a Fiscalização a proceder as glosas impugnadas, bem como os fundamentos apresentados pela Recorrente em sua impugnação.

Relata que durante o julgamento da impugnação foi solicitada diligência; que a Recorrente apresentou todos os documentos solicitados; que a própria autoridade fiscal reconheceu tal fato em sua informação; que ainda assim, não houve um relatório conclusivo em face de a Auditora ter constatado a inexistência de fato da empresa; que os únicos documentos solicitados e não entregues foram uma mídia contendo a composição do faturamento das empresas referente ao AC 2008 e as planilhas para explicar e organizar os documentos juntados; que pediu prorrogação de prazo para a entrega desses documentos; que a Auditora não se manifestou acerca do mérito da diligência e em 07/07/2015, emitiu um relatório não conclusivo.

Argumenta que as razões da defesa foram ignoradas, que o conjunto probatório não foi sequer analisado, que *nem mesmo seria possível considerar que houve algum exame feito pela Fiscalização que permitisse fundamentar a improcedência da impugnação*, havendo de ser reconhecida a nulidade da decisão da DRJ.

Consta do processo requerimento de diligência formulado pelo Relator (fls. 12409 e ss) para análise da procedência dos valores pleiteados pela autuada, e ressalta que não localizou nos autos os documentos mencionados que deveriam constar de um *CD-Rom*. O relator solicitou a elaboração de relatório conclusivo.

Como resultado da diligência, às fls. 18429-18253, a Auditora juntou documento intitulado Informação Fiscal, onde relata que intimou o contribuinte para *apresentar documentos faltantes, produzir planilhas, além de explicar a organização das duas e mil e quinhentas folhas juntadas, através das quais afirma comprovar a existência das operações e o efetivo dispêndio dos valores envolvidos em glosa.*

Registrou a Auditora que:

4 - Basicamente, além dos documentos faltantes, a empresa limitou-se a imprimir e reenviar os documentos que já haviam sido apresentados quando da

impugnação e juntados às folhas 10.059 a 11.529, fora de ordem, acompanhados somente de uma relação. Vários desses papéis referem-se, inclusive, a despesas que não foram objeto de glosa, pois nem constam das planilhas que fazem parte do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais.

Apesar de informar que a análise de mérito restaria prejudicada em consequência da inexistência de fato da empresa, ainda assim a Auditora procedeu à análise dos documentos apresentados, e fez consignar em sua Informação:

5.2 – DOS DEMAIS DOCUMENTOS ANALISADOS:

5.2.1 - A empresa não dispõe de qualquer patrimônio declarado em seu nome, (...).

(...) Na situação clássica de rateio de despesas, a(s) empresa(s) beneficiada(s) pelo serviço faz o reembolso da sua parte na despesa que foi paga pela empresa líder. No caso das despesas que a impugnante alega serem próprias, espera-se, obviamente, que tenham sido pagas com recursos próprios. Entretanto, não foi essa a situação verificada, pois as despesas alegadas próprias, foram pagas pela empresa Scarlet Industrial.

5.2.3 - Embora, aparentemente, cada empresa tenha conta-corrente em seu nome (Scarlat Comercial ag. 3689 071.034-5 (atual 13.000.151-1) e Scarlet Industrial ag. 3689 6.703222 (atual 13.000.668-8)), os pagamentos foram efetivados através dessa última conta, conforme se observa nos comprovantes anexos. Alguns comprovantes apresentam a mensagem "Caso não estejam disponíveis no momento da efetivação da operação, será utilizada a 'Forma de Pagamento Alternativa' cadastrada no Convênio da Conta". A forma de pagamento alternativa nada mais é do que buscar recursos na conta da empresa Scarlet Industrial, sendo notória a falta de autonomia financeira da empresa Scarlet Comercial, desde então. Dentre os documentos apresentados e, repetindo, apenas por uma observação rasa, sem maior juízo de valor, foram detectadas as seguintes situações:

- Contratos de Ação Promocional firmados em setembro/2008 e junho/2008, em nome de Scarlet Comercial, com comprovantes de Pagamento em nome de Scarlet Comercial, mas efetivamente pagos através da conta-corrente ag. 3689 6.703222, de titularidade de Scarlet Industrial (exemplos 1 e 2);

- Acordos de Ação Promocional firmados em março/2008 e maio/2008, em nome de Scarlet Comercial, comprovantes de Pagamento em nome de Scarlet Industrial, pagos através da mesma conta-corrente ag. 3689 6.703222, de titularidade de Scarlet Industrial (exemplos 3, 4 e 5);

(...)

Ou seja, apesar de a Auditora mencionar que a análise de mérito da diligência restaria prejudicada, a mesma analisou vários dos documentos apresentados. O Colegiado recorrido considerou a Informação Fiscal como suficiente para formar sua convicção no sentido da improcedência das despesas.

Caso o relator considerasse que as informações prestadas pela Auditora, como resultado da diligência, não fossem suficientes para formar sua convicção, poderia ter devolvido novamente o processo para realização de nova diligência, posto que não existe qualquer óbice à realização de uma nova diligência.

Não cabe à Recorrente se manifestar acerca da suficiência de informações constantes do relatório. Essa competência é da Turma da DRJ, bem como compete ao Colegiado a apreciação e valoração das provas.

Também não procede a alegação da Recorrente no sentido de que *todo conjunto probatório foi sequer analisado* ou que *nem mesmo é possível considerar que houve algum exame feito pela Fiscalização pela Auditora responsável pela diligência*.

Tais argumentos não procedem. A partir das transcrições acima, observa-se que a Auditora analisou vários documentos. Contudo, há de se ressaltar que foram entregues mais de 2500 folhas, sem organização, e depois, foram entregues mais documentos, fora de ordem, apenas com uma relação e que alguns documentos nem se relacionavam com as despesas glosadas.

O ônus da prova, via de regra, cabe a quem alega o direito. No caso em tela, era dever do contribuinte fazer prova de que as despesas existiram e de houve o necessário dispêndio por parte da Recorrente.

Não basta apresentar documentos de forma aleatória. É imprescindível a demonstração de forma inequívoca, fazendo a devida correspondência entre as despesas glosadas e os valores constantes dos documentos apresentados.

Documentos apresentados de maneira aleatória são dados que não possuem significado relevante e não conduzem a nenhuma compreensão. Por sua vez, a informação é a ordenação e organização dos dados de forma a transmitir significado e compreensão dentro de um determinado contexto.

Em 06/05/2017, a Recorrente foi intimada a produzir planilhas para esclarecer a documentação apresentada, no prazo de 5 dias. Considerando o prazo exíguo, solicitou mais 5 dias úteis para a produção de tais planilhas. Em 07/07/2015, portanto 2 meses após aquela intimação, a Auditora emitiu sua Informação Fiscal, sem que as planilhas tivessem sido apresentadas. O contribuinte alega que não houve manifestação da Auditora em relação ao pedido de prorrogação.

Compreendo que se o prazo de 5 dias era limitado para a elaboração das planilhas, o contribuinte deveria ter iniciado a confecção das mesmas no primeiro dia útil, e ainda sem a manifestação da Auditora, deveria tê-las apresentado na primeira oportunidade, mas não o fez. Ressalte-se que o contribuinte poderia ter entregue a planilha, ainda que a destempo.

Quanto à necessidade de diligência, este é um juízo de valor do Julgador, e no caso em concreto, o relator se convenceu, a partir dos documentos apresentados nos autos e da Informação Fiscal, que a Recorrente não havia efetivado aquelas despesas, conclusão que foi adotada pelos demais julgadores da Turma.

O Colegiado da DRJ levou em consideração o fato de a empresa não ter sido localizada no endereço, não possuir empregados, entre outros fatos que levaram a sua baixa definitiva no Cadastro de Pessoa Jurídica, tanto que relatou toda a discussão acerca do procedimento de baixa, inclusive no que diz respeito ao trâmite do mandado de segurança

impetrado, e afirmou ter sido proferido julgamento final na via administrativa acerca da baixa no CNPJ e, nessa direção, fundamentou seu voto.

O artigo 59 do Decreto nº 70235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal, dispôs:

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 consequência.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

É de se observar que o contribuinte teve compreensão das infrações que lhe foram imputadas e, defendeu-se do lançamento, tendo apresentado documentos, que foram objeto de diligência. Acrescente-se que durante o procedimento de diligência foi oportunizado ao contribuinte apresentar documentos citados na impugnação. Durante o procedimento de diligência, constatou-se a inexistência de fato da autuada, o que levou o Colegiado a formar sua convicção acerca da improcedência das despesas.

Com efeito, constata-se que houve discordância da Recorrente em relação ao que restou decidido pela Turma *a quo*. Contudo, esta inconformidade é questão de mérito, a ser devidamente analisada no presente recurso, mas que não justifica a decretação de nulidade da decisão recorrida.

Logo não merece ser acolhida a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Do Mérito.

1. Omissão de Receitas

Em relação à infração de omissão de receitas, a Recorrente ratifica os argumentos de sua impugnação, no sentido de que o ICMS - Substituição Tributária não foi levado em considerado na autuação, ainda que a decisão recorrida tenha afirmado que o auditor fez o devido abatimento desses valores.

A Auditora apurou omissão de receitas no valor total de R\$ 3.127.506,69 ao fazer o confronto entre o valor da Receita de Revenda de Mercadorias informada na DIPJ/2009, com os valores lançados no Livro Registro de Saídas, bem como com os valores do Livro Registro de Apuração do ICMS do mesmo período, e elaborou a seguinte tabela (TVF fls. 9775-9776):

2008	A	B	C	D
MÊS	DIPJ	LIVRO RAZÃO	LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS	DIFERENÇA APURADA (C - B)
JAN		7.597.052,01	7.757.497,88	160.445,87
FEV		8.086.615,25	8.285.674,01	199.058,76
MAR		9.967.373,45	10.228.393,77	261.020,32
ABR		8.317.500,92	8.587.381,04	269.880,12
MAI		8.474.521,47	8.729.205,65	254.684,18
JUN		8.223.681,20	8.481.429,91	257.748,71
JUL		8.995.297,40	9.246.651,12	251.353,72
AGO		9.455.459,06	9.790.766,37	335.307,31
SET		8.311.552,98	8.619.352,00	307.799,02
OUT		9.026.575,11	9.314.682,94	288.107,83
NOV		7.996.152,48	8.224.773,94	228.621,46
DEZ		8.977.938,12	9.291.417,51	313.479,39
TOTAL	103.429.719,45	103.429.719,45	106.557.226,14	3.127.506,69

O TVF não informa qual o valor de ICMS - Substituição Tributária que foi considerado para efeito de apuração da receita.

A Recorrente alega que o valor de ICMS - Substituição Tributária (R\$ 3.127.506,69) corresponde exatamente ao valor da diferença apurada pela Auditora, conforme tabela constante do recurso voluntário (fls.18367-68):

Ref.: 2008	Receita bruta (A)	ICMS Subst (B)	(A+B)
jan	R\$ 7.594.052,01	R\$ 163.445,87	R\$ 7.757.497,88
fev	R\$ 8.089.615,25	R\$ 196.058,76	R\$ 8.285.674,01
mar	R\$ 9.967.373,45	R\$ 259.576,32	R\$ 10.226.949,77
abr	R\$ 8.317.500,92	R\$ 269.880,12	R\$ 8.587.381,04
mai	R\$ 8.474.485,63	R\$ 254.720,02	R\$ 8.729.205,65
jun	R\$ 8.223.726,94	R\$ 257.712,97	R\$ 8.481.439,91
jul	R\$ 8.995.297,50	R\$ 251.353,62	R\$ 9.246.651,12
ago	R\$ 9.455.459,06	R\$ 335.307,31	R\$ 9.790.766,37
set	R\$ 8.311.552,98	R\$ 307.799,02	R\$ 8.619.352,00
out	R\$ 9.026.575,11	R\$ 288.107,83	R\$ 9.314.682,94
nov	R\$ 7.996.152,48	R\$ 228.621,46	R\$ 8.224.773,94
dez	R\$ 8.977.938,12	R\$ 313.479,39	R\$ 9.291.417,51
outras receitas	-	R\$ 1.444,00	R\$ 1.444,00
Total no ano	R\$ 103.429.729,45	R\$ 3.127.506,69	R\$ 106.557.236,14

Acrescenta que a legislação estadual obriga o contribuinte a declarar "em duplicidade" o ICMS, posto que deve indicar o ICMS próprio com remissão ao CFOP correspondente, bem como o ICMS - Substituição tributária, com o respectivo CFOP e citou o art. 275, abaixo transcrito:

Art. 275 - O sujeito passivo por substituição escriturar o documento fiscal no livro Registro de Saídas, conforme segue (Lei 6.374/89, art. 67, § 12, e Ajuste SINIEF-4/ 93, cláusula quarta):

I - nas colunas adequadas, os dados relativos à operação ou prestação própria, na forma prevista neste regulamento;

II - na coluna "Observações", na mesma linha do registro de que trata o inciso anterior, o valor do imposto retido e o da respectiva base de cálculo, referidos no artigo 273, com utilização de colunas distintas para essas indicações, sob o título comum "Substituição Tributária".

Parágrafo único - Os valores constantes na coluna relativa ao imposto retido serão totalizados no último dia do período de apuração, para lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, na forma prevista no artigo 281.

Este ponto foi objeto de diligência, tendo sido solicitado que a Autoridade Fiscal informasse se os valores de ICMS-Substituição Tributária foram considerados pela autoridade fiscal e quais os seus valores e, se considerando o valor do ICMS - Substituição tributária, remanesceria omissão de receita declarada.

O Relatório Fiscal de Diligência informa que (fl. 18434):

a. OMISSÃO DE RECEITAS

Considerando-se o valor bruto das operações (R\$ 113.053.598,36) e excluindo-se as retenções referentes à substituição tributária dos CFOPs 6403 e 6106 (R\$ 3.127.506,69), chega-se ao valor de R\$ 109.927.535,67. Na autuação, portanto, foi utilizado corretamente o valor líquido das operações, com exclusão do valor referente à ICMS-ST. Ao considerá-la novamente, ocorreria uma exclusão em dobro.

Ao ser intimado do Relatório de Diligência, a Recorrente argumenta que a Autoridade Fiscal limitou-se a reproduzir trecho do acórdão da DRJ, mais especificamente o parágrafo 29, e que *não há qualquer cálculo ou indicação de metodologia de apuração da receita por parte das Autoridades Fiscais, tampouco quaisquer esclarecimentos prestados. A diligência solicitada limita-se a reproduzir, de forma genérica, o acórdão proferido pela D RJ, de forma não esclarecedora e superficial.*

A Recorrente argumenta então que o valor bruto das vendas utilizado pela Recorrente não merece prosperar porque incluiriam valores relativos a (i) remessas em bonificação, doação e brinde; (ii) remessas para industrialização para encomenda; (iii) remessas para depósito fechado; e (iv) outras saídas que não representam a efetiva comercialização das mercadorias.

A Recorrente adota, a título exemplificativo, o mês de setembro, no qual ao utilizar o valor contábil do período, as autoridades teriam incluído outros valores que não representam receitas da Recorrente, quais sejam:

(i) CFOP 5411, que corresponde a devoluções, no valor de R\$ 12.898,06;

(ii) CFOP 5910 e 6910, que correspondem às remessas em bonificação, doação ou brinde, no valor conjunto de R\$ 223.812,58;

(iii) CFOP 5901, que corresponde às remessas para industrialização por encomenda, no valor de 32.554,80;

(iv) CFOP 5905, que corresponde às remessas para depósito fechado, no valor de R\$ 1.083.272,12;

(v) CFOP 5949 e 6949, que correspondem às outras saídas, no valor conjunto de 53.472,75.

É de se observar que a Autuada, ao se manifestar acerca do Relatório de Diligência, traz novos argumentos para contestar os valores apurados pela Autoridade Fiscal, e que não haviam sido questionados nem na impugnação, nem em sede de recurso voluntário.

Nesse sentido, entendo, neste momento, ser incabível novas alegações de fato, em face do art. 16, inc. III do Decreto n. 70235/72, que determina que os motivos de fato e de direito devem constar da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, a não ser quanto a fatos supervenientes.

A exclusão dessas outras operações com mercadorias, que não configurariam ingresso de receita, poderiam ter sido arguidas desde a impugnação. Tais critérios são estabelecidos em lei como instrumento de ponderação entre o princípio da verdade material, da segurança jurídica e da eficiência processual.

Isto posto, em relação à infração de omissão de receita, voto por acatar o resultado da diligência e manter o lançamento a ela correspondente.

2. Glosa de Despesas

Acerca da glosa das despesas, a Recorrente alega sua improcedência e ressalta que celebrou em 2007 um contrato de rateio com sua controladora, Scarlet Industrial Ltda, de modo que boa parte das despesas glosadas foram quitadas pela controladora, e posteriormente foram objeto de reembolso. Discorre sobre elas em vários tópicos, dispostos da seguinte forma:

2.1 Despesas Necessárias

2.1.1 Despesas próprias da Recorrente

2.1.1.1 Despesas com verbas comerciais

2.1.1.2 Despesas com comissões a representantes PJ

2.1.1.3 Despesas com material promocional/ propaganda e publicidade

2.1.2 Despesas Objeto de Contrato de Rateio

2.1.2.1 Despesas com Pessoal

2.1.2.2 Despesas com Serviço Promocional-Merchandising

2.1.2.3 Despesas com Aluguel

Da Dedutibilidade das Despesas próprias e daquelas objeto de Rateio

As despesas para serem dedutíveis têm que atender a requisitos legais, como a normalidade, usualidade e necessidade, nos termos do art.299 do RIR/99, in verbis:

Art.299.São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1ºSão necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2ºAs despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Em se tratando de despesas de pessoal, aluguel, propaganda, comissões, entre outras citadas, não resta dúvida que são despesas usuais e normais para uma empresa que tem por objeto entre outras atividades a fabricação, a embalagem, a venda e o marketing de produtos, conforme seu contrato social (fl.12), abaixo:

CLÁUSULA 4ª - A sociedade tem por objeto:

(a) a fabricação, a embalagem, a venda, o marketing e a distribuição de produtos domésticos de limpeza e lavagem, inseticidas ou qualquer dos seus componentes (incluindo hipoclorito de sódio, cloro, cáustico e "hydramethylon"), bem como quaisquer outras atividades relacionadas, incluindo atividades industriais, comerciais, financeiras, imobiliárias, de construção, de investimento e de prestação de serviços.

(b) a fabricação, a embalagem, a venda, o marketing, a distribuição, a importação e a exportação de produtos de higiene e perfumaria e de artigos de toalete em geral, resinas em geral, produtos e substâncias químicas abrasivas, adesivos e agentes de ligação para uso doméstico, ratoeiras e outros artifícios para o uso doméstico na captura de animais e insetos nocivos;

Para que a despesa seja considerada necessária, faz-se mister a demonstração de que ela efetivamente ocorreu e de que o contribuinte efetivamente suportou o ônus das despesas, ou seja, que elas foram efetivamente pagas ou incorridas.

A partir do momento em que se constatou que a Recorrente obteve uma receita no ano-calendário 2008 da ordem de R\$ 100 milhões, poder-se-ia presumir que existiram pessoas que envidaram esforços para a construção desse resultado. Entretanto a autoridade fiscal verificou que a autuada não possuía empregados, quando glosou despesa de pessoal. Logo afigura-se razoável a alegação de rateio das despesas apresentada pela Recorrente.

Às fls. 9973 e seguintes, consta o contrato de rateio realizado entre a Recorrente e sua controladora que define o critério de rateio, as despesas a serem rateadas, e o pagamento. As despesas a serem rateadas são: pessoal, área comercial e expedição/logística. O critério de rateio se baseia no resultado das contas de Receita Operacional, a ser auferido mensalmente, e os pagamentos e recebimentos deverão ser objeto dos respectivos lançamentos contábeis.

Ao que parece, a Autoridade fiscal entendeu que não restaram comprovadas as despesas, tampouco aquelas objeto de rateio, posto que entre outros requisitos, não foi comprovado o efetivo reembolso.

De fato, a documentação acostada juntamente com a impugnação não foi analisada sob o enfoque da existência de rateio de despesas entre a Recorrente e a controlada, uma vez que nem toda a documentação solicitada foi juntada (faltou a planilha esclarecendo a documentação juntada) e, em face de ter sido constatada a inexistência de fato da autuada.

Quanto à baixa do CNPJ da autuada, ela foi efetivada em 27/02/2015 e não há qualquer ressalva acerca dos efeitos retroativos deste procedimento. Dessa forma, a análise da autuação, bem como a apuração dos tributos devidos, deve levar em consideração a existência de duas pessoas jurídicas distintas, uma controladora (Scarlat Industrial Ltda) e outra controlada (Scarlat Comercial Ltda).

Por conseguinte, propus a conversão do julgamento em diligência para que fossem analisados os documentos trazidos na impugnação e verificada a efetiva comprovação das

despesas próprias e também aquelas objeto de rateio, mormente no que diz respeito ao efetivo pagamento ou desembolso por parte da Recorrente.

Também solicitei na diligência que caso as despesas restassem devidamente comprovadas, que se verificasse se as despesas objeto de rateio foram excluídas da apuração dos tributos da controladora, para evitar que as despesas sejam aproveitadas em duplicidade, ou seja, na controlada e na controladora.

Passo à análise individualizada de cada despesa.

2.1.1.1 Despesas com verbas comerciais

Em relação a esta conta contábil 43110, alega que tratam-se de verbas *inseridas nas rubricas "enxoval", "inauguração", "reinauguração", "aquisições", "aniversário", dentre outras, destacando que, no segmento em que atua a ora Recorrente, são extremamente comuns negociações comerciais que envolvam as referidas despesas, as quais visam o incremento das vendas, pelos clientes, de seus produtos.*

Informa que fez prova das despesas através de cópias dos Acordos Promocionais celebrados com os seus clientes e do respectivo lançamento na conta contábil.

O resultado da diligência atestou a comprovação das despesas, vide trecho:

b.1.1.1. DESPESAS PRÓPRIAS - 43110 VERBAS

As despesas com verbas foram comprovadas, após verificação de Acordos de Ação Promocional e demais documentos, juntados das fls.9978 a 10820 (janeiro a agosto), fls. 11885 a 12110 (setembro) e fls. 10823 a 11448 (outubro a dezembro). **Não subsistindo, portanto, a glosa no valor de R\$ 640.700,78.**

Voto, portanto, para cancelar a referida glosa.

2.1.1.2 Despesas com comissões a representantes PJ

Informa a Recorrente que apresentou notas fiscais referentes ao valor glosado (doc. 08 da impugnação), o que comprovaria as despesas incorridas.

A Autoridade Fiscal analisou nota a nota e elaborou a planilha onde identificou que: algumas notas não correspondiam a nenhum lançamento na conta contábil 43101; outras já haviam sido apresentadas e consideradas durante a ação fiscal e; e uma nota foi apresentada em duplicidade (linha 19), vide tabela e legenda:

#	fls.	NF	Data	Emitente	Valor	Legenda
1	11454	2	14/03/2008	COML CNN	408,86	1
2	11455	4	17/03/2008	COML CNN	2.262,95	1
3	11456	6	17/03/2008	COML CNN	432,92	1
4	11457	1023420	14/04/2008	NAIRES REPR	2.031,06	1
5	11458	9	15/04/2008	COML CNN	1.377,32	1
6	11459	11	15/05/2008	COML CNN	1.281,71	1
7	11460	16	17/07/2008	COML CNN	1.503,71	1
8	11461	326	15/07/2008	POLIFAMA	19.410,87	2

(linhas suprimidas)

40	11493	1065	14/11/2008	HITS	141.752,82	2
41	11494	1117268	14/11/2008	NAIRES REPR	2.541,22	1
42	11495	34	14/11/2008	COML CNN	2.097,73	1
43	11496	1131513	15/12/2008	NAIRES REPR	1.855,65	1
44	11497	35	15/12/2008	COML CNN	1.872,64	1
					1.216.686,43	

Legenda:

1 – Como já explanado, as respectivas notas fiscais não correspondem a nenhum lançamento constante da relação de glosas referente a conta 43101 efetuadas na ação fiscal, conforme se verifica no documento “Análise da Documentação Apresentada em Confronto com as Despesas Lançadas pelo Contribuinte”.

2 – As respectivas notas fiscais já haviam sido apresentadas na ação fiscal e foram consideradas aptas a comprovarem a respectiva despesa, conforme se verifica no documento “Análise da Documentação Apresentada em Confronto com as Despesas Lançadas pelo Contribuinte”.

3 – Documento em duplicidade.

Por fim, com relação às Despesas com Comissões a Representes PJ, a diligência concluiu que não foi apresentado nenhum novo documento que pudesse modificar a análise anterior, subsistindo a glosa total no valor de R\$ 473.756,42.

Sendo assim, voto por manter a glosa em comento.

2.1.1.3 Despesas com material promocional/propaganda e publicidade - conta 42408

Declara que a Autoridade fiscal glosou a despesa porque as notas fiscais foram debitadas na conta Material Promocional (42408), quando deveriam ter sido debitadas na conta Brindes (43109) e que não houve o efetivo dispêndio das demais despesas. Procurou demonstrar que não se tratava de brindes e de que houve o efetivo dispêndio (docs. 09 e 10 da impugnação).

A diligência constatou que parte das despesas se referia a brindes (estojos “elaborados com a marca da impugnante”, que não são por ela produzidos), independentemente de onde foram contabilizados. Também ratificou a glosa de custos, cujas notas fiscais se referiam a compras realizadas no ano-calendário anterior (2007).

Desse modo, voto por manter a glosa de despesas referente a essa rubrica.

2.1.2 Despesas Objeto de Contrato de Rateio

A Recorrente afirma que a Fiscal autuante *desconsiderou todas as despesas decorrentes do rateio de despesas, por não reconhecer a existência de tal previsão no ordenamento jurídico pátrio, o que se depreende do seguinte trecho do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais:*

Merece registro ainda o fato de que algumas despesas foram quitadas pela empresa SCARLAT INDUSTRIAL LTDA., CNPJ nº 60.648.557/0001-65, sócia da empresa fiscalizada, não havendo, portanto, o necessário dispêndio por parte da empresa fiscalizada, sem o qual não há que se falar em despesas incorridas (...)

Em verdade, o trecho acima afirma apenas que não houve o efetivo dispêndio por parte da autuada, uma vez que as despesas foram pagas pela SCARLAT INDUSTRIAL LTDA. Em nenhum momento a autoridade fiscal fez menção à questão do rateio de despesas. Este foi um argumento da Recorrente trazido em sua impugnação, quando anexou o contrato de rateio (doc. 5 da impugnação - fl.9972 e ss).

Considerando que a Autuada teve receita declarada da ordem de R\$ 100 milhões para o ano-calendário de 2008, mostra-se razoável e plausível o argumento de que as despesas com pessoal, merchandising e aluguel foram realizadas através de contrato de rateio com sua controladora (Scarlat Industrial Ltda). Nesse sentido, foi requerida a diligência para que verificasse a comprovação das despesas e o seu efetivo pagamento, considerando a existência de rateio de despesas, através do Contrato de Rateio apresentado, cujo critério baseou-se no resultado das contas de Receita Operacional, a ser auferido mensalmente.

No Relatório de Diligência, a Autoridade Fiscal questiona o critério de rateio, pois entende que *“aplicar um percentual das receitas diretamente sobre as despesas não reflete a real correlação de uma despesa com a receita obtida. O que se apresenta aqui é apenas a repartição simples de despesas conforme convém à controladora, sem qualquer demonstração efetiva de que o volume dos custos atribuídos a controlada sejam compatíveis e realmente necessários à sua produção”*.

Não obstante essa ressalva da Autoridade Fiscal, considero razoável e válido o critério de rateio das despesas, razão pela qual adoto o resultado da diligência, e admito a dedutibilidade das despesas que foram efetivamente comprovadas, inclusive no que diz respeito ao reembolso/efetivo pagamento das despesas.

A despeito da ressalva, a diligência foi realizada no sentido de observar o contrato de rateio. Passo, portanto, a expor o resultado da diligência em relação a cada despesa rateada.

2.1.2.1 Despesas com Pessoal (rateio)

A Recorrente argumenta que foi glosada toda a despesa de pessoal no valor de R\$ 3.681.077,53, entretanto, os funcionários estavam registrados na SCARLAT INDUSTRIAL LTDA, mas na prática trabalhavam para a Recorrente, e que houve o reembolso nos termos do contrato de rateio. Informa que anexou a RAIS - Relação Anual de Informações Sociais (doc. 14 da impugnação), a qual contém toda a despesa com pessoal incorrida na sociedade controladora, e que a partir dos critérios de rateio, tem-se o valor da despesa, conforme planilha de fls.12424/12427.

A diligência concluiu que: *Considerado o rateio de despesas idôneo e válido para produzir efeitos, as despesas com pessoal foram comprovadas através dos documentos apresentados.*

Neste ponto, voto por cancelar as glosas com despesas de pessoal.

2.1.2.2 Despesas com Serviço Promocional-Merchandising (rateio)

Informa o sujeito passivo que a fiscalização considerou comprovado apenas o valor de R\$ 129.024,09, enquanto a glosa somou R\$ 1.316.203,62. Argumenta que apresentou

notas fiscais em nome da SCARLAT INDUSTRIAL LTDA e o respectivo comprovante de rateio, o que justificaria os valores contabilizados como despesa pela Recorrente.

A diligência concluiu que: *Após análise dessas informações e considerado o rateio de despesas idôneo e válido para produzir efeitos, não subsistem débitos referente a essa glosa no valor de R\$ 1.316.203,62.*

Voto, portanto, para cancelar a glosa de despesa com serviço promocional no valor de R\$ 1.316.203,62.

2.1.2.3 Despesas com Aluguel (rateio)

A Autuada menciona que em relação às despesas com Aluguéis — Imóveis, Condomínio, Máquinas, Equipamentos, Utensílios, Veículos e Pallets, a Fiscal Autuante glosou todos os valores lançados, sob o argumento de que a Recorrente não possuía quaisquer bens imóveis, veículos, móveis, utensílios que pudessem gerar tais despesas.

Defende que, como as demais despesas objeto de rateio, as despesas com aluguel podem ser comprovadas pelos contratos de locação firmados pela controladora (doc. 16 da impugnação) e com a aplicação dos critérios de rateio (doc. de fls. 12424/12427).

A diligência concluiu que: *Considerado o rateio de despesas idôneo e válido para produzir efeitos, não subsistem débitos referente a essa glosa no valor de R\$ 829.007,79.*

No que concerne às despesas com aluguel, voto por cancelar a glosa no valor de R\$ 829.007,79.

Em síntese, no que diz respeito aos valores tributáveis, tanto de omissão de receita, quanto de glosa de despesas próprias e de rateio, adoto o resultado da diligência, no sentido de manter o valor tributável de R\$ 7.629.722,39, conforme quadro abaixo (fl. 18443):

		Valor Glosado na Autuação	Despesas Analisadas	Valor Não comprovado	Valor Comprovado
Despesas Operacionais Não Comprovadas	DIPJ/2009				
Material Promocional/Propaganda e Publicidade	Linha 18 Ficha 05A	22.694,35	42408 Mat Public/Propaganda	22.694,00	
Despesas de Manutenção e Reparos	Linha 17 Ficha 05A	9.610,63		9.610,00	
Despesas de Manutenção e Reparos	Outras Desp Operacionais	73.588,94		73.588,00	
Despesas com Pessoal	Outras Desp Operacionais	3.681.077,53	Diversas		3.681.077,53
Despesas Complem não Comprovadas Plan I	Outras Desp Operacionais	1.412.944,83	427 Aluguéis	583.937,04	829.007,79
Despesas Complem Comprovadas em parte Plan II	Outras Desp Operacionais	334.372,38		334.372,38	
Despesas Gerais não comprovadas Plan III	Outras Desp Operacionais	1.343.041,50		1.343.041,50	
Despesas Gerais Comprovadas em parte Plan IV	Outras Desp Operacionais	4.091.877,18		1.661.216,36	
			43101 Comissões a PJ	473.756,42	
			43110 - Verbas		640.700,78
			43128 - Prom/Merchandising		1.316.203,62
		10.969.207,34			
(-) Brindes - Adicionado ao Lliq		-15.617,27			
		10.953.590,07		4.502.215,70	6.466.989,72
Revenda de Mercadorias	Receita não Declarada	3.127.506,69		3.127.506,69	
	Total Autuado	14.081.096,76	Total Mantido	7.629.722,39	

Da Multa Qualificada

A Autoridade fiscal qualificou a multa de ofício sob o argumento de que houve evidente intuito de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos seguintes termos (TVF fl.9788):

8.4. No presente caso, o contribuinte informou e deduziu do Lucro Bruto, a título de Despesas Operacionais, mais especificamente, como "Outras Despesas Operacionais", em sua DIPJ/2009 - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - ano-calendário 2.008, valores inexistentes, uma vez que as despesas pretendidas não ocorreram de fato, conforme restou demonstrado, no evidente intuito de redução da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, haja vista que, mediante este artifício, conseguiu encerrar a apuração do resultado do ano-calendário de 2.008 com Prejuízo, encobrindo o Lucro de fato auferido naquele período.

Em que pese os fundamentos acima apontados, entendo que não ser cabível a aplicação da multa qualificada, posto que todas as informações necessárias ao lançamento encontravam-se devidamente escrituradas no livro razão, nos livros de saída e apuração do ICMS.

Vê-se que a multa qualificada foi aplicada em razão das próprias infrações de omissão de receita e de despesas glosadas, sem que tivesse sido apontado qualquer outro fato que indicasse o dolo específico do contribuinte.

Dessarte, voto por reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

Da Concomitância da Multa de Ofício e da Multa Isolada

O contribuinte se insurge contra a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, sob o argumento de tratar-se de dupla incidência sobre a mesma base de cálculo.

O lançamento refere-se ao ano-calendário 2008, portanto, a aplicação das multas teve como fundamento o art.44 da lei nº 9.430/96, com redação dada pela lei nº 11.488/2007, *in 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:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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)

Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. Foi editada a Súmula CARF nº 105 que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela lei nº 11.488/2007.

As discussões acerca da concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abrem-se novamente as divergências.

Entendo que a alteração promovida pela lei nº 11.488/2007 buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

A nova redação do art.44 da lei nº 9.430/96 distingue claramente duas hipóteses de incidência, uma para cada penalidade. A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, ainda que não seja apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. Tem por fato gerador a inobservância do dever de antecipar, o que causa prejuízo aos cofres da União, desde a mora até o encerramento do ano-calendário.

Por sua vez, a multa de ofício proporcional, prevista no inciso I do artigo em comento, é aplicada sobre lançamento de ofício da totalidade ou da diferença do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, após descontadas as antecipações mensais.

A imposição da multa isolada se assemelha a um descumprimento de obrigação acessória, que por sua inobservância, transforma-se em principal. Neste diapasão, resta claro que as multas isolada e de ofício são penalidades distintas, que podem ser aplicadas de maneira concomitante.

No caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entendendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Pelo exposto, **voto pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício.**

Conclusão

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reduzir o valor tributável de **R\$ 14.081.096,76** para **R\$ 7.629.722,39**, e para reduzir a multa de ofício para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: **“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.”**

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

*Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo?
Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."*

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

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

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo

apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza