



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

Processo nº 16327.000989/2007-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.044 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria Glosa de Despesas
Recorrente COMBINED SEGUROS DO BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. NOTAS DE DÉBITO.
REGIME DE COMPETÊNCIA

A nota fiscal/fatura se reserva à prestação de serviços. Reembolso, ajustado como tal, *i.e.*, sem compor o preço de prestação de serviço questão não questionada no feito, inclusive por ser afeta à contratada nem poderia constar em nota fiscal/fatura. Nesse contexto, as notas de débito com os respectivos relatórios de tarifador do PABX, constantes nos autos, são provas hábeis e suficientes para a comprovação da consecução das despesas de reembolso, independentemente de pagamento efetivo. Glosa insubsistente.

COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS. GLOSA. COMPROVAÇÃO

No convênio de compartilhamento de bens, uma das entidades que possui a estrutura material e/ou de bens imateriais permite que outra(s) também se utilize(m) de tal estrutura, evitando-se sua duplicidade. Por isso não há responsabilidade civil pela execução de atividades: não há prestação de serviços, nem preço. Os critérios para o rateio dos custos podem se dar por meio da imputação direta ou indireta de custos, ou pela combinação de ambos, segundo metodologia técnica. Pelo motivo da glosa, dois aspectos teriam de ser observados e comprovados pela recorrente. A justificação técnica dos critérios de rateio dos custos. Documentação, ainda que por amostragem, demonstrativa ou comprobatória da aplicação dos critérios de rateio justificados. Nada disso há nos autos. Glosa de custos mantida.

GLOSA DE DESPESAS NOTAS. DE DÉBITO. COMPROVAÇÃO

Do exame da documentação, há clara conexão das despesas de reembolsos objeto da glosa com os serviços prestados à recorrente. Há diferença pequena entre o total das despesas com reembolso e o das notas débito acostadas aos autos. O conjunto de elementos probatórios é forte e vigoroso, a conferir liquidez à efetividade das despesas de reembolsos em discussão. Ou, ainda, é

no mínimo, um indício robusto e veemente da efetividade das despesas, o que traduz a verossimilhança ou concreção do critério de razoabilidade. Essa valoração é a que condiz com a realidade fática. Glosa de despesas insubsistente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Conforme o Código Tributário Nacional (art. 139) o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Estão compreendidos no conceito de crédito tributário o tributo e a penalidade pecuniária (art. 113 do CTN). Assim, é legítima a exigência pela Lei nº 9.430/96, que, fundamentada no Código Tributário Nacional, impõe a incidência de juros de mora à Taxa Selic, sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, da qual a multa de ofício é espécie.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a glosa de despesas de R\$ 2.410.466,88, do ano-calendário 2002, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura, e de R\$ 208.561,33, do ano-calendário 2003, também por maioria, vencido o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi mantida por maioria, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata (Relator) e Breno Ferreira Martins Vasconcelos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fábio Nieves Barreira. O Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

Marcos Shigueo Takata - Relator.

Fábio Nieves Barreira - Redator designado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator ad hoc, designado para formalizar o Acórdão.

Participaram do julgamento os conselheiros: Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

Tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator Fábio Nieves Barreira não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado foi designado *ad hoc* como o responsável pela formalização da presente Resolução, o que se deu na data de 18/09/2015.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração, onde há a exigência do pagamento de IRPJ e CSL, referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003, decorrentes de glosas de despesas.

A fiscalização afirmou que, através da análise da linha 03 da ficha 05C da DIPJ, é possível observar que a recorrente contabilizou despesas referentes a serviços prestados por terceiros no montante de R\$ 6.433.227,94 e R\$ 1.397.651,59.

Quanto a essas despesas, alegou que, pela análise do grande número de documentos apresentados pela recorrente, foi possível concluir que os valores relativos aos encargos dos serviços técnicos não foram devidamente comprovados. Isso porque não há nenhum documento fiscal que possa ser utilizado como meio de prova, tendo sido tais valores apenas comprovados por notas de débito emitidas pelas empresas TMKT MRM Serviços de Marketing e AON Warranty Services do Brasil.

Além disso, aduziu que esses débitos incomprovados possuem valor correspondente a R\$ 2.410.466,88 (referente ao ano-calendário de 2002), R\$ 208.561,33 (referente ao ano-calendário de 2002) e R\$ 293.025,25 (referente ao ano-calendário de 2003), e que a recorrente não se pronunciou quanto ao questionamento da fiscalização quanto à existência de vínculo societário com as empresas citadas no Termo de Intimação de 1/11/2005.

Nesse sentido, uma vez que as despesas referentes aos serviços prestados não foram comprovadas por documentos idôneos e hábeis, reputou que tais despesas são inexistentes para o Fisco, fazendo com que não possam ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo de CSL.

Fez remissão ao artigo 299 do RIR, dizendo que, para a dedutibilidade das despesas, é imprescindível que haja a comprovação da necessidade, efetividade e materialidade da realização daquelas.

Por fim, afirmou que, com base nos artigos 836 e 926, do RIR, foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSL, para:

"constituição do pertinente crédito tributário relativamente à dedução indevida dos valores das despesas dos Serviços Prestados nos anos-calendário de (i) 2002 no montante de 2.619.028,21 e (ii) 2003 no montante de 293.025,25". (destaques do original - fl. 387 - numeração do e-processo).

Mas, dos instrumentos específicos dos autos de infração, vê-se que:

a) para o ano-calendário de 2002, procedeu-se à glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL no valor das despesas glosadas (portanto, sem exigência de IRPJ e de CSL); e

b) para o ano-calendário de 2003, procedeu-se à absorção de R\$ 87.907,57 das despesas glosadas pelo estoque de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSL.

Tudo conforme fls. 388, 389, 394 e 394 (numeração do e-processo).

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 407 a 427 (e-processo).

Primeiramente, ressaltou que o presente lançamento decorreu apenas do fato de as despesas terem suporte em notas de débito, não havendo nenhum questionamento quanto à existência, usualidade, normalidade e necessidade destas.

Afirmou que, diferentemente do que foi alegado pela fiscalização, as despesas em questão não derivaram de serviços prestados pela TMKT MRM Serviços de Marketing e pela AON Warranty Services do Brasil, mas sim de reembolsos feitos a essas empresas, em decorrência de elas terem realizado pagamentos de despesas em favor da recorrente.

Sendo assim, alegou que se tratando de reembolso de despesas, as notas de débitos apresentadas são documentos hábeis e idôneos para suportar estas despesas, devendo assim, ser cancelada a exigência fiscal.

Aduziu que, ao teor do artigo 299 do RIR, e do Parecer Normativo CST 32/81, necessária a conclusão de que os reembolsos em questão atenderam aos pressupostos de dedutibilidade previstos na legislação.

Alegou que, conforme o citado artigo do RIR, para que haja a dedutibilidade das despesas operacionais é necessário que os pressupostos da necessidade, usualidade e normalidade sejam observados.

Quanto a esses pressupostos afirmou que, de acordo com o Parecer Normativo CST 32/81, a despesa será necessária quando esta for realmente relevante para o desenvolvimento de alguma transação ou operação exigida na exploração das atividades do contribuinte e que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos, e será normal e usual quando for habitual no exercício da atividade do contribuinte.

Procurou evidenciar que a recorrente contratou a empresa TMKT MRM Serviços de Marketing para realizar, entre outras atividades, o serviço de *telemarketing* e que, em contrapartida à prestação deste serviço, assumiu a obrigação contratual de realizar o reembolso do valor das ligações, através da apresentação da nota de débito e do relatório tarifador do PABX.

Sobre essas despesas com reembolsos das tarifas telefônicas, alegou que elas atendem aos requisitos previstos no artigo 299 do RIR, pois são necessárias devido à presença do intuito de aumentar as vendas de apólices de seguros. São, pois, normais e usuais por serem habituais no exercício da atividade econômica da recorrente.

Acrescentou que o fato de a fiscalização considerar as despesas de *telemarketing* dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, demonstra que tal serviço é essencial à realização das atividades da recorrente.

Sendo assim, ressaltou que não há motivos para que as despesas com reembolsos das tarifas telefônicas sejam tidas como não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Acusou que, pela análise das notas de débito, do relatório tarifador do PABX e do comprovante de pagamento, todos apresentados pela recorrente, é possível se comprovarem os reembolsos das despesas reconhecidas pela recorrente.

Com relação às despesas referentes aos reembolsos efetuados em favor da AON Warranty Services do Brasil, observou que se cuida de empresa do mesmo grupo societário da recorrente.

Trata-se, pois, de despesas necessárias, normais e usuais.

Realçou que a fiscalização não questionou a existência do referido contrato ou do compartilhamento, nem a usualidade, normalidade e necessidade da utilização do servidor pela recorrente, para quem é essencial à realização das atividades.

Ressaltou que todas essas despesas com reembolsos sofridos pela recorrente estão comprovadas pelas notas de débito, recibo de pagamentos emitidos pela AON Warranty Services do Brasil e pelo contrato de compartilhamento retromencionado.

Colacionou um quadro que demonstra os pagamentos realizados pela recorrente à AON Warranty Services do Brasil e, com o intuito de explicá-lo, afirmou que ele prevê dois tipos de pagamento: um refere-se ao valor pago pela recorrente em contrapartida à cessão e uso do servidores de computador; outro, ao reembolso de despesas de suporte.

Com relação ao segundo tipo de pagamento, alegou que tais despesas são inerentes a utilização de qualquer servidor, devendo ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, e fez uma breve explicação sobre o *Lotus Notes*, o *Firewall*, o acesso à *internet*, a plataforma AS/400 e o *Link*.

Ainda quanto ao contrato pactuado entre a recorrente e a AON Warranty Services do Brasil, afirmou que o fato de elas pertencerem ao mesmo grupo econômico justifica o compartilhamento do servidor e o rateio das despesas incorridas. Quanto a isso, colacionou jurisprudência do CARF, que versa sobre ser permitida a dedutibilidade de despesas rateadas pela utilização de estrutura de empresa do mesmo grupo.

Aduziu que, apesar de a fiscalização apenas mencionar os reembolsos feitos às 2 empresas já citadas, as despesas glosadas também englobam reembolsos feitos pela recorrente à AON Affinity do Brasil Serviços e Corretora de Seguro, sua contratada.

A AON Affinity do Brasil Serviços e Corretora de Seguro realizava, no âmbito dos serviços que ela prestava à recorrente, ligações telefônicas com o intuito de vender os planos de seguro da recorrente, que reembolsava os gastos à contratada.

Assim, essas despesas são necessárias, normais e usuais pelos mesmos motivos discorridos sobre os reembolsos feitos à TMKT MRM Serviços de Marketing.

Colacionou quadro que demonstra os reembolsos feitos pela recorrente à AON Affinity do Brasil Serviços e Corretora de Seguros, e afirmou que esses reembolsos estão comprovados através das notas de débito e dos comprovantes de pagamento. São, portanto, despesas dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Reforçou a sua alegação no sentido de que a fiscalização não questionou se os serviços foram prestados, nem se as despesas eram necessárias, usuais ou normais, tendo apenas indagado a utilização de notas de débito, não se atendo ao fato de que as despesas foram decorrentes de reembolsos.

Novamente consignou que as notas de débito são documentos hábeis e idôneos para suportar as despesas questionadas no presente processo, pois são instrumentos através dos quais são cobrados valores que não decorreram da venda de mercadorias ou prestação de serviços, não sendo valores exigíveis através da emissão de nota fiscal. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Acusou que o lançamento não deve prosperar, mesmo que a fiscalização entenda que as despesas com compartilhamento de servidores e com ligações telefônicas devessem ter sido cobradas através da emissão de nota fiscal pela empresa reembolsada. Sucede que tais despesas continuariam sendo necessárias, usuais e normais para a recorrente, por serem, de qualquer maneira, uma despesa por ela incorrida, devendo assim serem dedutíveis.

Além disso, registrou que no caso mencionado acima, a emissão de nota fiscal apenas faria com que os beneficiários dos pagamentos realizados pela recorrente passassem a tratar esses valores como receitas ao invés de tratar como reembolsos.

Por fim, requereu que seja admitida, conhecida e provida a impugnação, de modo a anular os autos de infração e cancelar o crédito tributário exigido.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 18/1/2012, acordaram os membros da 10ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme o entendimento que se segue.

Primeiramente, fez-se um breve relato da tramitação do processo e, em seguida, afirmou-se que as despesas devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos, devendo-se comprovar a real realização da prestação de serviço que deu causa ao pagamento, não sendo suficiente a prova do desembolso das quantias.

Sobre a definição de notas de débito, colacionou o entendimento de Maria Helena Diniz, de De Plácido e Silva, de Rubens Requião, de Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, e concluiu que aquelas não são documentos hábeis para comprovar as despesas em questão, pois demonstram apenas a ocorrência de um débito que será atribuído a alguém, não contendo nenhum atributo capaz de garantir a sustentabilidade para fins fiscais.

Acentuou que o lançamento de CSL, que derivou da autuação do IRPJ, deve observar o que for decidido no lançamento principal. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Por fim, julgou-se improcedente a impugnação em questão, com manutenção integral dos lançamentos.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 769 a 798 (e-processo), reiterando o alegado em sede de impugnação, acrescendo o que segue.

Primeiramente, com relação à alegação da recorrente em sede de impugnação sobre as despesas em questão decorrerem de reembolsos feitos às empresas TMKT MRM Serviços de Marketing, AON Warranty e AON Affinity, afirmou que a própria decisão recorrida reconheceu isto, fazendo com que as notas de débito sejam documentos apropriados para suportar tais pagamentos.

Alegou que, assim como a fiscalização, a decisão recorrida apenas questionou o fato de os reembolsos das despesas terem sido suportados por notas de débitos.

Não questionou nem enfrentou a existência dos contratos celebrados com as empresas acima mencionadas, a efetividade e necessidade das despesas contraídas com a contratação realizada através destes contratos, nem a normalidade, usualidade e necessidade das despesas contraídas pela recorrente.

Colacionou o Acórdão 101-85.116 e, de acordo com ele, afirmou serem as notas de débito documentos capazes de comprovar as despesas em questão. Reconheceu-se que são documentos hábeis para serem levados a registro contábil, não havendo dúvidas quanto à sua legitimidade para efeitos fiscais com relação à dedutibilidade de despesas.

Alertou que a utilização das notas de débitos estava prevista nos contratos firmados entre a recorrente e as empresas TMKT MRM Serviços de Marketing, AON Warranty e AON Affinity, e que além destas notas, há outros documentos, como os contratos e comprovantes de pagamento, que evidenciam a sua efetividade.

Ressaltou que, mesmo que seja mantido o crédito lançado com a aplicação de multa de ofício de 75%, deve ser cancelada a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, pois não há previsão legal quanto a isso. O artigo 61, § 3º, da Lei 9.430/96 possuir relação apenas com o valor principal dos débitos decorrentes de tributos e contribuições referentes à obrigação tributária não paga no vencimento, pois a multa decorre do descumprimento do dever de pagar o que é devido. Quanto a isso colacionou jurisprudência.

Por fim, requereu o provimento integral do recurso voluntário, de forma a reformar o Acórdão da DRJ/SP1, declarando insubsistentes os lançamentos que foram mantidos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator ad hoc, designado para formalizar o Acórdão.

Formalizo este Acórdão por designação do presidente da 1ª Seção de Julgamento, ocorrida em 14/09/2015, tendo em vista que o relator do processo, Conselheiro Marcos Shigueo Takata, por ocasião do julgamento realizado em 06/05/2014, pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, não efetuou a formalização e não pertence mais aos colegiados do CARF.

Ressalto, por oportuno, que não integrava o colegiado que proferiu o acórdão e, portanto, não participei do julgamento.

O Relatório e a manifestação de voto vencido abaixo foram apresentados pelo Conselheiro relator durante a sessão e consta dos respectivos arquivos do CARF, tendo sido meramente reproduzidos por mim, redator *ad hoc* para efeitos de formalização do presente Acórdão.

Da mesma forma, o voto vencedor proferido pelo redator designado, Conselheiro Fábio Nieves Barreira abaixo transcrito, consta dos arquivos do CARF, sendo reproduzidos adiante.

Voto Vencido do Conselheiro Marcos Shigueo Takata:

"O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 765 e 767 do e-processo). Dele, pois, conheço.

A numeração de fls. indicada no voto é a do e-processo.

De início, importa verificar os limites objetivos da lide, que se fixam em face do motivo das glosas das despesas.

Nota-se que o Termo de Verificação Fiscal (TVF) não é dotado de clareza, na delimitação do motivo das glosas.

Nele se divisa uma sinalização ou insinuação de se estabelecer no motivo a questão da necessidade das despesas, nos termos da norma geral do art. 299 do RIR/99 (fls. 385 e 386). Contudo, análise detida do TVF desfaz aquela insinuação.

Vejo que o motivo das glosas se fixa na incomprovação das despesas deduzidas. Essa conclusão se torna incontestável dos itens 5 a 9 do TVF, e se confirma com a descrição contida nos instrumentos específicos dos autos de infração (fls. 393 e 398): " Custos ou despesas não comprovadas. Glosa de despesas - despesas não comprovada por documentação hábil e idônea", para IRPJ, e "Dedução indevida dos valores relacionados as despesas com prestação de serviços realizadas nos anos-calendário de 2002 e 2003, não comprovadas por documentação hábil e idônea, resultando na redução da base de cálculo do IRPJ e CSL conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal", para CSL.

Transcrevem-se os itens 5 e 9 do TVF (fl. 385):

*(5-) Em resposta ao solicitado (fls. /) o contribuinte carrou avultado volume de documentos e após criteriosa análise conclui-se que, os referentes aos **encargos dos Serviços Técnicos** no valor de R\$ 293.025,25 (fls. /) e de despesas de Comunicações nos valores de R\$ 208.561,33 (fls. /) e R\$ 2.410.466,88 (fls. /) restaram insuficientes para a comprovação das importâncias contabilizadas a título de serviços prestados por terceiros nos mencionados anos-calendário. Saliente-se que não houve manifestação do contribuinte em relação à existência de vínculo societário com as empresas citadas no Termo de Intimação de 01/11/2005(fl.:/);*

[...]

(9-) Com isto, à míngua de outros elementos probantes dos serviços prestados, deve-se afirmar que tais encargos são inexistentes para o Fisco, razão pela qual, não são admitidos como dedutíveis a título de custos ou despesas as operações cuja efetiva realização não esteja comprovada com documentos hábeis e idôneos, se constituindo em mera liberalidade e devem compor as bases tributáveis do IRPJ e CSLL ; (negritos com sublinhados nossos; negritos do original)

Também no TVF é dito que se procede à constituição do crédito tributário relativamente à dedução indevidas em 2002 no montante de R\$ 2.619.028,21 e, em 2003, no montante de R\$ 293.025,25 (fl. 387), mas nos instrumentos específicos dos autos de infração se vê que (fls.388, 389, 394 e 394) a) para o ano-calendário de 2002, o procedimento foi de compensação integral daquele valor com prejuízo fiscal e base negativa de CSL (com suas reduções); e b) para 2003, houve a absorção de R\$ 87.907,57 de estoque de prejuízo fiscal e de base negativa de CSL daquele montante. É o que havíamos anotado, inclusive, no relatório.

Passo ao exame das questões controvertidas.

Com relação às despesas com a TMKT MRM Serviços de Marketing, a recorrente observa o seguinte. Que ela contratara a SMK Serviços de Marketing para lhe prestar serviços de consultoria, tratamento e gerenciamento de banco de dados de clientes para marketing direto, e serviços de telemarketing relativos a programas de seguro, por meio de oferta de um período grátis de 30 dias ou mais. Posteriormente, a SMK transferiu suas obrigações e direitos para empresa de seu grupo, a TMKT MRM Serviços de Marketing.

No âmbito da prestação de serviços de telemarketing, a TMKT MRM Serviços de Marketing realizava ligações telefônicas para promover planos de seguro da recorrente, a qual assumiu a obrigação de reembolsá-la. Alega a recorrente que as despesas em questão são de reembolso de tais gastos com ligações e, para tanto, junta aos autos cópias de notas de débito, dos relatórios de tarifador do PABX e comprovantes dos pagamentos dos reembolsos.

Vejo que na fl. 474 consta aditivo contratual de 1/6/00, subscrito pela recorrente, pela SMK e pela TMKT, em que se estabelece a cessão da posição contratual da SMK para a TMKT.

Nas fls. 460 a 473 figura o contrato entre a recorrente e a TMKT para a prestação dos serviços acima descritos, pela TMKT para a recorrente.

O item 5.1 do contrato define o *preço pela prestação dos serviços* e prevê que *pagamento pelos serviços* se dará quinzenalmente, pela *emissão de nota fiscal/fatura* nos dias 16 em curso da execução do serviço, com prazo de pagamento de 10 dias corridos da *data de emissão da nota fiscal/fatura*.

O item 5.2 do contrato estabelece *reembolso integral* pela recorrente à contratada dos valores dos *custos das ligações efetuadas*, pela apresentação de *nota de débito acompanhada de relatório tarifador do PABX*. Esse item prevê que o pagamento do reembolso será feito quinzenalmente, no dia 1 relativo ao período medido entre os dias 16 e 31 do mês anterior, e no dia 16 relativo ao período medido entre os dias 1 e 15 do mês em curso da execução, com prazo de pagamento de 10 dias corridos *da data de emissão da nota de débito*.

Nas fls. 475 a 588 constam as cópias das notas de débito, dos relatórios de tarifador do PABX, e os comprovantes dos pagamentos à TMKT, de janeiro a dezembro de 2002.

Da análise de tais documentos, constato o seguinte.

Na nota de débito nº 200265 consta o valor de R\$ 59.149,38, assim como no relatório de tarifador de PABX correspondente, mas o comprovante de pagamento apresenta uma pequena diferença: o valor é de R\$ 56.149,38 - fls. 532 a 534. Para a nota de débito nº 200428 de R\$ 84.723,02 e para a nota de débito nº 200520 de R\$ 68.426,20, não constam os relatórios de tarifador de PABX, mas somente um protocolo de faturamento; os comprovantes de pagamento correspondem aos valores das notas de débito - fls. 571 a 573, 586 a 588.

Tirando esses apontamentos, há notas de débito com os correspondentes relatórios de tarifador PABX e comprovantes de pagamento, tudo coincidente em valores.

Vejo que se trata de reembolsos de ligações telefônicas relativas a produtos de seguro Fininvest contra acidentes pessoais e Pernambucanas contra acidentes pessoais.

O contrato prevê a emissão de nota fiscal/fatura quanto à prestação dos serviços e para o pagamento do preço dos serviços prestados e contratados. Como a recorrente contratou com a TMKT o pagamento pelas ligações efetuadas apartada do preço dos serviços, ou seja, por reembolso à contratada, o contrato prevê, para esse, a emissão e a apresentação de nota de débito acompanhada do relatório de tarifador do PABX.

É óbvio que, se o custo das ligações efetuadas para consecução dos serviços contratados não é incluído no preço desses serviços, é totalmente descabido se falar de nota fiscal/fatura para o reembolso desse custo.

A nota fiscal/fatura se reserva à prestação de serviços - que é, em regra, materialidade tributável pelo ISS, assim como por PIS e Cofins. Reembolso, ajustado como tal, *i.e.*, sem compor o preço de prestação de serviço, não se poderia colocar em nota fiscal/fatura sob pena de se tributar pelo ISS o que não é preço de serviço. Isso, além da questão da tributação ou não por PIS e Cofins de valores de reembolso, sobre a qual me abstenho de fazer juízo, por ser questão exógena aos autos.

Questão que toca à economia de ISS, e eventualmente de PIS e de Cofins da contratada - mas não da recorrente - é quanto à adequação de o custo de ligações ser ajustado como fora do preço de serviço, como valor a ser reembolsado pela recorrente à contratada. Porém, não farei juízo aqui sobre a questão, por ser estranha à lide.

Importa é o quanto consta nos autos e o que resultou questionado. E isso se limitou aos valores de despesas de reembolso do custo de ligações da contratada.

Como já disse, o contrato previa inclusive a segregação entre preço de serviço e reembolso de gastos, demandando aquele a emissão de nota fiscal/fatura, o que não se poderia, pelas razões expostas, para gastos que não compõem o preço dos serviços. A previsão contratual de apresentação de nota de débito com o relatório de tarifador, para o reembolso de gastos com ligações telefônicas, adequa-se aos interesses da contratante, nos quais se incluem os efeitos de dedução.

No quadro posto, as notas de débito com os respectivos relatórios de tarifador do PABX, constantes nos autos, são provas hábeis e suficientes para a comprovação da consecução das despesas.

E as notas de débito com os correspondentes relatórios de tarifador do PABX acostados ao autos totalizam os R\$ 2.410.466,88 glosados.

Dessa forma, sobre a questão da glosa das despesas de reembolso à TMKT, dou provimento ao recurso.

Outro grupo de despesas glosadas se refere aos reembolsos feitos pela recorrente à AON Warranty Services do Brasil.

A recorrente afirma que se trata de empresa do mesmo grupo econômico, e que os reembolsos são decorrentes do acordo de compartilhamento de servidor pertencente à AON Warranty Services do Brasil. Junta aos autos cópia do referido acordo, de notas de débito emitidas pela AON Warranty Services do Brasil, e de comprovantes de pagamento dos reembolsos.

Analisando tais documentos, faço as seguintes considerações.

O acordo de compartilhamento prevê como objeto o compartilhamento do uso de seu servidor com a recorrente, incluindo uso de *links*, de servidor *Notes* e de servidor AS-400, além da realização de trabalhos diversos pela AON relacionados ao objeto do acordo, como a realização de *back-up* dos arquivos da recorrente (fls. 589 a 592).

Porém, ele também prevê que, pelo compartilhamento, a recorrente pagará mensalmente o estipulado no calendário de pagamentos do Anexo I, acrescidos de 50% das despesas mensais comprovadas por notas fiscais, faturas ou recibos de fornecedores, relacionadas ao objeto do acordo. O Anexo I contém datas e valores sobre os quais não há esclarecimento (fl. 593).

É comum o estabelecimento de convênio ou acordo de compartilhamento de bens materiais e/ou imateriais, sobretudo entre empresas do mesmo grupo, com determinação de rateio de custos entre as conveniadas, conforme e na medida dos custos incorridos por cada

uma delas. Não se trata de prestação de serviços, que implica preço e responsabilidade contratual pela execução das atividades.

No convênio ou acordo de compartilhamento de bens materiais e/ou imateriais, uma das entidades que possui a estrutura material e/ou de bens imateriais permite que outra(s) entidade(s) também se utilize(m) de tal estrutura, para otimização dessa e se evitar sua duplicidade. Portanto, não há responsabilidade civil (contratual) pela execução de atividades: é que não há prestação de serviços, nem preço.

Os critérios para o rateio dos custos podem se dar por meio da imputação direta de custos (quando isso é possível, evidentemente), por meio da imputação indireta, ou pela combinação de ambos, segundo metodologia técnica.

No caso vertente, nenhum sentido há em se estabelecer o valor fixo de 50% das despesas mensais.

Tampouco há esclarecimentos para justificar o pagamento mensal (de maio de 2003 até dezembro de 2004) dos valores relacionados no Anexo I do acordo de compartilhamento.

As notas de débito (fls. 599 a 626) limitam-se a dizer que se versa sobre reembolso conforme o acordo para compartilhamento - são os valores mensais do Anexo I do acordo - e sobre despesas de suporte em relação a *Lotus Notes*, *firewall*, *acesso internet*, administração AS/400, suporte ao *link*.

Nenhuma documentação ou elemento indicativo da efetividade de tais execuções, do uso do servidor, tampouco da medição desse uso constam nos autos.

Sequer há, como disse, esclarecimentos que justifiquem a fixação de 50% do valor das despesas como critério para imputação do rateio dos custos à recorrente, vale dizer, para se considerar o montante assim definido como critério para consideração dos custos incorridos pela recorrente.

Diante do motivo da glosa, dois aspectos teriam de ser observados e comprovados pela recorrente. A justificação técnica dos critérios de rateio dos custos. Documentação, ainda que por amostragem, demonstrativa ou comprobatória da aplicação dos critérios de rateio justificados.

Nada disso há nos autos.

Nesse cenário, impõe-se a manutenção da glosa das despesas de reembolso à AON Warranty Services do Brasil, de modo que sobre essa questão, nego provimento ao recurso.

Há ainda outro grupo de despesas glosadas, que são de reembolsos à AON Affinity do Brasil Serviços e Corretora de Seguros. Tais despesas, embora não referenciadas no TVF como despesas com a mencionada empresa, constam do rol de deduções glosadas conforme o TVF (fl. 385), e nos instrumentos específicos dos autos de infração (fls. 393 e 398), totalizando R\$ 208.561,33.

A recorrente observa que a AON Pilar Serviços e Corretora de Seguros, cuja denominação foi alterada para AON Affinity Corretora de Seguros, fora contratada pela recorrente para prestação de serviços de intermediação e agenciamento de seguros da recorrente. E que, no âmbito da prestação desses serviços, a contratada realizava ligações telefônicas relacionadas à comercialização dos planos de seguros da recorrente. Alega que as despesas em questão são de reembolso de tais gastos com ligações e, para tanto, junta aos autos cópias do contrato, de notas de reembolso ou de débito e comprovantes dos pagamentos dos reembolsos.

Da análise dos documentos, constato o seguinte.

Há documento de emissão da AON informando a recorrente de que ela mudara sua denominação para AON Affinity Corretora de Seguros (fl. 632).

O contrato entre a recorrente e a AON Pilar Serviços e Corretora de Seguros é de *prestação de serviços* pela AON de *intermediação e agenciamento de seguros* oferecidos pela recorrente, compreendendo os seguros dos ramos elementares e vida (cláusula primeira do contrato).

A cláusula segunda do contrato prevê que o *preço pela prestação de tais serviços* é de 4,75% do valor do prêmio líquido dos planos vendidos pela contratada (fls. 629 a 631).

As *notas de reembolso ou débito* da AON Affinity Corretora de Seguros são de *reembolso de despesas de conta telefônica relativa a diversos pro/etos* (Bandeirante, CPFL, AES, etc.).

Há notas de reembolso ou débito que incluem *além de despesas de conta telefônica*:

- reembolso de aquisição de display (R\$ 131,13);
- despesas com postagens projeto CPFL; reembolso de despesas com impressão de folhetos de seguro em conta CPFL; reembolso com aquisição de títulos de capitalização - projeto CPFL; reembolso a consumidor de projeto CPFL;
- reembolso a consumidor de projeto Bandeirante; despesas com postagens projeto Bandeirante; despesas diversas com projeto Bandeirante; despesas com SATM-400 projeto Bandeirante;
- despesas de postagens Elektro; reembolso consumidor de Elektro; reembolso com serviços IBM (processamento de dados);
- despesas com motoboy - distribuição de folders RGE; reembolso de despesas com processamento de documentos RGE; despesas com divulgação projeto RGE;
- reembolso de despesas com manutenção do sistema SGI; despesas com criação projeto Plano Fácil; reembolso custos operacionais para Plano Fácil projeto AES; despesas com consumidor AES/SUL;

despesas com correspondência de reembolso de seguro sr. Álvaro Pereira.

São as notas de reembolso ou de débito n.ºs 0028, 0030, 0040, 0055, 0059, 0067, 0069, 0073, 0079, 0084, 0088, 0091, 0093, 0101, 0105, 0107, 0111, 0157, 0159, 0167, 0177.

Para a maioria das notas de reembolso ou de débito emitidas pela AON Affinity Corretora de Seguros, foram juntados também boletos bancários para recebimento dos valores daquelas notas, emitidos pelo Banco Bradesco, tendo como cedente (o contratante do serviço de recebimento) a AON Affinity Corretora de Seguros. Para todas as notas de reembolso ou de débito há a comprovação dos pagamentos pela recorrente, seja por recibos, seja, pelos boletos pagos.

Há clara conexão dos reembolsos descritos com os serviços prestados pela contratada. Para recebimento de tais valores, muitos dos quais são de pequena monta, foi contratado serviço de recebimento do Banco Bradesco, com emissão de boletos bancários para os valores em questão.

O total das despesas glosadas é de R\$ 208.561,33. Noto que há uma diferença pequena entre esse total e o das notas de reembolso ou débito acostadas aos autos, que totalizam R\$ 207.633,29.

Esse conjunto de elementos probatórios é forte e vigoroso, a conferir liquidez à efetividade das despesas de reembolsos em discussão. Ou, ainda, é no mínimo, um indício robusto e veemente da efetividade das despesas, o que traduz, noutras palavras, a verossimilhança.

Nesse passo, cabem a meu ver as seguintes ponderações que já tive oportunidade de fazer no julgamento que resultou no Acórdão nº 1103-00.521, de minha relatoria, e que se deu por unanimidade.

A indedutibilidade de despesas motivada por carência na comprovação de sua efetividade deve levar em conta, na avaliação daquele juízo (inedutibilidade), os contornos e tonalidades que o caso concreto revela nos autos. *Dependendo do desenho* que se apresente nos autos, a avaliação da indedutibilidade pautada naquele motivo deve ser iluminada pelo *critério da razoabilidade*.

Nessa linha, os *contornos e tonalidades* revelados por cada caso concreto demandam a graduação *mais ou menos rigorosa* do critério da *razoabilidade*, conforme o desenho da comprovação se mostre *mais embotado* ou *mais nítido*.

Do *conjunto probatório* apresentado e no *contexto* em que ele se põe, a *razoabilidade* sobre a matéria contendida impõe ser *concretizada*, a meu ver, com graduação *menos rigorosa*.

Prossigo. A verossimilhança nada mais é do que a *concreção* do critério da *razoabilidade*.

Como disse, aqui, há, no mínimo, *robustos e veementes indícios da efetividade das despesas*, que se traduzem na *verossimilhança* - materialização do critério da *razoabilidade*. Essa valoração é a que condiz com a realidade fática.

Para além disso, não houve intimação ou circularização junto à AON Affinity Corretora de Seguros para maior aprofundamento da fiscalização.

Nessa linha, cito o Acórdão CSRF/01-05.356, da sessão de 6/12/05, consagrado por unanimidade, e de relatoria do ilustre ex-Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, assim ementado:

IRPJ - COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTE COMERCIAL - COMPROVAÇÃO - DEDUTIBILIDADE - A simples falta de exibição de notas fiscais de prestação de serviços emitidas por representante comercial, relativamente a comissões a eles pagas, não permite considerar a despesa como não comprovada, se a contribuinte apresenta outros elementos que constituem vigoroso indício da efetividade dos serviços. (grifamos)

Do exemplar voto desse acórdão, transcrevo excerto:

Ao contrário, o conjunto de documentos carreados aos autos pela contribuinte, fls. 126 a 444 dos autos, mesmo que se trate de uma amostragem, cuja documentação retrocitada na transcrição da conclusão do decisório de primeira instância, fls. 651 dos autos, constitui robusto indício da prestação dos serviços, compondo-se de notas fiscais de venda da autuada a seus clientes, as quais indicam o nome do comissionado, planilhas de cálculo de comissões, recibos, cópias de cheques, documentos, DARF's de recolhimentos do IRRF, dentre outros.

Em situações quejandas, a jurisprudência das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes bem como desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais é copiosa no sentido de, diante de eventual irregularidade formal atinente à documentação probatória das despesas escrituradas, ser necessário perquirir sobre a realidade fática da efetiva prestação dos serviços e da sua necessidade à consecução dos resultados da contribuinte. (fls. 5 e 6, do acórdão; grifos nossos)

A inteligência deduzida no voto acomoda-se perfeitamente, a meu ver, sobre a questão em discussão.

Enfim, no caso vertente, o desenho se mostra *bastante nítido* com robustez probatória, o que impõe a razoabilidade com gradação menos rigorosa.

Com essas análise, ponderações e valoração, não vejo como se possa manter a glosa das despesas de reembolso à AON Affinity Corretora de Seguros, por não comprovadas, de modo que sobre essa questão dou provimento ao recurso.

A recorrente articula, por fim, sua irresignação sobre a exigência de juros sobre a multa de ofício.

Eis a dicção do art. 61 da Lei 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação

específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º. O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Incidem juros moratórios na forma do § 3º do art. 61 sobre os débitos de que trata o *caput* do art. 61, i.e., sobre tributos, jamais sobre multa de ofício, pois, se a multa de ofício estivesse incluída no art. 61, chegar-se-ia ao absurdo de se ter de concluir que esse artigo prevê a incidência de multa de mora sobre multa de ofício (*caput* do art. 61, parte final).

Isso porque é prevista a aplicação da multa de mora (além dos juros de mora à taxa Selic) sobre os débitos de que trata o art. 61.

A multa de mora é consequência prescrita no *caput* para os débitos nele referidos. Se o legislador quisesse que os juros de mora incidissem também sobre multa de mora ele assim teria previsto, tal como quis fazer e fez para o lançamento de multa de mora previsto no art. 43 da mesma lei. Aí ele previu que sobre a multa de mora ou sobre os juros de mora ou sobre dos dois, constituídos (lançados) sem tributo, incidem juros de mora a partir do 1º dia do mês seguinte ao do vencimento do lançamento.

Veja-se a diferença de redação do art. 61 da Lei 9.430/96 com a dos arts. 29, *caput* e 30, da Lei 10.522/02:

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º. A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º. Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º. Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de

Referência Fiscal - Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Aqui, sim, os juros de mora à taxa Selic são aplicáveis a débitos, que incluem a multa de ofício, e não a débitos de tributos.

Não vejo, portanto, como serem aplicáveis juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

De outra parte, o Código Tributário Nacional utiliza a expressão "crédito tributário" com conotações diversas: ora para conceituá-lo como a obrigação tributária e a penalidade pecuniária (arts. 139 e 142 c/c os arts. 113, § 1º e 121, do CTN), ora lhe fazendo referência somente como obrigação tributária - é o caso, por ex., do art. 164 do CTN.

Se o art. 164 do CTN diz que cabe consignar judicialmente a importância do "crédito tributário" quando há subordinação de seu recebimento ao pagamento de penalidade, o "crédito tributário" é aí empregado no sentido de obrigação tributária, sem incluir a penalidade.

O mesmo se entrevê no art. 161, *caput*, do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O *caput* do art. 161 dispõe sobre a incidência de juros de mora sobre o "crédito tributário", sem prejuízo da incidência das penalidades cabíveis: logo, o "crédito tributário" é utilizado aqui como sinonímia de tributo ou obrigação tributária - pois sobre tal crédito é que incidem as penalidades cabíveis, além dos juros de mora.

O § 1º do art. 161 do CTN, evidentemente, subordina-se ao *caput* do dispositivo. Outrossim, também não vejo como ser aplicável à multa de ofício os juros de mora previstos no § 1º do art. 161 do CTN (juros de 1% ao mês), porquanto, como visto, o *caput* do art. 161 do CTN se refere a crédito tributário como obrigação tributária (e só).

Com base em tais ponderações, dou provimento ao recurso sobre a questão dos juros sobre as multas de ofício.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar a glosa de despesas de R\$ 2.410.466,88 e de R\$ 208.561,33, do ano-calendário de 2002, e a exigência de juros sobre as multas de ofício.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 9 de abril de 2014.

Marcos Shigueo Takata - Relator"

Voto Vencedor

Com vistas à formalização do presente acórdão, transcrevo a seguir o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Fábio Nieves Barreira, redator designado, constante dos arquivos do CARF.

Voto vencedor do Conselheiro Fábio Nieves Barreira:

"Aduz a recorrente a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Conforme jurisprudência deste Tribunal, Proc. 16327.000989/2007-93, Rel. Cons. André Mendes de Moura, é lícita a exigência dos juros de mora calculados sobre a multa de ofício:

"Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, questionados pelo Recorrente, o Código Tributário Nacional (CTN) autoriza tal exigência.

Em seu artigo 161, dispõe:

*"Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito." (destaquei)

Nesse contexto, não se pode olvidar que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art.139 do CTN), tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113 do CTN).

Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejamos:

"Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....

§3º *As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

.....

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º *A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§2º *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

§3º *Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (destaquei)*

A expressão “débitos para a União, decorrentes de tributos e contribuições”, contemplada no caput do art.61 da Lei nº 9.430/96, inclui todas as rubricas, dentre as quais se inclui a multa de ofício, que, como a própria lei dispõe, decorre da falta de pagamento de tributos.

Neste sentido, podem ser mencionados os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Primeira Turma, Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA MULTA DE OFICIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça reiterou entendimento no sentido de ser “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (destaquei)

Colhe-se do respectivo voto condutor:

“[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’”

Quanto ao percentual, não há mais discussão. O entendimento quanto à aplicação da taxa SELIC consolidou-se administrativamente, sendo, inclusive, objeto do Enunciado nº 4 da súmula de jurisprudência do CARF, de observância obrigatória por seus membros:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

Processo nº 16327.000989/2007-93
Acórdão n.º **1103-001.044**

S1-C1T3
Fl. 830

Mantém-se, portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, aplicados com base na taxa SELIC."

Diante do exposto, voto para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para afastar a glosa de despesas de R\$ 2.410.466,88 e de R\$ 208.1561,33, do ano-calendário de 2002, MANTENDO, todavia, a exigência de juros sobre as multas de ofício.

Cons. Fábio Nieves Barreira - Redator Designado."

Acórdão formalizado em 18 de setembro de 2015.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator *ad hoc*, designado para formalizar a Resolução.

Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro

Como bem exposto pelo I. Relator, o foco da auditoria foi o grupamento contábil de despesas com serviços prestados por terceiros, nos totais de R\$ 6.433.227,94 (AC 2002) e R\$ 1.397.651,59 (AC 2003), devidamente consignados nas respectivas DIPJ.

No entender da fiscalização, não restaram comprovados alguns valores relativos a Serviços Técnicos e a Despesas de Comunicações, essencialmente em razão de estarem lastreados apenas em notas de débito, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls.371/374):

*“[...] Em resposta ao solicitado (fls./) o contribuinte carrou avultado volume de documentos e após criteriosa análise, conclui-se que, os referentes aos **encargos dos Serviços Técnicos** no valor de R\$293.025,25 (fls./) e de despesas de Comunicações nos valores de R\$208.561,33 (fls./) e R\$2.410.466,88 (fls./) restaram insuficientes para a comprovação das importâncias contabilizadas a título de serviços prestados por terceiros nos mencionados anos-calendário. Saliente-se que não houve manifestação do contribuinte em relação à existência de vínculo societário com as empresas citadas no Termo de Intimação de 01/11/2005 (fls./);*

*(6-) Isto porque, os referidos **encargos** estão suportados - tão somente - por documentos intitulados notas de débito emitidas pelas empresas AON Warranty Services do Brasil e TMKT MRM Serviços de Marketing, desacompanhadas de qualquer outro documento de natureza fiscal;*

(7-) Com base nestas premissas, a juízo desta fiscalização, a escrituração contábil dos referidos encargos operacionais não estão lastreados em documentação hábil e idônea emitida por terceiros, com a interessada figurando como beneficiária dos serviços prestados e que tenha elementos suficientes para demonstrar estarem tais gastos em estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita ;

*(8-) Em reforço a esse entendimento, cabe ressaltar que **nota de débito** não é título de crédito não sendo passível, em uma análise simplista, de protesto e tampouco de ação judicial ;*

(9-) Com isto, à míngua de outros elementos probantes dos serviços prestados, deve-se afirmar que tais encargos são inexistentes para o Fisco, razão pela qual, não são admitidos como dedutíveis a título de custos ou despesas as operações cuja efetiva realização não esteja comprovada com documentos hábeis e idôneos, se constituindo em mera liberalidade e devem compor as bases tributáveis do IRPJ e CSLL;”

Da transcrição acima, nota-se que a fiscalização, ao contrário do que afirma o Recorrente, efetuou as glosas por entender, à luz das notas de débito, é verdade, que não teriam sido comprovadas a **necessidade** (“...a escrituração contábil dos referidos encargos operacionais não estão lastreados em documentação hábil e idônea emitida por terceiros [...] e que tenha elementos suficientes para demonstrar estarem tais gastos em estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita”) e **efetividade** das despesas (“...à míngua de outros elementos probantes dos serviços prestados [...] não são admitidos como dedutíveis a título de custos ou despesas as operações cuja efetiva realização não esteja comprovada com documentos hábeis e idôneos”). Não bastasse a transcrição acima, acrescente-se que o excerto abaixo esclarece definitivamente a insuficiência, na visão da fiscalização, dos requisitos de dedutibilidade, em especial os da necessidade (efetividade) e da usualidade (normalidade):

“ As operações acima colidem com o que dispõe o artigo 299 do RIR/99, in verbis:

‘Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias a atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São 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).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei 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.’

(11-) O conceito de despesas operacionais inserto no regulamento do imposto de renda, (RIR/1999, artigo 299 e Lei 4506/64, artigo 47), requer o grau de necessidade da atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, além de serem pagas ou incorridas e usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa;

*(12-) Com a finalidade de esclarecer os requisitos,- ‘necessárias, - usuais — ou normais’, foi expedido o Parecer Normativo nº 32/81, que definiu **despesas necessárias**, como sendo os gastos necessários quando essenciais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, e estejam vinculadas às fontes produtoras dos rendimentos. Quanto à **normalidade e usualidade**, o referido Parecer Normativo acrescenta que normal é a despesa que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito, usualidade, deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio;*

(13-) Portanto, a comprovação da necessidade, efetividade e materialidade da realização das despesas se traduzem em elementos nucleares que podem dar substância material e comprobatória para a dedução das despesas contabilizadas e

consideradas dedutíveis na determinação do Lucro Real e CSLL. À ausência de qualquer um desses elementos, a dedutibilidade dessas despesas restará prejudicada;" (destaquei)

Ao final, concluiu a autoridade fazendária:

"[...] no entender desta fiscalização, e a teor das disposições legais mencionadas, proceder-se-á, à constituição do pertinente crédito tributário relativamente à dedução indevida dos valores das despesas dos Serviços Prestados nos anos-calendário de (i) 2002 no montante de 2.619.028,21 e (ii) 2003 no montante de R\$293.025,25".

Conforme Termo de Intimação Fiscal (fl.95), o contribuinte foi intimado a comprovar as seguintes despesas:

AC 2002
Serviços Técnicos (372132.00.01.00)
TMKT MRM SERVIÇOS DE MARKETING LTDA
AON AFFINITY DO BRASIL SERVIÇOS DE CORRETORA DE SEGUROS S/C
TELEFUTURA TELEMARKETING
Comunicações (373321.00.01.00) – Telefones, Telex e Telegramas
TMKT MRM SERVIÇOS DE MARKETING LTDA
AON AFFINITY DO BRASIL SERVIÇOS DE CORRETORA DE SEGUROS S/C
AC 2003
Serviços Técnicos (352132.00.01.00)
KPMG CORPORATE FINANCE S/A
AON WARRANTY SERVICE DO BRASIL

De acordo com os autos de infração (fls.379 e 384) e planilhas acostadas pelo contribuinte no curso do procedimento fiscal (fls.98, 216 e 331) as autuações limitaram-se às seguintes glosas:

AC 2002	
Serviços Técnicos (372132.00.01.00)	Valor (R\$)
TMKT MRM SERVIÇOS DE MARKETING LTDA	2.410.466,88
AON AFFINITY DO BRASIL SERVIÇOS DE CORRETORA DE SEGUROS S/C	208.561,33
AC 2003	
Serviços Técnicos (352132.00.01.00)	Valor (R\$)
AON WARRANTY SERVICE DO BRASIL	293.025,25

Por sua vez, afirma a defesa que os valores glosados não decorrem de prestação de serviços, mas se referem a reembolsos de despesas incorridas por terceiros por conta e ordem do Recorrente, razão pela qual não lhe caberia emitir, por exemplo, notas fiscais de serviços.

Para fins de comprovação de suas alegações, o Recorrente apresentou argumentos e fez referência a determinados documentos acostados aos autos, que passo a analisá-los separadamente por pessoa jurídica:

A) Do reembolso de despesas - TMKT MRM Serviços de Marketing

Tal pessoa jurídica, após transferência das obrigações e direitos da SMK Serviços de Marketing, inicialmente contratada pela autuada, seria responsável pela prestação de serviços de (i) consultoria, tratamento e gerenciamento de banco de dados de clientes para marketing direto” e (ii) telemarketing relativos a programas de seguro, por meio de oferta de um período grátis de trinta dias. A TMKT realizara ligações telefônicas efetuadas para promover os planos de seguro da Recorrente, que teria assumido contratualmente o ônus de reembolsá-la.

O mencionado contrato de prestação de serviços, celebrado em 10/2/00, e aditivo, de 1/6/00, constam das fls.443/457. De fato, os serviços acima mencionados, a serem prestados por TMKT, constavam da cláusula 1.1:

“1. Prestação de Serviços:

1.1. Objeto da Prestação. A TMKT deverá prestar a COMBINED, sem qualquer vínculo empregatício, de acordo com as necessidades da COMBINED, e dentro dos prazos estabelecidos, sem sujeição a qualquer norma disciplinar ou qualquer outro tipo de subordinação, os seguintes serviços:

(a) sem exclusividade à COMBINED, serviços de consultoria, tratamento e gerenciamento de banco de dados de clientes da COMBINED para marketing direto, conforme descritos no Anexo 1.1.(a) ao presente; e

(b) com exclusividade à COMBINED, serviços de telemarketing relativo a programas de seguro que envolvam a oferta de um período grátis de 30 (trinta) ou mais dias, conforme descritos no Anexo 1.1.(b) ao presente. Programas de seguro deverão incluir, sem limitação, vida, saúde, propriedade e acidente.”

Quanto à remuneração, foi prevista nas cláusulas 5.1 e 5.2:

“5. Remuneração

5.1. Preços. Pelos serviços objeto da cláusula 1.1. (a) e da cláusula 1.1 (b) do presente Contrato, a COMBINED pagará à TMKT os valores e condições especificados no Anexo 1.1.(a) e no Anexo 1.1.(b) respectivamente. O pagamento pelos serviços será efetuado quinzenalmente, mediante a emissão da nota fiscal/fatura nos dias 1 e 16 do mês em curso da execução do serviço, com prazo de pagamento de 10 (dez) dias corridos da data de emissão da nota fiscal/ fatura.

5.1.1. Alteração de Preços. Os preços estarão sujeitos a alteração, desde que previamente acordado entre as Partes, caso haja modificação da natureza dos serviços.

5.2. Impulsos telefônicos. Os valores relativos aos custos das ligações efetuadas serão reembolsados integralmente, mediante apresentação de Nota de Débito acompanhada de relatório tarifador do PABX. O pagamento será efetuado quinzenalmente, no dia 1 relativo ao período medido entre os dias 16 e 31 do mês anterior e dia 16 relativo ao período medido entre os dias 1 e 15

do mês em curso da execução do serviço, com prazo de pagamento de 10 (dez) dias corridos da data de emissão da nota de débito. Nos serviços de atendimento receptivo, DDG 0800, o reembolso será efetuado integralmente, mediante a apresentação da conta telefônica específica com prazo de pagamento de 2 (dois) dias corridos da data de emissão da nota de débito.”

Considerando que de acordo com o seu estatuto social, o autuado tem por objeto a realização de “...operações de seguros nos ramos elementares e vida, tal como definida na legislação em vigor, em todo o território nacional” (fl.424), a contratação de terceiros para a prestação de serviços de marketing direto e telemarketing pode ser considerada normal e usual, devendo as despesas decorrentes terem a mesma qualificação, vez que, como bem afirma o Recorrente, relacionam-se “...ao incremento da venda das apólices de seguro [...], as quais estão vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”. Acrescente-se ser indiscutível nos tempos atuais, principalmente em ramo de atividade competitivo, como o de seguros, a importância do marketing para o regular exercício e sustentabilidade da atividade empresarial. Preenchido, portanto, o requisito da usualidade, normalidade, previsto no art.299, §2º, do RIR/99, sendo as despesas vinculadas aos tipos de transações, operações ou atividades da pessoa jurídica.

Quanto ao requisito necessidade, o art.299, §1º, do RIR/99, exige a prova dos pagamentos das despesas. O demonstrativo abaixo possibilita identificar, nos autos, os documentos que, em conformidade com o contrato celebrado, antes mencionado, permitem a dedução fiscal apenas no montante devidamente comprovado:

Nota de Débito			Relatório Tarifador	Comprovante de Pagamento	
Número	Valor (R\$)	Folha	Folha	Valor (R\$)	Folha
200092	3.489,45	458	459	77.630,61	460 e 463
200095	74.141,16	461	462		
200103	30.889,43	464	465	101.591,00	466 e 469
200104	70.701,57	467	468		
200128 ⁽¹⁾	31.161,88	470	471		-
200129 ⁽¹⁾	27.851,77	473	474		
200142 ⁽²⁾	46.717,53	476	477		-
200143 ⁽²⁾	45.562,71	479	480		
200164 ⁽³⁾	41.814,10	482	483		-
200165 ⁽⁴⁾	44.716,85	485	486		-
200175	39.218,54	488	489	70.384,80	490 e 493
200176	31.166,26	491	492		
200198	37.345,15	494	495	106.634,83	496 e 499
200199	69.289,68	497	498		
200219	132.504,75	500	502	166.985,08	501 e 504
200234	34.480,33	503	505		
200238	43.236,93	506	507	144.103,03	508 e 511
200239	100.866,10	509	510		
200264	121.339,90	512	513	121.339,90	514
200265	59.149,38	515	516	56.149,38	517
200322	15.344,74	518	519	136.242,22	520 e 523
200323	120.897,48	521	522		
200286	19.584,56	524	525	19.584,56	526
200289	140.181,66	527	528	140.181,66	529
200334 ⁽⁵⁾	39.894,67	530	531		

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367-2006 e 2009-2002 de 2009-2000

Autenticado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO. Assinado digitalmente em 24

/09/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2015 por EDUARDO MARTINS

NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

Impresso em 25/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

200335 ⁽⁵⁾	122.150,94	533	534		
200357	60.013,93	536	537	114.483,13	538 e 541
200358	54.469,20	539	540		
200413	31.926,72	542	543	114.508,07	544 e 547
200414	82.581,35	545	546		
200381	94.696,22	548	549	94.696,22	550
200382	24.366,28	551	552	24.366,28	553
200428 ⁽⁶⁾	84.723,02	554	-		-
200451	100.838,44	557	559	100.838,44	558
200481	87.821,96	560	561	87.821,96	562
200487 ⁽⁷⁾	78.463,14	563	564	77.286,19	565
200517	98.442,90	566	567	98.442,90	568
200520	68.426,20	569	-	68.426,20	571
Glosa	2.410.466,88	-	Total Comprovado	1.921.696,46	-

- (1) Para comprovação dos pagamentos, anexou-se apenas uma espécie de recibo sem assinatura (fls.472 e 475);
 (2) Para comprovação dos pagamentos, anexou-se apenas uma espécie de recibo sem assinatura (fls.478 e 481);
 (3) Para comprovação do pagamento, anexou-se apenas uma espécie de recibo sem assinatura (fl.484);
 (4) Para comprovação do pagamento, anexou-se apenas uma espécie de recibo sem assinatura (fl.487);
 (5) Para comprovação dos pagamentos, anexou-se apenas uma espécie de recibo sem assinatura (fls.532 e 535);
 (6) Para comprovação do pagamento, anexou-se apenas uma espécie de recibo sem assinatura (fl.556);
 (7) Não se comprovou o pagamento de R\$ 1.176,95, relativo ao IR supostamente retido na fonte (fl.565);

Sendo assim, quanto aos dispêndios realizados à TMKT MRM Serviços de Marketing apenas restou comprovado o pagamento no montante de R\$ 1.921.696,46, mantém-se a glosa de R\$ 488.770,42.

B) Do reembolso de despesas - AON Warranty Services do Brasil

De acordo com o Recorrente, o autuado celebrou contrato com a AON Warranty Services do Brasil, sociedade pertencente ao mesmo grupo econômico, para utilizar o servidor daquela sociedade para fins de uso de email, armazenamento de arquivos, banco de dados, hospedagem de sites etc.

O Acordo de Compartilhamento do Uso de Servidor (fls.572/576), celebrado em 1/8/02, vigente por 36 meses, teve como objeto:

“1.1. - A AON obriga-se a, estritamente dentro de suas conveniências e possibilidade, cuidando, contudo para no prejudicar ou atrasar o andamento dos negócios da COMBINED, compartilhar o uso de seu servidor com a COMBINED, sem que isso implique em qualquer transferência de know-how para a COMBINED e/ou seus prepostos. O COMPARTILHAMENTO inclui a utilização de links, de servidor Notes e de servidor AS-400, além da realização de trabalhos diversos pela AON relacionados ao objeto do presente contrato, tais como, mas não restrito a, realização de back-up dos arquivos da COMBINED.

1.2. - A AON obriga-se a manter o servidor e demais equipamentos relacionados em boa guarda e bom funcionamento e conservação, arcando com todos os custos daí decorrentes, observado o disposto na Cláusula 2.1 abaixo.”

Relativamente à contraprestação a cargo do autuado, dispôs a cláusula segunda:

“2. – PAGAMENTO

2.1. - Pelo COMPARTILHAMENTO, a COMBINED pagará mensalmente a AON o estipulado no calendário de pagamentos descrito no Anexo I deste ACORDO, acrescidos de 50% (cinquenta por cento) das despesas mensais comprovadas através de Notas Fiscais, Faturas e/ou Recibos de fornecedores, relacionadas estritamente ao objeto deste ACORDO. A partir de Janeiro de 2.005, findo o calendário, os pagamentos mensais corresponderão exclusivamente as despesas acima relacionadas, isto é, 50% (cinquenta por cento) das despesas mensais comprovadas. Todos os pagamentos serão cobrados pela AON mediante a emissão mensal de notas de débitos, a serem emitidas no 25º (vigésimo quinto) dia de cada mês.

2.2. - Os pagamentos deverão ser efetuados até o último dia útil de cada mês, após o recebimento pela COMBINED da nota de debito mencionada na clausula 2.1. acima,”(destaquei)

O Anexo I contemplou o calendário de pagamentos mensais, que acerca do ano-calendário 2003 era o seguinte:

Data	Valor (R\$)
30/5/03	34.396,44
30/6/03	34.396,44
31/7/03	34.396,44
29/8/03	34.396,44
30/9/03	34.396,44
31/10/03	33.414,35
29/11/03	33.414,35
30/12/03	33.414,35
Total	272.225,25

Pois bem.

Não obstante a existência do mencionado contrato e de notas de débitos, os documentos comprobatórios acostados aos autos não atestam a ocorrência da efetividade de todos os pagamentos (fls.578/,), mas apenas a dos abaixo relacionados:

Nota de Débito			Comprovante de Pagamento	
Mês	Valor (R\$)	Folha	Valor (R\$)	Folha
Setembro/03	34.396,44	592	34.396,44	593
Dezembro/03	33.414,35	606	33.414,35	607
		Total	67.810,79	

Vale salientar que as despesas de suporte, nos valores de R\$ 2.600,00, com relação às quais o autuado anexou notas de débito acompanhadas dos comprovantes de pagamentos (fls.594/595 e 608/609), não foram aceitas, pois segundo o Acordo de Compartilhamento tais despesas mensais deveriam ser “...comprovadas através de Notas Fiscais, Faturas e/ou Recibos de fornecedores”.

Dado o objeto do Acordo de Compartilhamento celebrado e a reconhecida imprescindibilidade de um computador servidor para o armazenamento de dados e softwares de

uso cotidiano das sociedades, é razoável considerar as despesas como normais, usuais, estando preenchido o requisito previsto no art.299, §2º, do RIR/99.

Considerando que apenas restou comprovado o pagamento de R\$67.810,79, **mantém-se a glosa de R\$ 225.214,46.**

C) Do reembolso de despesas - AON Affinity do Brasil Serviços e Corretora de Seguros S/C Ltda

Nas palavras do Recorrente, também “...*havia contratado a empresa AON Pilar Serviços e Corretora de Seguros para lhe prestar serviços de intermediação e agenciamento das apólices de seguros por ela oferecidos (doc.63). Posteriormente, a razão social da AON Pilar Serviços de Corretora de Seguros foi alterada para AON Affinity Corretora de Seguros (doc.64)*”. A contratada efetiva ligações telefônicas relacionadas à comercialização dos planos de seguro da autuada.

Dispôs o Contrato de Prestação de Serviços (Doc. 63), celebrado em 1/1/00 (fls.611/613):

“CLAUSULA PRIMEIRA

*A CONTRATADA prestará serviços para a CONTRATANTE e sob autorização desta última serviços estes **de intermediação e agenciamento de seguros oferecidos pela CONTRATANTE.** Tais seguros compreendem os seguros dos ramos elementares e vida, tal como definidos na legislação em vigor, onde a CONTRATADA for nomeada para a intermediação e/ou agenciamento dos seguros emitidos pela CONTRATANTE.*

CLAUSULA SEGUNDA

*Pela execução dos serviços aqui contratados, a CONTRATADA receberá a título de honorários, **a quantia correspondente a 4,75% sobre o valor [do prêmio líquido] dos planos vendidos pela CONTRATADA.** Os valores a serem pagos pela CONTRATANTE à CONTRATADA serão valores líquidos, após a dedução dos impostos devidos.*

Os pagamentos serão efetuados todo o dia 30 [trinta] de cada mês, referente as vendas das apólices apuradas até um dia anterior.” (destaquei)

Conforme o ajuste, nota-se que a contraprestação devida pela autuada (contratante) relacionava-se com os planos de seguro vendidos pela AON Affinity do Brasil (contratada), representando o valor a ser pago um percentual de 4,75% sobre o prêmio líquido.

Como isso, é possível de pronto afirmar que a comprovação dos dispêndios não prescinde da informação relacionada aos planos de seguros comercializados, especialmente sobre os valores dos prêmios líquidos.

O Recorrente, a seu turno, limitou-se a apontar, às fls.616/731, notas de reembolso emitidas por AON Affinity do Brasil, relativas a despesas com conta telefônica, postagens, “reembolso consumidor”, aquisição de títulos de capitalização, “aquisição de Display”, impressão de folhetos de seguros, sinistros, “Criação Projeto Plano Fácil”, “Manutenção do Sistema SGI”, divulgação, motoboy, processamento de documentos, custos operacionais, ligações locais, e respectivos pagamentos e recibos (sem assinatura).

Cabe recordar que as despesas com “**Comunicações (373321.00.01.00) – Telefones, Telex e Telegramas**”, que parece ser o objeto das notas de reembolso, conforme respectivas descrições, inclusive relacionadas com a AON Affinity do Brasil Serviços e Corretora de Seguros S/C Ltda, não foram glosadas.

Acrescente-se que o Recorrente não acostou outro contrato que pudesse lastrear as despesas incorridas e por ele indicadas.

Por tal razão, sequer a comprovação da normalidade e usualidade restou comprovada, sendo procedente a glosa de R\$ 208.561,33.

A análise acima, em termos quantitativos (R\$), pode ser assim resumida:

Fato Gerador	Valor Glosado (A)	Valor Comprovado (B)	Glosa Mantida (C)
31/12/2002	2.410.466,88	1.921.696,46	488.770,42
31/12/2002	208.561,33	0,00	208.561,33
31/12/2003	293.025,25	67.810,79	225.214,46
Total	2.912.053,46	1.989.507,25	922.546,21

Considerando que a fiscalização aproveitou prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL nos anos-calendário 2002 (valor integral do montante glosado) e 2003 (valor parcial da glosa), caberá à unidade de origem da Secretaria da Receita Federal proceder aos devidos ajustes decorrentes do que restou decidido neste voto, inclusive nos sistemas de controle.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, questionados pelo Recorrente, o Código Tributário Nacional (CTN) autoriza tal exigência. Em seu artigo 161, dispõe:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis** e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.” (destaquei)

Nesse contexto, não se pode olvidar que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art.139 do CTN), tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113 do CTN).

Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 dispõe que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejamos:

“Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

.....

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (destaquei)

A expressão “débitos para a União, decorrentes de tributos e contribuições”, contemplada no caput do art.61 da Lei nº 9.430/96, inclui todas as rubricas, dentre as quais se inclui a multa de ofício, que, como a própria lei dispõe, decorre da falta de pagamento de tributos.

Neste sentido, podem ser mencionados os seguintes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Primeira Turma, Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA - MULTA DE OFICIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça reiterou entendimento no sentido de ser *“legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”* (AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (destaquei)

Colhe-se do respectivo voto condutor:

“[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: ‘... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.’”

Quanto ao percentual, não há mais discussão. O entendimento quanto à aplicação da taxa SELIC consolidou-se administrativamente, sendo, inclusive, objeto do Enunciado nº 4 da súmula de jurisprudência do CARF, de observância obrigatória por seus membros:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”

Processo nº 16327.000989/2007-93
Acórdão n.º **1103-001.044**

S1-C1T3
Fl. 842

Mantém-se, portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, aplicados com base na taxa SELIC.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir das bases de cálculo os valores de R\$ 1.921.696,46 (fato gerador 31/12/02) e R\$ 67.810,79 (fato gerador 31/12/03).

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro