



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721157/2015-14
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-006.711 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2024
Recorrentes PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MATÉRIA TRIBUTÁVEL. EVENTUAL ERRO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Possível erro na apuração da matéria tributável em lançamento de ofício, desde que não relacionado com vício material, não constitui causa de nulidade, sendo possível a sua retificação no curso do processo administrativo fiscal, nos termos do artigo 145, incisos I e II do CTN.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO, POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, ou seja, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

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

Ano-calendário: 2011

LUCRO REAL. DESPESAS CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS PELA FALTA DE INDICAÇÃO DO CNPJ OU DO NOME EMPRESARIAL DO PRESTADOR DE SERVIÇOS, OU POR TEREM SIDO LANÇADAS EM DUPLICIDADE. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. COMPARAÇÃO ENTRE VALORES E DATAS DOS REGISTROS CONTÁBEIS E DAS NOTAS FISCAIS . NOVA MOTIVAÇÃO NÃO CONFIGURADA.

Tendo a fiscalização apurado inconsistências nas despesas deduzidas na apuração do Lucro Real, em razão da falta de indicação do CNPJ ou do nome empresarial do prestador de serviços, ou por terem sido lançadas em duplicidade, ao examinar os documentos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização deve conferir se estes são aptos a demonstrar a efetividade do dispêndio, principalmente pela análise da correlação entre as informações registradas na contabilidade e aquelas retratadas nos comprovantes apresentados, avaliação que abrange o confronto de valores e datas, entre outros aspectos.

A identificação da falta de coincidência entre o valor e/ou a data das NFs e o valor e/ou a data dos lançamentos contábeis, durante o exame da prova documental produzida, não consubstancia nova motivação do lançamento.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO INTERNO COM INFORMAÇÕES INSUFICIENTES. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTA FISCAL. INDEDUTIBILIDADE CARACTERIZADA.

A apresentação de *print* de tela de computador, provavelmente extraído de sistema interno da própria interessada, sem aposição de assinatura, sem descrição dos serviços prestados e sem referência ao seu reconhecimento pelo fornecedor, não é hábil para a comprovação da despesa.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS. FALTA DE COINCIDÊNCIA ENTRE VALORES CONSTANTES DOS REGISTROS CONTÁBEIS E DAS NOTAS FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE CARACTERIZADA.

Apesar de se reconhecer que o fato de uma despesa registrada contabilmente, por valor distinto do que foi consignado no documento fiscal, não acarreta, *per se*, a indedutibilidade da parcela lançada na escrita fiscal, se inferior àquele, ou do valor do documento fiscal, se este for inferior, a existência de divergência entre os valores contábeis e o valor da Nota Fiscal sugere tratar-se de operações distintas. Nesse contexto, constitui ônus do interessado comprovar o motivo da discrepância, pois a situação retratada reflete em outras contas contábeis, como contas a pagar e caixa/bancos, com consequências no próprio pagamento do fornecedor.

Na ausência da demonstração de como foi tratada essa diferença, não há como se considerar que os valores discrepantes se referem às mesmas despesas, razão pela qual devem ser mantidas as respectivas glosas.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS. FALTA DE COINCIDÊNCIA ENTRE DATAS CONSTANTES DOS REGISTROS CONTÁBEIS E DAS NOTAS FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE AFASTADA.

No caso de prestação de serviços, é prática comum a emissão das respectivas Notas Fiscais após aqueles terem sido prestados, de modo que a mera assimetria entre as datas dos lançamentos contábeis e as datas dos documentos fiscais não constitui fator impeditivo da dedutibilidade da despesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

CSLL. BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DAS MESMAS NORMAS DE APURAÇÃO DO IRPJ, INCLUSIVE NO QUE TANGE À INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.

Ao se referir às “normas de apuração” e à “apuração da base de cálculo”, e considerando que os critérios de dedutibilidade de despesas constitui fator essencial da determinação da matéria tributável a que alude o artigo 142 do Código Tributário Nacional, é indene de dúvidas que o artigo 57 da Lei nº

8.981, de 1995, e o artigo 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, estenderam à CSLL as mesmas regras de indedutibilidade aplicáveis ao IRPJ.

Desse modo, ainda que fosse possível cogitar que a Lei n.º 7.689, de 1988, houvesse elencado de forma exaustiva os ajustes da base de cálculo da CSLL, verifica-se que a legislação posterior veio a determinar a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ, inclusive no que tange à indedutibilidade de despesas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, i.i) afastar a preliminar de nulidade suscitada; i.ii) dar-lhe provimento parcial para o fim de considerar indedutível, na apuração dos lançamentos de IRPJ e CSLL, as despesas com Serviços de Assessoria e Controle PJ (conta 35211520001), no valor de R\$ 1.011.774,09; i.iii) conhecer do recurso de ofício e a ele dar provimento parcial para o fim de considerar indedutível, na apuração dos lançamentos de IRPJ e CSLL, as despesas com Serviços Técnicos de Informática (conta 35211320001), no valor de R\$ 3.478.759,90; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei n.º 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto n.º 70.235 de 1972), dar provimento parcial ao recurso de ofício de modo a restabelecer os lançamentos de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, vencidos o Relator e os Conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto e Ricardo Piza Di Giovanni. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls. 3093/3129), interpostos em face do v. acórdão de fls. 3077/3085, que decidiu dar provimento parcial à impugnação de fls. 1072/1113, para exonerar o sujeito passivo das penalidades isoladas, incidentes sobre estimativas do IRPJ; e reduzir as exigências do IRPJ e da CSLL para, respectivamente, R\$ 521.986,29 e R\$ 313.191,77, acrescidas de penalidade de 75% e encargos moratórios; relativos ao ano-calendário de 2011.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Tratam os presentes autos de exigências de ofício do imposto de renda de pessoa jurídica, R\$ 5.510.745,00, fls. 681 e da CSLL, R\$ 3.320.846,22, fls. 690, acrescidas de penalidade de 75% e encargos moratórios, atinentes ao ano calendário de 2011, de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

2.-De acordo com o Relatório Fiscal (RF) de fls. 697/776, fundamentaram as exações:

2.1.-excesso de amortizações/depreciações de equipamentos e imóveis não computadas na apuração do lucro real: R\$ 541.123,35, fls. 725,727/728;

2.2.-custos/despesas operacionais não comprovados nas seguintes contas contábeis:

2.2.1.-35211520008 – Assessoria para Tele Atendimento, R\$ 123.975,71, glosas fundamentadas em apropriações por duplicidade: mesmo valor, mesmo fornecedor, mesma data, fls. 745; valores repetitivos listados às fls. 920.

2.2.2.-35211320001 – Serviços Técnicos de Informática: R\$ 15.080.007,26, glosas decorrentes de despesas sem o CNPJ ou identificação do fornecedor, ou linhas de apropriações repetidas, fls. 747; valores glosados listados às fls. 922/1022;

2.2.3.-35211520001 – Assessoria e Controle PJ: R\$ 6.393.868,50, despesas sem o CNPJ ou identificação do fornecedor ou linhas de apropriações repetidas, fls. 748; valores glosados listados às 1024/1062.

3.-Paralelamente foi exigida multa isolada, 50%, R\$ 2.776.371,88, sobre valores correspondentes aos acréscimos de estimativas mensais do IRPJ, decorrentes das glosas de despesas de que tratam os presentes autos, demonstrativos às fls. 761/775.

4.-Ciente das exigências em 23/12/2015, fls. 1066, o sujeito passivo acostou aos autos a impugnação de fls. 1072/1113, e documentação anexa, protocolada em 21/01/2016, fls. 3075, através da qual, alega, em síntese:

4.1.-Nulidades dos lançamentos:

4.1.1.-do IRPJ: existe erro nas bases de cálculo adotadas ao lançamento do IRPJ e das multas isoladas por suposta falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ, que se afigura a maior, indevidamente, pelo fato da não dedução de parcela destinada ao Programa de Alimentação do Trabalhador e contrariando ordem judicial definitiva obtida pela Impugnante nos autos do Processo nº 0007422-25-2009.403.6100;

4.1.2.-da CSLL: a autuação não informa o lançamento de multas isoladas por pretensa falta de recolhimento de estimativas mensais, induzindo a impugnante ao erro de que tal penalidade não tenha sido imposta, contrariando o RF;

4.1.3.-improcede a autuação de CSLL por carência de base legal, dado que valores não dedutíveis para efeitos do IRPJ, não se aplicam a CSLL.

4.1.4.-Descabem as multas isoladas aplicadas:

4.1.4.1. por serem cominadas de forma concomitante com a multa de ofício;

4.1.4.2. - recaírem sobre estimativas mensais de ano-calendário anterior (2011) às autuações (2015);

4.1.4.3. ter sido adotada base de cálculo nas autuações, em relação às estimativas mensais de IRPJ em montantes superiores àqueles tidos por devidos no ajuste anual.

4.1.5. - Descabe a aplicação de juros sobre as multas.

5. - No mérito, relativamente às Despesas com Serviços de Terceiros, alega que, além de estar comprovada a sua natureza operacional - sequer contestada pela fiscalização -, é fato que foram incorridas com prestadores de serviços diversos, cuja identificação consta das Notas Fiscais e dos Contratos de Prestação de Serviços respectivos. Não foram deduzidas em duplicidade na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, mas limitadas ao valor pago pela Impugnante pelos serviços, devidamente apontado na documentação que as ampara; apenas aludidas despesas eram rateadas por centros de custo, conforme demonstrado na impugnação, fls. 1085/1086, e na documentação anexada aos autos, fls. 1375/3062.

5.1. - Quanto às Despesas com Depreciação: as taxas de depreciação aplicadas pela Impugnante condizem com o real tempo de vida útil dos equipamentos de processamento de dados e das edificações que lhes são objeto; e, no conjunto das despesas deduzidas a título de depreciação, fica clara insubsistência do montante considerado excessivo pela fiscalização, dado que, no período, a Impugnante, por equívoco apurou taxas inferiores àquelas estabelecidas pela RFB, o que haveria de ser considerado, ao menos, para abater o seu montante.

3. A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DEPRECIÇÃO. COMPENSAÇÃO DE VALORES APROPRIADOS A MAIOR. IMPERTINÊNCIA.

Por se encontrar íntima e diretamente ligado à natureza do ativo imobilizado, custo de aquisição e prazo de vida útil, é impertinente a compensação a maior, de determinados bens, com apropriações de idêntica natureza, a menor, de outros bens.

DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Insustentável a apropriação de despesas operacionais sem lastro em documentação hábil que sustente a dedução na apuração do lucro líquido.

JUROS MORATÓRIOS INCIDÊNCIA SOBRE PENALIDADE. LEGITIMIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

BASE DE CÁLCULO. APROPRIAÇÕES AO ARREPIO DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL. EFEITOS.

A apropriação de despesas ao arrepio da legislação comercial distorce o lucro líquido; portanto, a base de cálculo ajustável da CSLL.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, também integrado por contrarrazões ao Recurso de Ofício, cujos argumentos foram vazados nos seguintes núcleos:

- Quanto ao Recurso de Ofício:
 - correta dedução de despesas com serviços de terceiros.
 - descabimento das multas isoladas de 50%, pela concomitância com a multa de ofício e por terem sido aplicadas após findo o ano-calendário a que se referem (2011).
- Quanto à parcela remanescente do lançamento:
 - preliminarmente: nulidade e necessária revisão do AI de IRPJ por erro na base de cálculo.
 - dedutibilidade das despesas com serviços de terceiros remanescentes registradas na conta nº 3521152001 (serviços de assessoria e controle de PJ).
 - inaplicabilidade das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ à CSLL e correta dedução das despesas glosadas para fins da CSLL.
 - subsidiariamente: do descabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício.

5. Para fins de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, a Recorrente deduziu a petição de fls. 3234/3235, manifestando desistência parcial e renúncia ao direito em que se funda a defesa/recurso, em relação aos débitos decorrentes da glosa de despesas com depreciação, constantes do item 4 do Termo de Verificação Fiscal, que passaram a ser controlados no PAF nº 16327.720846/2017-73, nos termos de despacho de fls. 3251/3252.

6. Submetido o processo a julgamento em sessão de 12.06.2018, esta Turma Ordinária determinou a realização de diligência para a Unidade Local:

- 1) Intimar a recorrente a:
 - 1.1) Tomar ciência da presente resolução;
 - 1.2) Apresentar documentos que comprovem a dedutibilidade das despesas;
 - 1.3) Apresentar demonstrativo vinculando, individualmente, os documentos apresentados e as despesas consideradas não comprovadas pela fiscalização;
 - 1.4) Apresentar documentos que comprovem a dedução a título de PAT;
 - 1.5) Apresentar demais documentos que a Autoridade Fiscal, julgar necessários.
- 2) Realizar a análise, considerando todos os documentos apresentados pela recorrente, inclusive na **Impugnação e no Recurso Voluntário**, para verificar a dedutibilidade das despesas das seguintes contas:
 - 35211520008 – Assessoria para Tele Atendimento, R\$ 123.975,71, glosas fundamentadas em apropriações por duplicidade: mesmo valor, mesmo fornecedor, mesma data, fls. 745; valores repetitivos listados às fls. 920.
 - 35211320001 – Serviços Técnicos de Informática: R\$ 15.080.007,26, glosas decorrentes de despesas sem o CNPJ ou identificação do fornecedor, ou linhas de apropriações repetidas, fls. 747; valores glosados listados às fls. 922/1022;
 - 35211520001 – Assessoria e Controle PJ: R\$ 6.393.868,50, despesas sem o CNPJ ou identificação do fornecedor ou linhas de apropriações repetidas, fls. 748; valores glosados listados às 1024/1062.
- 3) Elaborar planilha com a análise de todos os itens/documentos apresentados para justificar as despesas com serviços de terceiros, com base nos critérios utilizados no auto de infração. Elaborar demonstrativo, com os valores das despesas consideradas comprovadas e portanto dedutíveis, e os valores sujeitos à glosa.

- 4) Realizar a análise, considerando todos os documentos apresentados pela recorrente, para verificar a dedutibilidade a título PAT.
- 5) Elaborar demonstrativo dos valores remanescentes de IRPJ e CSLL.
- 6) Elaborar relatório, trazendo demonstrativos e a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.
- 7) Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.
- 8) Devolver o presente processo ao CARF para prosseguimento.

7. Em atendimento à medida proposta, foi produzido o Relatório de Diligência de fls. 4768/4915, sobre o qual se manifestou a Recorrente às fls. 4923/4944.

8. Diante dos documentos e alegações apresentados pela Recorrente na sua manifestação, esta Turma Ordinária, em sessão de 17.11.2021, resolveu determinar a realização de nova diligência, remetendo-se os autos à Unidade Local, para:

1. Pronunciar-se, **de forma conclusiva**, sobre a procedência das alegações/documentos apresentados pela recorrente:
 - a. falta de análise dos documentos relativos a provisões não deduzidas e revertidas.
 - b. falta de análise de notas fiscais referentes às despesas com serviços de terceiros
 - c. a indevida manutenção de glosa de despesas com serviços de terceiros comprovadas.
 - d. erro na classificação dos valores considerados não aceitos pela fiscalização
 - e. falta de elaboração de demonstrativos das despesas comprovadas e das despesas consideradas não comprovadas
 - f. indevida a negativa à dedutibilidade das despesas com PAT
2. Elaborar planilha com a análise de todos os itens/documentos apresentados para justificar as despesas com serviços de terceiros, com base nos critérios utilizados no auto de infração.
3. Elaborar demonstrativo, com os valores das despesas consideradas dedutíveis, e os valores sujeitos à glosa.
4. Elaborar demonstrativo dos valores remanescentes de IRPJ e CSLL.
5. Elaborar relatório, trazendo demonstrativos e a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.
6. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista ao recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.
7. Devolver o presente processo ao CARF para prosseguimento.
8. Posterior retorno à 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para continuidade do julgamento.

9. Em cumprimento ao determinado, foi elaborada a Complementação e Retificação do Relatório Final de Diligência de fls. 6113/6252, sobre o qual se manifestou a Recorrente às fls. 6259/6267.

10. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

DO CONHECIMENTO

11. Os pressupostos de admissibilidade do Recurso Voluntário já foram atestados pelas Resoluções n.ºs 1402-000.665 e 1402-001.633, razão pela qual dele conheço, com exceção ao tema relacionado à glosa de despesas com depreciação, objeto da petição de desistência parcial e renúncia ao direito em que se funda a defesa/recurso de fls. 3234/3235.

12. De outra parte, verifica-se que os valores dos tributos e encargos de multa exonerados pela r. decisão recorrida são os seguintes:

Autos de Infração	Principal	Multa de ofício 75%	Multa isolada	Total
IRPJ	5.510.745,00	4.133.058,75	2.766.371,88	12.410.175,63
CSLL	3.320.846,22	2.490.634,67		5.811.480,89
				18.221.656,52

Decisão DRJ	Principal	Multa de ofício 75%	Multa isolada	Total
IRPJ	521.986,29	391.489,72		913.476,01
CSLL	313.191,77	234.893,83		548.085,60
				1.461.561,61

Autos de Infração	DRJ	Exonerado
18.221.656,52	1.461.561,61	16.760.094,92

13. Desse modo, considerando-se que a remessa necessária ultrapassa o limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, conheço do Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DO RECURSO DE OFÍCIO

14. Cuidam os autos de lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2011, decorrentes da glosa parcial de despesas com serviços de terceiros, registradas nas contas contábeis 35211520008 (Serviços de Assessoria para Teleatendimento); 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática), e 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ), pela falta

de indicação do CNPJ ou do nome empresarial do fornecedor e por terem sido também identificados lançamentos em duplicidade; bem como pela falta de adição de parcela indedutível de despesa com depreciação/amortização de bens do ativo; além da exigência de multa isolada pela falta de recolhimento sobre base de cálculo estimada.

15. Em razão da comprovação/identificação dos respectivos fornecedores, a r. decisão recorrida houve por bem (i) admitir totalmente a dedução das despesas com serviços de terceiros registradas nas contas n.º 3521152008 (Serviços de Assessoria para Teleatendimento) e 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática); (ii) admitir parcialmente a dedução das despesas registradas na conta n.º 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ); e (iii) cancelar as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, matérias que compõem o objeto do Recurso de Ofício.

16. Considerando a desistência parcial e renúncia ao direito em que se funda a defesa/recurso, em relação aos débitos decorrentes da glosa de despesas com depreciação, que passaram a ser controlados no PAF n.º 16327.720846/2017-73, conforme o despacho de fls. 3251/3252, constituem objeto do Recurso Voluntário as glosas remanescentes de despesas com serviços de terceiros registradas na conta n.º 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ).

17. Tendo em vista a que matéria relativa à “dedução de despesas com serviços de terceiros” é comum ao Recurso Voluntário e ao Recurso de Ofício, será apreciada de forma conjunta. Já o tópico inerente à “concomitância da multa isolada com a multa de ofício”, exclusivo do Recurso de Ofício, receberá tratamento particularizado.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E NECESSÁRIA REVISÃO POR ERRO NA BASE DE CÁLCULO

18. Sustenta a Recorrente que os lançamentos seriam nulos, uma vez que não foi deduzida parcela destinada ao PAT, contrariando ordem judicial definitiva objeto do processo n.º 0007422-25.2009.403.6100.

19. Entretanto, o eventual reconhecimento de excessos quantitativos e valorativos relacionados à determinação da matéria tributável e ao cálculo do montante do tributo devido, incluindo as penalidades, não revela, *per se*, nulidade de qualquer espécie.

20. Na dicção do caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional, “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

21. Já o incisos I e II do artigo 145 do mesmo códex, dispõem que “*O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício (...)*”.

22. Por sua vez, o artigo 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, se encontra assim redigido:

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

23. Vale dizer, é da natureza do processo administrativo fiscal e talvez a principal razão da sua existência, a possibilidade da realização de ajustes e correções nos lançamentos de ofício, dentro do exercício do controle de legalidade e do poder/dever da administração de revisar seus próprios atos.

24. A exatidão da mensuração da base de cálculo pode ser revisitada no bojo do processo administrativo fiscal, sem que erros na sua concepção, desde que não relacionados com vícios materiais, constituam causa de nulidade. Nesse sentido:

(...)

ERRO NA APURAÇÃO PERCENTUAL DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE INEXISTENTE.

O erro na base de cálculo da exigência do imposto não causa nulidade do lançamento. Nos casos em que a autoridade fiscal aplica base de cálculo diversa daquela prevista em lei, não cabe à segunda instância decretar a nulidade do lançamento, mas sim corrigir a base de cálculo, não podendo, contudo, agravar a situação da exigência fiscal.

(...)

(Acórdão n.º 1402-00.442)

25. No mais, o Relatório Final de Diligência, complementado e retificado às fls. 6113/6252, foi suficientemente elucidativo ao apurar que a Recorrente já se beneficiou da dedução em dobro da despesa com o PAT, referente ao processo n.º 2008.61.00.030692-7, com a exclusão no LALUR no valor de R\$ 14.553.078,75, sem que tenha apresentado qualquer contrariedade na sua manifestação de fls. 6.259/6267. Confira-se:

Análise da ação judicial do PAT (processo n.º 0007422-25.2009.403.6100):

Conforme Certidão de Objeto e Pé, emitida em 12 de maio de 2017, em 02 de abril de 2009, o contribuinte obteve liminar para suspender a exigibilidade das parcelas do IRPJ deduzidas do PAT, em conformidade com a Portaria Interministerial 326/77 e IN 143/86 devidas pela Porto Seguro Cia. De Seguros Gerais, e para autorizá-la a efetuar a dedução em dobro das despesas com o PAT para efeito do cálculo do lucro tributável para imposto sobre a renda, cfe previsto pela Lei n.º 6.321/76, até o julgamento final da lide.

Em sentença de 06 de agosto de 2009 foi julgado procedente o pedido para afastar as disposições da Portaria Interministerial n.º 326/77 e IN 143/86, e para autorizar a dedução em dobro das despesas com o PAT para efeito do cálculo do lucro tributável pelo IR, cfe. Previsto na Lei 6321/76, assegurando às impetrantes o direito à compensação das quantias não deduzidas nos 10 anos anteriores à propositura da ação, corrigidas de acordo com a fundamentação observadas às disposições da Lei 9.430/96, e demais atos pertinentes.

Em 04 de setembro de 2014, a sentença de 1ª instância foi reformada para reconhecer a ocorrência de prescrição quinquenal para os valores recolhidos.

Em 05 de dezembro de 2014 foi certificado o trânsito em julgado. Em 07 de agosto de 2015, os autos foram arquivados.

Diante do exposto, cumpre a fiscalização informar o que segue:

Conforme LALUR, partes A e B, apresentado em resposta ao Termo de Intimação n.º 06, pode-se observar que o contribuinte já se beneficiou “com a dedução em dobro da despesa

com o PAT”, referente ao processo nº 2008.61.00.030692-7”, com a exclusão no LALUR no valor de R\$ 14.553.078,75.

26. Por conseguinte, não há como se acolher a insurgência recursal.

DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS
(MATÉRIA COMUM AOS RECURSOS VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO)

27. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 697/777, o total das despesas com serviços de terceiros glosadas pela fiscalização foi de R\$ 21.597.851,47, sendo R\$ 123.975,71 relativos à conta 35211520008 (Serviços de Assessoria para Teleatendimento), R\$ 15.080.007,26 relativos à conta 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática), e R\$ 6.393.868,50 relativos à conta 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle PJ):

Conta 35211520008 - Serviços Assessoria para Teleatendimento

Despesa Declarada na DIPJ 2012 (R\$)	Despesas Aceitas (R\$)	Despesas Glosadas (R\$)
29.084.966,46	28.960.990,75	123.975,71

[...]

Conta 35211320001 - Serviços Técnicos de Informática

Despesa Declarada na DIPJ 2012 (R\$)	Despesas Aceitas (R\$)	Despesas Glosadas (R\$)
50.111.817,68	35.031.810,42	15.080.007,26

[...]

Conta 35211520001 - Assessoria e Controle PJ

Despesa Declarada na DIPJ 2012 (R\$)	Despesas Aceitas (R\$)	Despesas Glosadas (R\$)
49.475.158,50	43.081.290,00	6.393.868,50

[...]

Total de despesas com serviços de terceiros glosada =
R\$ 123.975,71 + R\$ 15.080.007,26 + R\$ 6.393.868,50 =
= R\$ 21.597.851,47

28. A r. decisão recorrida houve por bem admitir totalmente a dedução das despesas com serviços de terceiros registradas nas contas nº 35211520008 (Serviços de Assessoria para Teleatendimento) e 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática); e admitir parcialmente a dedução das despesas registradas na conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ), mantendo a glosa no valor de R\$ 1.546.821,81. Confira-se:

9.- Quanto aos demais custos/despesas operacionais glosadas nas contas 35211520008 –

Assessoria para Tele Atendimento, 35211320001 – Serviços Técnicos de Informática e 35211520001 – Assessoria e Controle PJ:

9.1.- a fiscalização constatou a existência de inúmeros contratos de prestação de serviços, listados e sintetizados às fls. 732/743;

9.2.- conforme o exemplificou o sujeito passivo, fls. 1085/1086, as duplicidades de apropriações de valores decorreram da distribuição do valor da Nota Fiscal emitida pelo contratado por distintos centros de custos inerentes à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica;

9.3.- a documentação acostada aos autos, em particular, de fls. 1024/1041 e 1405/1509, 1510/1608, vis a vis com as relações de repetitividade de fls. 920/1022 e 1024/1062, evidencia que o valor da mesma Nota Fiscal foi desdobrado por centros de custos, conforme alegação impugnatória. Daí a repetitividade de valores fundamento de suas glosas destes autos.

10.- Em relação à conta 35211320001 – Serviços Técnicos de Informática os documentos de fls. 920/1041 vis a vis com aqueles de 1405/1417, além de comprovarem o desdobramento de valores por centros de custos, identificam os fornecedores, respectivos CNPJ e NF que ancoraram os pagamentos.

11.- Quanto às despesas apropriadas à conta 35211520001 – Assessoria e Controle PJ, fls. 1024/1063 e 1513/1608, importa ressaltar que parte da glosa se relaciona a pagamentos sem identificação do fornecedor. Sobre tais valores não houve manifestação impugnatória para que, mesmo com o rateio de valores, identificasse o fornecedor. Evidentemente, despesas junto a terceiros, sem lastro documental, são inadmissíveis à apuração do lucro comercial e real. Como aquelas a seguir identificadas.

11.1.- Conta razão contábil 325115001, fls. 1024/1063:

11.1.1. datas e valores em R\$:

Data	Valor	Data	Valor
31/03/2011	405.000,00	30/06/2011	277.851,43
29/04/2011	415.000,00	29/07/2011	7.437,76
02/05/2011	220,00	29/07/2011	195,42
30/06/2011	1.500,00	01/08/2011	877,61
30/06/2011	3449,28	31/08/2011	823,85
30/06/2011	11.862,40	31/08/2011	645,16
30/06/2011	11.862,40	31/08/2011	1.290,32
30/06/2011	11.862,40	31/08/2011	92.531,71
30/06/2011	12.500,00	31/08/2011	123,00
30/06/2011	13.546,80	30/09/2011	195,42
30/06/2011	277.851,43	30/09/2011	195,42
Subtotal	1.164.654,71		382.167,10
Total			1.546.821,81

29.Tendo em vista que não houve manifestação da Autoridade Fiscal sobre os documentos trazidos pela Recorrente em sua impugnação, a Resolução nº 1402-000.665 determinou a baixa dos autos em diligência para que tais documentos fossem examinados.

30.A autoridade diligenciada procedeu à extensiva análise, nos termos do Relatório de Diligência de fls. 4768/4915, apresentando, em síntese, as seguintes conclusões:

- a) A comprovação da dedutibilidade das despesas objeto da conta 35211520008 (Assessoria para Teleatendimento);
- b) A comprovação da dedutibilidade de parte das despesas objeto das contas 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática) e 35211520001 (Serviços com Assessoria e Controle PJ); e

- c) A indedutibilidade das despesas com PAT, dada a ausência de documentação contábil que ateste a veracidade dos valores indicados.

31. Em sua manifestação de fls. 4923/4944, a Recorrente se insurgiu contra a conclusões do Relatório Fiscal de diligência, sob os seguintes argumentos:

- 1) deixou de apreciar documentos essenciais à comprovação do direito da Recorrente, a exemplo daqueles relativos à reversão de lançamentos de provisão não deduzida e da dedutibilidade das despesas com serviços de terceiros e com PAT; e
- 2) manteve a glosa de despesas de serviços com terceiros a despeito de se reconhecer a sua comprovação em valores suportados pelos documentos fiscais e contábeis, ainda que parcialmente. E, quanto à despesas com PAT, olvida da comprovação do direito lastreado em coisa julgada e em documentos suficientes à quantificação da dedução pleiteada.

32. À vista disso, a Resolução nº 1402-001.633 determinou a realização de nova diligência para análise dos documentos e alegações apresentadas pela Recorrente, tendo sido produzido o Relatório de fls. 6113/6252, para, complementando e retificando o Relatório anterior, ostentar as seguintes conclusões relativas à análise da dedutibilidade das despesas referentes às contas nºs 35211520008, 35211320001, e 35211520001:

Conta	Despesas Glosadas	Mantido	Aceito
35211520008	123.975,71	0,00	123.975,71
35211320001	15.080.007,26	3.749.948,93	11.330.058,33
35211520001	6.393.868,45	1.153.036,23	5.240.832,22
Total:	21.597.871,42	4.902.985,16	16.694.868,26

33. A Recorrente manifestou-se sobre o trabalho fiscal às fls. 6259/6267, apresentando as seguintes críticas:

- a manutenção parcial das glosas sugerida no relatório se sustenta em novo motivo, qual seja, a exigência de que haja absoluta coincidência entre o valor/data das NF e o valor/data dos lançamentos contábeis.
- a glosa das despesas ocorreu porque o sr. agente fiscal verificou a (i) ausência da identificação de alguns fornecedores e (ii) aparente dedução em duplicidade de despesas.
- em face das acusações fiscais, a Porto: (i) identificou os fornecedores não identificados no curso da fiscalização, indicando nome empresarial e CNPJ; e (ii) esclareceu que as despesas não foram deduzidas em duplicidade, mas rateadas e alocadas aos respectivos centros de custos.
- tais esclarecimentos, confirmados pela farta documentação apresentada pela Porto, são suficientes para afastar as acusações fiscais que fundamentaram o lançamento, pelo que deve ser reconhecida a correta de dedução das despesas com serviços de terceiros e cancelada integralmente a autuação.

- equívoco na análise da NF 48722 e NF 66181 – fornecedor Oracle do Brasil Sistemas Ltda (CNPJ nº 59.456.277/0001-76).
- equívoco na análise do item 8 do Relatório, relativo à conta nº 35211520001 (serviços de assessoria e controle de PJ).
- documentos reputados insuficientes pelo sr. auditor fiscal (a Porto apresentou documentos internos que identificam a razão social e o CNPJ dos fornecedores das despesas glosadas, bem como o valor do documento fiscal).
- indevida manutenção de glosas de despesas comprovadas em que o valor da NF supera o valor dos lançamentos contábeis.
- indevida manutenção integral de glosas de despesas comprovadas em que o valor dos lançamentos contábeis supera o valor da NF.
- indevida manutenção de glosas de despesas comprovadas em que há desencontro entre a data do lançamento contábil e a data de emissão da NF.

34. Pois bem, o fato de, durante o exame da prova documental produzida, ter sido identificada a falta de coincidência entre o valor e/ou a data das NFs e o valor e/ou a data dos lançamentos contábeis, não consubstancia nova motivação do lançamento.

35. Com efeito, na medida em que a fiscalização apurou inconsistências nas despesas deduzidas pela Recorrente em razão da falta de indicação do CNPJ ou do nome empresarial do fornecedor, ou por terem sido lançadas em duplicidade, é evidente que, ao examinar os documentos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização deveria conferir se estes são aptos a demonstrar a efetividade do dispêndio, isto é, se coincidem com os lançamentos, principalmente pela análise da correlação entre as informações registradas na contabilidade e aquelas retratadas nos comprovantes apresentados, avaliação que abrange o confronto de valores e datas, entre outros aspectos.

36. Vale dizer, as nuances apreciadas pela fiscalização não foram alheias à controvérsia a respeito da falta de indicação do CNPJ ou do nome empresarial do fornecedor, ou por terem sido as despesas lançadas em duplicidade, mas estavam nela contidas, uma vez que o cerne da acusação consistia na falta de comprovação daquelas despesas.

- **EQUÍVOCO NA ANÁLISE DA NF 48722 E NF 66181 – FORNECEDOR ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA. (CNPJ Nº 59.456.277/0001-76)**

37. Neste item, alega a Recorrente que o Relatório Fiscal deixou de fazer o adequado cotejo com as NFs por ela indicadas, visto que levou em conta apenas a NF 48722, deixando de considerar a NF 66181.

38. Desse modo, segundo a Recorrente, o valor glosado de R\$ 72.074,53, que equivale à amortização mensal de 1/12 do valor da referida NF 66181, de R\$ 864.894,80, teria sido comprovado.

39. De fato, o Relatório Fiscal apresentou a seguinte motivação (fls. 6142):

150- Linhas 2845, 2848, 2851, 2857, 2860, 2863, 2867, 2871, 2875, 2879, 2883, 2888, 2889 – ORACLE DO BRASIL - No Razão, constam 13 (treze) lançamentos de R\$ 72.074,57, glosados por falta de identificação do prestador, o que totaliza o montante de R\$ 936.969,41. O contribuinte apresentou a NF 48.722, emitida em 29/10/2010, no valor de R\$ 864.894,82, referente a suporte de uso. Amortizando-se o valor pago no prazo de 12 meses, temos a despesa mensal de R\$ 72.074,57. Documentação parcialmente aceita pela fiscalização, com a manutenção do lançamento fiscal de R\$ 72.074,57, referente a amortização que excede o valor da nota.

40. Já às fls. 1477 encontra-se encartada a indigitada NF 61181:

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS		Número da Nota 00066181
NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e RPS Nº 65486 Série A, emitido em 15/10/2011		Data e Hora de Emissão 17/10/2011 10:25:12
Código de Verificação JJMX-RYS9		
PRESTADOR DE SERVIÇOS		
CPF/CNPJ: 59.456.277/0001-76 Inscrição Municipal: 9.585.477-0 Nome/Razão Social: ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA Endereço: AV ALFREDO EGIDIO DE SOUZA ARANHA 00100, BL B CJS 2B A 5B E7B - VL CORDEIRO - CEP: 04726-170 Município: São Paulo UF: SP		
TOMADOR DE SERVIÇOS		
Nome/Razão Social: PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GERAIS CPF/CNPJ: 61.198.164/0001-60 Inscrição Municipal: 1.204.467-9 Endereço: AV RIO BRANCO 01485 - CAMPOS ELISEOS - CEP: 01205-001 Município: São Paulo UF: SP E-mail: ---		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS		
Ref. Parcela de Suporte / Update-Rights de Contrato de Manutenção. Parcela 1 / 1. Contrato 1/ Termo Aditivo ao Edital de Compra 001305/10		
Retenção conforme artigo 30 da Lei 10.833/2003: FLS 0.65% R\$ 5521,85, COFINS 3% R\$ 25946,85 e CSLD 1% R\$ 8548,95		
Retenção conforme artigo 647 do RIR/1999: IRRF 1.5% R\$ 12973,39		
Para a efetivação do pagamento referente a esta NF-e favor verificar a fatura que será enviada para o seu endereço ou entrar em contato com o contas a receber da Oracle através do tel. (11) 5184 8200		
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 864.894,80		

41. Portanto, entende-se comprovada a despesa.

- **EQUÍVOCO NA ANÁLISE DO ITEM 8 DO RELATÓRIO, RELATIVO À CONTA Nº 35211520001 (SERVIÇOS DE ASSESSORIA E CONTROLE DE PJ).**


42. Neste quesito, defende a Recorrente que, ao proceder à análise do lançamento contábil no valor de R\$ 600,00, de 03/01/2011, relativo à conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ), o Relatório Fiscal fez o cotejo com a NF 480, concluindo pela manutenção da glosa por suposta divergência entre o valor da despesa e o valor do documento fiscal. Todavia, a Recorrente alega que vinculou o referido lançamento contábil à NF 478, no valor de R\$ 600,00.

43. Lê-se no Relatório Fiscal: (fls. 6163):

8- Linha 44 – PEDRA PRETA ENGENHARIA - Em 03/01/2011, o valor contabilizado no Razão foi de R\$ 600,00. O valor da NF 480 de 01/12/2010 é de R\$ 9.164,00. Desdobramento de custo não aceito pela fiscalização.

44. A mencionada NF 478 encontra-se juntada às fls. 3606:

RJ 11 270

 PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e - NOTA CARIOCA -	Número da Nota 00000478
	Data e Hora de Emissão 12/11/2010 17:35:16 Código de Verificação ETLD-LKXI
PRESTADOR DE SERVIÇOS	
CPF/CNPJ: 68.786.961/0001-07 Inscrição Municipal: 0.136.274-7 Inscrição Estadual: --- Nome/Razão Social: PEDRA PRETA ENGENHARIA E ARQUITETURA LTDA Nome Fantasia: Pedra Preta Engenharia Tel.: 22900146 Endereço: RUA PLINIO DE OLIVEIRA 263, SAL 316 - PENHA - CEP: 21070-040 Município: RIO DE JANEIRO UF: RJ E-mail: pedrap@engenharia.org.br	
TOMADOR DE SERVIÇOS	
CPF/CNPJ: 61.198.164/0002-40 Inscrição Municipal: 0.021.764-9 Inscrição Estadual: --- Nome/Razão Social: PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS Endereço: RUA VOLUNTARIOS DA PATRIA 40 - BOTAFOGO - CEP: 22270-010 Tel.: --- Município: RIO DE JANEIRO UF: RJ E-mail: ---	
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	
-LEGALIZAÇÃO DE LETREIRO DA FACHADA - NOVA RIO AUTO PEÇAS E SERVIÇOS LTDA, CONFORME PROC. 04/291.984/2010. SERVIÇO EXECUTADO NO RIO DE JANEIRO/RJ.	
VALOR DA NOTA = R\$ 600,00	

45. Assim, entende-se comprovada a despesa.

- **DOCUMENTOS REPUTADOS INSUFICIENTES**

46. Alerta a Recorrente que, em algumas situações, as glosas foram mantidas sob o entendimento de que os documentos apresentados seriam insuficientes para a comprovação da dedutibilidade das despesas. Como exemplo, aponta para o item 349 do Relatório Fiscal (fls. 6219/6220), referente à conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ), cuja glosa foi motivada por ausência de identificação do fornecedor da despesa:

349- Linha 2107 – FESA CONSULTORIA EM RH - Em 31/08/2011, o total dos valores contabilizados no Razão foi de R\$ 92.531,71. Não apresentou a NF 3436, apenas informações sobre o Doc. de faturamento.

Desdobramento de custo NÃO aceito pela fiscalização.

47. Sustenta que foram apresentados **documentos internos** que identificam a razão social e o CNPJ dos fornecedores das despesas glosadas, bem como o valor do documento fiscal, a saber:

Estilo: OP Regular UN: 00001 OP: 03454659 Lote: 418511 Saldo 92
C Custo: 01000010014113 R.H. Administracao de Pessoal
CCusto Emitente: 01000010014113 R.H. Administracao de Pessoal CCusto Aprov: 01000010014113 R.H. A

ID Fornecedor
Fornecedor: 0000110828 Grupo: Nome: FESA CONSU-001 Fesa Consultores em Humanos LTD Prestador
CNPJ: 00.680.473/0001-87 Tipo de Fornecedor: 017
Data Doc de Faturamento: 30/08/2011 Local: 1 Al. Santos 01800 - C sao paulo - Cerqueir
Tipo Doc.Contab: Documento Fiscal Endereço: 1
Valor Bruto: 92.531,710 BRL Condições: A vista Data Contábil:
Local de Prestação de Serviço Grp.Arrecadação: 0007
Estado: SP Local E.F: 0010000100001
Código Cidade: 9668 SAO PAULO CEI:

48. Desse modo, conclui a Recorrente que, uma vez que os documentos apresentados identificam os fornecedores das despesas glosadas e discriminam o valor dos respectivos documentos fiscais, restariam afastadas as acusações fiscais.

49. Contudo, ao contrário do que expõe a Recorrente, a apresentação de documentos internos, nos moldes do exemplo fornecido, não é hábil para a comprovação da despesa. No caso, trata-se de *print* de tela de computador, provavelmente extraído de sistema interno da própria interessada, sem aposição de assinatura, sem descrição dos serviços prestados e sem referência ao seu reconhecimento pelo fornecedor.

50. O mesmo ocorre em relação a todas as demais situações referidas na manifestação de fls. 6259/6267, que informa que o procedimento acima foi replicado na análise das despesas constantes da tabela abaixo, com a manutenção de glosas no montante de R\$ 112.345,71:

DATA	VALOR	NOME/RAZÃO SOCIAL	CNPJ	Razão da Impugnação	Documentos	Nota Fiscal
01/06/2011	R\$ 11.862,40	META SERVIÇOS EM INFORMATICA	93.655.173/0005-52	Desdobramento dos valores indicados na NF por centros de custos	fl. 3153	10034-NE
29/07/2011	R\$7.437,76	ANCORA SERVICOS EMPRESARIAIS LTDA - ME	00.741.195/0002-01	Identificação de fornecedor não identificado pela Fiscalização	fl. 3168	335-NE
31/08/2011	R\$92.531,71	FESA CONSULTORIA EM RECURSOS HUMANOS LTDA	00.680.473/0001-87	Identificação de fornecedor não identificado pela Fiscalização	fl. 3170	3436-NE
31/08/2011	R\$123,00	FOCCUS TERCEIRIZACAO DE SERVICOS LTDA	00.971.479/0001-03	Identificação de fornecedor não identificado pela Fiscalização	fl. 3169	6485-NE
30/09/2011	R\$195,42	PERCEPCAO INST PSICOLOGIA S/C	01.035.511/0001-01	Identificação de fornecedor não identificado pela Fiscalização	fl. 3172	206-NE
30/09/2011	R\$195,42	PERCEPCAO INST PSICOLOGIA S/C	01.035.511/0001-01	Identificação de fornecedor não identificado pela Fiscalização	fl. 3172	206-NE

51. Deste modo, sem a exibição da respectiva Nota Fiscal e à mingua da apresentação de elementos consistentes sobre a efetividade do dispêndio, não há como se admitir a sua dedutibilidade, restando mantida a glosa das despesas em questão.

- INDEVIDA MANUTENÇÃO DE GLOSAS DE DESPESAS

**COMPROVADAS EM QUE O VALOR
DA NF SUPERA O VALOR DOS
LANÇAMENTOS CONTÁBEIS.**

52. Neste tópico, a Recorrente contesta a manutenção das glosas cujo valor das NFs é superior ao valor dos lançamentos contábeis, entendendo que o eventual equívoco de se deduzir despesa a menor não justificaria a sua glosa, inclusive porque sequer prejudicaria o erário. Indica, como exemplo, a análise constante do item 12 do Relatório Fiscal, referente à conta nº 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática):

12- Linhas 196 – ACCURATE SOFTWARE - O total dos valores contabilizados no Razão foi de R\$ 13.600,00. O valor da NF 1886 é de R\$ 16.000,00. Desdobramento de custo não aceito pela fiscalização.

53. A mesma situação ocorre em relação às despesas relacionadas na planilha intitulada “Doc. 01”, no arquivo não paginável de fls. 6270, no montante de R\$ 1.923.419,26, referente à conta nº 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática), no valor de R\$ 1.090.980,93, e à conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ), no valor de R\$ 832.438,33.

54. Apesar de se reconhecer que o fato de uma despesa registrada contabilmente, por valor distinto do que foi consignado no documento fiscal, sendo aquele superior a este, não acarreta, *per se*, a indedutibilidade da parcela lançada na escrita fiscal, a existência de divergência entre os valores contábeis e o valor da Nota Fiscal sugere tratar-se de operações distintas. Nesse contexto, caberia à Recorrente comprovar o motivo da discrepância, pois, evidentemente, a situação retratada reflete em outras contas contábeis, como contas a pagar e caixa/bancos, com consequências no próprio pagamento do fornecedor.

55. Na ausência da demonstração de como foi tratada essa diferença, não há como se considerar que os valores discrepantes se referem às mesmas despesas, razão pela qual devem ser mantidas as respectivas glosas.

- **INDEVIDA MANUTENÇÃO INTEGRAL DE GLOSAS DE DESPESAS COMPROVADAS EM QUE O VALOR DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS SUPERA O VALOR DA NF.**

56. No ponto em questão, aduz a Recorrente ser incabível a glosa de despesas quando o valor das NFs é inferior ao valor dos lançamentos contábeis, defendendo que eventual equívoco de se deduzir despesas em valor superior àquele constante de documentos fiscais não tornaria indedutível a totalidade da despesa, mas, no máximo, o valor que superar a NF, indicando, como exemplo, a análise exposta no item 104 do Relatório Fiscal, relativo à conta nº 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática):

104- Linhas 2746 a 2756 – INTERA RADAR: O total dos valores contabilizados no Razão foi de R\$ 14.200,72. O valor da NF 81 é de R\$ 13.881,59. Desdobramento de custo não aceito pela fiscalização, pois os valores totais dos lançamentos do Razão, referentes às notas fiscais, não coincidem.

57. Situação idêntica se dá com a glosa de R\$ 2.278.731,86, relativa à conta nº 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática), e de R\$ 61.893,08, relativa à conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ), conforme tabelas abaixo, que somam o valor de R\$ 2.340.624,94:

Conta nº 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática)				
Item	Valor total da despesa (Valor aceito + glosado)	Valor glosado	Valor NF	Diferença (Despesas - NF)
13	R\$ 66.600,00	R\$ 33.300,00	R\$ 64.450,00	R\$ 2.150,00
17	R\$ 675,00	R\$ 675,00	R\$ 600,00	R\$ 75,00
36	R\$ 180.012,00	R\$ 180.012,00	R\$ 78.631,10	R\$ 101.380,90
65	R\$ 14.775,73	R\$ 14.775,73	R\$ 12.464,00	R\$ 2.311,73
94	R\$ 698.207,77	R\$ 698.207,77	R\$ 645.861,81	R\$ 52.345,96
97	R\$ 1.464.381,50	R\$ 1.464.381,50	R\$ 1.453.145,40	R\$ 11.236,10
104	R\$ 14.200,72	R\$ 14.200,72	R\$ 13.881,59	R\$ 319,13
132	R\$ 10.333,26	R\$ 10.333,26	R\$ 9.697,96	R\$ 635,30
Total	R\$ 2.449.185,98	R\$ 2.415.885,98	R\$ 2.278.731,86	R\$ 170.454,12

Conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ)				
Item	Valor total da despesa (Valor aceito + glosado)	Valor glosado	Valor NF	Diferença (Despesas - NF)
2	R\$ 3.860,67	R\$ 3.860,67	R\$ 3.477,67	R\$ 383,00
43	R\$ 8.964,00	R\$ 8.964,00	R\$ 7.963,00	R\$ 1.001,00
62	R\$ 584,00	R\$ 584,00	R\$ 540,00	R\$ 44,00
200	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 360,00	R\$ 2.640,00
226	R\$ 470,01	R\$ 470,01	R\$ 253,60	R\$ 216,41
360	R\$ 6.525,00	R\$ 6.525,00	R\$ 5.220,00	R\$ 1.305,00
382	R\$ 2.754,00	R\$ 1.377,00	R\$ 2.128,00	R\$ 626,00
393	R\$ 12.513,60	R\$ 12.513,60	R\$ 8.370,98	R\$ 4.142,62
430	R\$ 595,88	R\$ 595,88	R\$ 508,00	R\$ 87,88
434	R\$ 5.228,51	R\$ 5.228,51	R\$ 4.586,00	R\$ 642,51
435	R\$ 5.583,43	R\$ 5.583,43	R\$ 5.000,00	R\$ 583,43
437	R\$ 8.472,67	R\$ 8.472,67	R\$ 8.370,78	R\$ 101,89
464	R\$ 263,58	R\$ 263,58	R\$ 246,00	R\$ 17,58
507	R\$ 19.825,41	R\$ 19.825,41	R\$ 14.869,05	R\$ 4.956,36
Total	R\$ 78.640,76	R\$ 77.263,76	R\$ 61.893,08	R\$ 16.747,68

58. Como visto no tópico anterior, muito embora se admita que o fato de uma despesa registrada contabilmente, por valor diferente daquele que foi efetivamente desembolsado, possa não acarretar, *per se*, a indedutibilidade total da parcela lançada na escrita fiscal, reconhecendo-se a dedutibilidade do valor das Notas Fiscais, quando este for inferior ao registrado, a existência de divergência entre os valores contábeis e o valor da Nota Fiscal insinua tratar-se de operações distintas. Dessa forma, constitui ônus da interessada demonstrar o motivo da discrepância, pois, também aqui, a situação descrita tem efeitos em outras contas contábeis, como contas a pagar e caixa/bancos, com consequências no próprio pagamento do fornecedor.

59. Sem que a Recorrente tenha se desincumbido da produção dessa prova, devem ser confirmadas as glosas em questão.

- **INDEVIDA MANUTENÇÃO DE GLOSAS DE DESPESAS COMPROVADAS EM QUE HÁ DESENCONTRO ENTRE A DATA DO**

LANÇAMENTO CONTÁBIL E A DATA DE EMISSÃO DA NF.

60.Reclama a Recorrente da glosa de despesas em que não haja absoluta coincidência entre a data de emissão da NF e a data dos lançamentos contábeis, pois eventual desencontro entre a lançamento contábil da despesa e a data da emissão da NF não torna a despesa indedutível, sendo certo que as NF comprovam que todas as despesas deduzidas foram incorridas no curso do ano-calendário de 2011, sem que haja qualquer prejuízo ao Fisco. Exemplifica apontando para a análise do item 222 do Relatório Fiscal, referente à conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ):

222- Linhas 1367 – ANDRÉ LUIZ – ME - Em 01/06/2011, o total dos valores contabilizados no Razão foi de R\$ 29.875,60. O valor da NF 6 de 26/07/2011 é de R\$ 29.875,60. Desdobramento de custo não aceito pela fiscalização, pois a data de emissão da NF 6 é posterior a data do lançamento contábil.

61.De igual forma foram glosadas as despesas constantes da planilha intitulada “Doc. 02”, no arquivo não paginável de fls. 6270, no montante de R\$ 199.114,46, relativo à conta nº 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática), no valor de R\$ 110.786,54, e à conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ), no valor de R\$ 88.327,92.

62.Considerando que, no caso de prestação de serviços, é prática comum a emissão das respectivas notas fiscais após aqueles terem sido prestados, não se entende que a mera assimetria entre as datas dos lançamentos contábeis e as datas dos documentos fiscais constitui fator impeditivo da dedutibilidade da despesa.

63.No exemplo mencionado acima, verifica-se que a própria NF emitida pelo fornecedor, em 26.07.2011, indica que a prestação de serviços ocorreu no mês de junho de 2011. Confira-se:

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NF-e		Número da Nota 00000006
		Data e Hora de Emissão 26/07/2011 16:43:02 Código de Verificação RBNZ-W55S
PRESTADOR DE SERVIÇOS CPF/CNPJ: 13.808.439/0001-43 Inscrição Municipal: 4.288.180-3 Nome/Razão Social: ANDRE LUIZ - ME Endereço: R GEREMIA LUNARDELLI 00120, AP 41 - JARDIM PERI PERI - CEP: 06637-100 Município: São Paulo UF: SP		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: PORTO SEGURO CIA DE SEGUROS GERAIS CPF/CNPJ: 81.198.164/0001-60 Inscrição Municipal: 1.204.467-9 Endereço: AV RIO BRANCO 01485 - CAMPOS ELISEOS - CEP: 01205-001 Município: São Paulo UF: SP E-mail:		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS Prestação de serviço - junho/2.011.		
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 29.875,60		

64. Portanto, deve ser reconhecida a dedutibilidade das despesas em questão, a saber: R\$ 199.114,46, relativos à conta nº 35211320001 (Serviços Técnicos de Informática); e R\$ 140.662,54 (R\$ 29.875,60 + R\$ 110.786,54), relativos à conta nº 35211520001 (Serviços de Assessoria e Controle de PJ).

• **RESUMO**

65. O Relatório Final de Diligência, complementado e retificado às fls. 6113/6252, procedeu à detalhada análise da prova documental produzida pela Recorrente, apresentando razões claras e lastreadas no exame individualizado dos comprovantes apresentados, merecendo ser prestigiado no que concerne às glosas de despesas, com as exceções acima especificadas, a saber:

Contas / Despesas Glosadas	AI	DRJ	Relatório de Diligência Complementar	Presente Decisão
35211520008 (Assessoria para Teleatendimento)	123.975,71	0,00	0,00	0,00
35211320001 (Serviços Técnicos de Informática)	15.080.007,26	0,00	3.749.948,93	3.478.759,90
35211520001 (Assessoria e Controle PJ)	6.393.868,50	1.546.821,81	1.153.036,23	1.011.774,09
Totais	21.597.851,47	1.546.821,81	4.902.985,16	4.490.533,99

DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

66. Alega a Recorrente que uma adição determinada à apuração do IRPJ, por indedutibilidade de despesas, não implica, automaticamente, em igual adição na base de cálculo da CSLL, pois, nos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, a base de cálculo da CSLL, na sistemática do Lucro Real, consiste no Lucro Líquido ajustado pelas adições determinadas, às exclusões admitidas e compensações de base de cálculo negativa até o limite definido em legislação específica, vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores.

67. Outrossim, entende que não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da CSLL de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real. Logo, a glosa efetuada para o IRPJ não afeta a CSLL, salvo se não se tratar de despesa comprovada ou própria.

68. Em resumo, sustenta que um dos elementos formadores da base de cálculo da CSLL são as "adições determinadas", elencadas taxativamente nos itens 1 a 3 da alínea "c" do §1º do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que não contempla a adição das despesas incorridas pela Recorrente, pois embora a materialidade do IRPJ e da CSLL convirjam à obtenção de acréscimo patrimonial, são distintas as grandezas que os representam, conquanto a base de cálculo da CSLL é o Lucro Líquido ajustado pelas regras específicas, a do IRPJ é o Lucro Real, cuja quantificação parte justamente do primeiro.

69. Conclui afirmando que, ainda que se mantenha a adição ora questionada à base de cálculo do IRPJ, esta não há de acrescer a base de cálculo da CSLL, por ausência de base

legal, mormente na medida em que a própria fiscalização reconhece que os valores adicionados seriam parcelas indedutíveis do lucro real, por ofensa ao artigo 299 do RIR/99, não se referindo, em momento algum, ao lucro líquido, que é a base de cálculo da contribuição social em questão. Além disso, a dedução de despesas para fins da CSLL afigura-se hígida diante da comprovação da sua existência, ou seja, de que foram de fato incorridas, tal como se verifica no presente caso.

70. A respeito do tema, confira-se o enunciado do *caput* do artigo 57 da Lei n.º 8.981, de 1995 e do artigo 28 da Lei n.º 9.430, de 1996:

L. 8.981/1995:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

L. 9.430/1996:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1.º a 3.º, 5.º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1.º a 3.º, 5.º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012, por conversão da Medida Provisória n.º 563, de 2012)

71. Ora, ao se referir às “normas de apuração” e à “apuração da base de cálculo”, e considerando que os critérios de dedutibilidade de despesas constitui fator essencial da determinação da matéria tributável a que alude o artigo 142 do Código Tributário Nacional¹, é indene de dúvidas que o artigo 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, e o artigo 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, estenderam à CSLL as mesmas regras de indedutibilidade aplicáveis ao IRPJ.

72. Portanto, ainda que fosse possível cogitar que a Lei n.º 7.689, de 1988, houvesse elencado de forma exaustiva os ajustes da base de cálculo da CSLL, salta aos olhos que a legislação posterior veio a determinar a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ, inclusive no que tange à indedutibilidade de despesas.

73. Assim, deve ser mantida a r. decisão recorrida no tópico em questão.

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

74. Já no que toca à incidência dos juros sobre a multa de ofício, a matéria não comporta mais discussão a partir da edição da Súmula CARF n.º 108, assim enunciada:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

¹ CTN: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

75. Por via de consequência, nada a prover no ponto combatido.

DO RECURSO DE OFÍCIO

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

76. A r. decisão recorrida houve por bem, com suporte na Súmula CARF n.º 105, exonerar o sujeito passivo da multa isolada incidente sobre as estimativas do IRPJ, ante a evidência da concomitância, isto porque, conforme demonstrativos integrantes do Relatório Fiscal às fls. 761/776, a penalidade isolada foi calculada sobre os valores dos tributos lançados com base nas glosas que constituem o objeto destes autos. Assim, tendo sido mantidas as exações, se incorreria em *bis in idem* tributário, pois, sobre os mesmos valores de despesas glosadas, incidiu a multa de ofício de 75% sobre o tributo anual devido e a penalidade de 50% sobre a estimativa mensal decorrente da glosa de despesas.

77. Realmente, lê-se na Súmula CARF n.º 105:

Súmula CARF n.º 105

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

78. Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2011, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei n.º 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF N.º 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(Acórdão 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, j. 01.09.2020)

79. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para *cambiar a geografia das previsões* incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

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

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

80. Conseqüentemente, merece ser cancelada a r. decisão recorrida quanto ao cancelamento da multa isolada em questão.

DISPOSITIVO

81. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, i.i) afasto a preliminar de nulidade suscitada; i.ii) dou-

lhe parcial provimento para o fim de considerar indedutível, na apuração dos lançamentos de IRPJ e CSLL, as despesas com Serviços de Assessoria e Controle PJ (conta 35211520001), no valor de R\$ 1.011.774,09; i.iii) conheço do Recurso de Ofício e dou-lhe provimento parcial para o fim de considerar indedutível, na apuração dos lançamentos de IRPJ e CSLL, as despesas com Serviços Técnicos de Informática (conta 35211320001), no valor de R\$ 3.478.759,90.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone- Redator Designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do entendimento esposado pela Turma *a quo* (DRJ) que afastou a aplicação da multa de ofício isolada, restaurando os respectivos lançamentos relativos a multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ no ano-calendário/2011.

Acerca desta matéria e sobre uma possível impossibilidade de se exigir multa isolada quando concomitante com multa de ofício presente em auto de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argüem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minhas as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, deste CARF, que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão n.º 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

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

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

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

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

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

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

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

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

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

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta pertinência, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela ex-Conselheira e ex-Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão n.º 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue

pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão n.º 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão n.º 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso, a Súmula n.º 105 do CARF, por se estar referindo a lançamentos de multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2016, enquanto que na referida Súmula se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser restaurado e mantido o lançamento perpetrado referente a multa isolada..

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone