



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.721182/2014-17</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.434 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BANCO PAN S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009, 2010

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS.

As despesas com contratação de serviços advocatícios, para serem dedutíveis, devem ter comprovada sua necessidade e a efetiva prestação do serviço. Se o principal sócio da empresa contratada é também funcionário assalariado da contratante, não se justifica a contratação da pessoa jurídica, mormente quando não se comprova por meio de documentos hábeis a efetiva prestação dos serviços contratados.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar

MULTA ISOLADA

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa isolada sobre os valores não recolhidos, cumulada, quando for o caso, com a multa de ofício sobre o tributo anual pago a menor. (art 16 da IN 93/97)

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado,. Negar provimento ao recurso: i) por maioria de votos, em relação ao mérito da exigência, vencido o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto e a Conselheira Rita Elisa Reis da Costa Bacchieri que votaram por dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedução das despesas com a empresa Lupo Advogados; e: ii) por voto de qualidade, em relação à exigência da multa isolada. Vencido o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto e as Conselheiras Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri que votaram por cancelar a exigência dessa multa. Designado o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira** – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (substituto[a] integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos que permeiam o presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

Versa o processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo fisco dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 148.380,00 e R\$ 89.028,00 e das multas exigidas isoladamente tanto para o IRPJ

(R\$ 87.732,50) quanto para a CSLL (R\$ 52.639,50). Exigiu-se ainda a multa de 500,00 pela ausência de declaração em DCTF/DIRF.

As respectivas exigências, bem como as glosas efetuadas foram objeto de Termo de Verificação Fiscal (fls. 317/325), cujo teor, em síntese, a seguir reproduzo:

a) Foram identificadas diversas pessoas jurídicas e sociedades civis que se enquadraram na situação acima descrita, para as quais foram solicitadas, dentre outras, as informações sobre os pagamentos efetuados no período em questão, bem como a apresentação de documentação comercial e contábil que suportassem sua dedutibilidade;

b) Tendo em vista o confronto das informações prestadas com as existentes nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil – que identificou valores pagos no ano-calendário de 2010 a “GAPC Consultoria Ltda.”, bem como ausência de informação em DIRF de valores pagos no mesmo ano a LUPO ADVOGADOS, o interessado foi reintimado a complementar a documentação e prestar novos esclarecimentos, em especial a comprovação da efetiva prestação de serviços deduzidos;

c) Em face da dificuldade na obtenção da documentação solicitada, bem como da constatação de sua apresentação incompleta pelo interessado, o fisco diligenciou junto à LUPO ADVOGADOS, atualmente Sandoval Advogados Associados;

d) Da análise da documentação apresentada, verificou-se que o interessado efetuou pagamentos mensais a LUPO ADVOGADOS no ano de 2009 (R\$ 49.460,00) e 2010 (R\$ 52.600,00);

e) Constatou-se ainda a ausência de informação em DIRF dos valores relativos ao ano de 2010, conforme consulta às fontes pagadoras em que a LUPO ADVOGADOS é beneficiária, onde não aparece o interessado como fonte pagadora;

f) Pesquisa em DIPJ dos anos de 2009 e 2010 da LUPO ADVOGADOS, identificou o senhor Luiz Sebastião Sandoval como um dos seus sócios, sendo que no mesmo período o senhor Luiz Sebastião Sandoval também constou em DIPJ do Panamericano como tendo recebido rendimentos do trabalho, decorrentes de sua condição de administrador com vínculo empregatício;

g) Em relação à GAPC CONSULTORIA foi identificado um único pagamento no ano de 2010 no valor de R\$ 42.500,00 (bruto) para o qual o interessado apresentou apenas um comprovante denominado “Recibo de Crédito em c/c” no valor líquido deduzidos os tributos de R\$ 37.805,67. Não apresentou a respectiva nota fiscal de prestação de serviços nem a comprovação efetiva da respectiva prestação;

h) Em pesquisa da DIPJ do ano de 2010 da GAPC CONSULTORIA, o fisco identificou o senhor Eduardo de Ávila Pinto Coelho, CPF 402.667.686-72, como um dos seus sócios, sendo que para o mesmo período também constou em DIRF como tendo

recebido do trabalho assalariado do PANAMERICANO, decorrente de sua condição de possuir vínculo empregatício;

i) Os sócios dessas pessoas jurídicas também eram remunerados pelo contratante dos pretensos serviços por trabalho assalariado vinculado ao mesmo contratante;

j) O contrato de prestação de serviços firmado pelo interessado em 04/08/2001 com a LUPO ADVOGADOS, antes Sandoval Advogados Associados, dispõe em sua cláusula 1ª que “o objeto do presente contrato consiste na prestação pela contratada à contratante de serviços profissionais de assessoria e consultoria na área jurídica.”

k) Nas faturas de serviços, campo “descrição dos serviços” constou apenas informação “honorários por serviços prestados no período”;

l) O mesmo raciocínio aplica-se aos pretensos serviços pela GAPC Consultoria, para os quais foram apresentadas as mesmas alegações por parte do PANAMERICANO, quais sejam: que a empresa prestou serviço de consultorias em tecnologia da informação presenciais, na implantação de sistemas, o que justificou o referido pagamento; m) Neste caso, nem mesmo foram apresentadas a documentação comercial e fiscal – contrato, fatura ou documentos equivalentes; n) Ainda que pudessem ser consideradas como usuais ou normais, não há qualquer documentação que, nos termos do artigo 923 do RIR/1999 suportem a dedutibilidade das despesas de prestações de serviços relativos a LUPO ADVOGADOS e GAPC Consultoria; o) Além de serem desnecessárias tendo em vista o vínculo empregatício dos prestadores de serviços, constatou-se ainda a ausência efetiva da comprovação de prestação de serviços: a alegação de que os serviços teriam sido prestados de forma presencial em reuniões não pode ser aceita por esta fiscalização por ausência de suporte documental pelo que as despesas deduzidas devem ser glosadas; p) Foi autuada ainda a interessada por omissão de informações na DIRF do ano-calendário de 2010;

q) O fisco também autuou a interessada com a multa isolada em razão da ausência de recolhimento das estimativas para o período em razão da respectiva autuação, conforme demonstrativo:

PERÍODOS DE APURAÇÃO	GLOSA MENSAL	INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA IRPJ = 25%	MULTA ISOLADA	TOTAL
JAN A NOV 2009	49.460,00	12.365,00	6.182,50	68.007,50
JAN A MAR 2010	52.600,00	13.150,00	6.575,00	19.725,00
			TOTAL	87.732,50

PERÍODOS DE APURAÇÃO	GLOSA MENSAL	INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA CSLL = 15%	MULTA ISOLADA	TOTAL
JAN A NOV 2009	49.460,00	7.419,00	3.709,50	40.804,50
JAN A MAR 2010	52.600,00	7.890,00	3.945,00	11.835,00
			TOTAL	52.639,50

Preliminar:

I - Da relação entre o presente processo administrativo e os processos administrativos nºs. 16327.721631/2013-46 e 16327.721182/2014-17 a) Todas as infrações sustentadas naqueles autos foram devidamente refutadas pela impugnante e, atualmente, aguardam a apreciação das defesas administrativas apresentadas, razão pela qual o presente feito não poderá rediscutir as matérias apresentadas naquelas demandas.

Do Direito:

I – Da dedutibilidade de despesas operacionais e da aplicação do artigo 299 do RIR/1999

a) Os gastos com a empresa GAPC Consultoria e com a Lupo Advogados representam inegavelmente despesas operacionais, essenciais aos seus negócios;

b) Trouxe os documentos comprobatórios das duas empresas, cujos pagamentos como despesa foram glosados: 1) LUPUO: relação dos pagamentos efetuados; comprovantes de pagamentos; faturas referentes a honorários prestados e contrato de prestação de serviços (apresentados durante a fiscalização); 2) GAPC: Comprovante de pagamento efetuado pelo serviço prestado (apresentado durante a fiscalização);

c) Foram apresentados documentos hábeis e idôneos;

d) A existência de reuniões presenciais faz parte do escopo do serviço contratado em razão do próprio negócio por ele engendrado, o qual demanda consultorias das mais variadas todos os dias;

e) A contabilidade também faz prova a favor do impugnante;

f) O ônus da prova cabia ao fisco;

g) Houve formação de presunção baseada em mera suposição;

h) Não há como basear autuações em presunções, a não ser as de natureza legal;

II – Da ausência de previsão legal para a adição na base de cálculo da CSLL de despesas indedutíveis

i) Os ajustes admitidos por adição à base de cálculo da CSLL são aqueles que decorrem de lei;

j) Nesse caso, a CSLL possui regras próprias, não se podendo aceitar a aplicação para fins de composição da sua base de cálculo regras próprias para o IRPJ;

III – Da responsabilidade tributária

k) Na remota hipótese de manutenção dessas glosas, acarretará na configuração típica de responsabilidade pessoal dos antigos administradores (artigo 135, inciso III do CTN);

l) Logo, caso a documentação apresentada no curso do procedimento fiscalizatório não seja suficiente à comprovação das despesas contabilizadas e deduzidas pela antiga gestão, é certo que a impugnante não poderá arcar com os

percalços de sua cobrança, pois não participou dos fatos que desencadearam nas exigências fiscais consubstanciadas nos autos de infração ora debatidos;

m) O impugnante não detinha qualquer controle à época dos fatos sobre o reconhecimento de despesas e documentos balizadores desses atos, tornando-se desarrazoada a sua responsabilização ao pagamento de tributos oriundos de deduções nos anos de 2009 e 2010;

IV – Da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa

a) Sendo os recolhimentos mera antecipação do tributo devido no encerramento do período-base, não há motivo para a multa isolada ser aplicada.

b) Além disso, não deve haver duplicidade de cobrança, cumulando-se a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas e da multa de ofício;

V– Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

a) Os juros calculados com base na taxa selic não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada por absoluta falta de previsão legal;

Requer ainda o sobrestamento deste processo, tendo em vista a relação com as matérias tratadas nos processos já citados.

Trata-se, portanto, de glosa de despesas incorridas com LUPO Advogados e GAPC CONSULTORIA, pessoas jurídicas que apresentavam em seu quadro societário, respectivamente, os Srs. Luiz Sebastião Sandoval e Eduardo de Ávila Pinto Coelho, que no período fiscalizado também recebiam rendimentos de trabalho decorrente de vínculo empregatício.

Por essa razão, a Autoridade Fiscal entendeu que as despesas não seriam necessárias, por não se revestirem de usualidade e normalidade.

A impugnação apresentada pela Recorrente foi julgada improcedente, nos termos do acórdão nº 12-82.611 - 4ª Turma da DRJ/RJ1, que recebeu a seguinte ementa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2010 EXCLUSÃO DA LIDE. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO.

A interessada ao concordar com a autuação, realizando o pagamento da multa regulamentar lançada, tem por excluída da lide a matéria relacionada a esta exigência.

SOBRESTAMENTO DE JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento de processo administrativo entre as normas reguladoras do processo administrativo fiscal. Pelo princípio da oficialidade, a Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até a sua conclusão.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações resultantes de atos praticados com infração de lei, os mandatários, prepostos, empregados, bem como os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Tal responsabilidade é pessoal, mas não exclusiva.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010 ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

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

EXCLUSÃO DECORRENTE DE DESPESA SEM COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DO SERVIÇO PRESTADO. INDEDUTIBILIDADE.

Devem ser glosadas as exclusões decorrentes de despesas indedutíveis por não guardarem os atributos de usualidade e normalidade.

A contabilização de despesas ou exclusão sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa/exclusão a qual sua efetividade não foi devidamente comprovada tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar

MULTA ISOLADA

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa isolada sobre os valores não recolhidos, cumulada, quando for o caso, com a multa de ofício sobre o tributo anual pago a menor. (art 16 da IN 93/97)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

EXCLUSÃO DECORRENTE DE DESPESA SEM COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DO SERVIÇO PRESTADO. INDEDUTIBILIDADE.

Devem ser glosadas as exclusões decorrentes de despesas indedutíveis por não guardarem os atributos de usualidade e normalidade. A contabilização de despesas ou exclusão sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa/exclusão a

qual sua efetividade não foi devidamente comprovada tanto para o IRPJ quanto para a

CSLL. MULTA ISOLADA

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa isolada sobre os valores não recolhidos, cumulada, quando for o caso, com a multa de ofício sobre o tributo anual pago a menor. (art 16 da IN 93/97)

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando em síntese que:

- (i) Dedutibilidade das despesas;
- (ii) Ausência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis;
- (iii) Necessária atribuição de responsabilidade tributária aos diretores da Recorrente à época dos fatos;
- (iv) Inaplicabilidade de multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura do auto de infração;
- (v) Impossibilidade de cumulação da multa isolada com e multa de ofício;
- (vi) Ilegalidade da cobrança de juros sobre multa;
- (vii) Sobrestamento do presente processo até o julgamento definitivo do processo nº 16327.721631/2013-46, no qual se discutem períodos anteriores, com potencial de gerar, em caso de decisão favorável à Recorrente, o restabelecimento do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Como são vários os pontos questionados pela Recorrente, passo a analisá-los isoladamente.

---

## **1 RELAÇÃO ENTRE O PRESENTE PROCESSO E O PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16327.721631/2013-46**

---

A Recorrente defende que o presente processo deve ser sobrestado até o julgamento final do processo administrativo sob nº 16327.721631/2013-46. Alega que

Porém, é importante esclarecer que havendo o cancelamento dos autos de infração consubstanciados no processo administrativo nº 16327.721631/2013-46, o reflexo desse ato será o restabelecimento dos prejuízos fiscais e bases negativas em valores suficientes para suportar todas as supostas infrações exigidas no caso ora em análise, como se pode observar pelo quadro abaixo que retrata os resultados negativos apurados pelo Recorrente nos anos de 2008 a 2010:

Por mais que assista razão à Recorrente ao afirmar que o reestabelecimento de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL podem afetar o valor devido nos autos do presente processo, entendo que não há prejuízo no julgamento dos processos separadamente, devendo a Unidade de Origem, quando da execução do presente acórdão, avaliar a disponibilidade de estoques de prejuízo fiscal.

Com base no princípio da oficialidade, que exige que o processo administrativo seja impulsionado para a sua conclusão, não pode prosperar a pretensão da Recorrente de ver sobrestado o presente processo, sob pena da indeterminação de prazo para julgamento de processos administrativos.

Ademais disso, em consulta ao andamento do processo administrativo sob nº 16327.721631/2013-46, verifica-se que este já foi objeto de julgamento pelo Acórdão nº 1101-001.348 e, atualmente, encontra-se aguardando julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Dessa forma, considerando que o processo administrativo referido pela Recorrente encontra-se aguardando julgamento em outra fase processual, entendo que o presente processo não deve ser sobrestado.

---

## **2 DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS**

---

Depreende-se da análise do Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal entendeu por bem glosar despesas incorridas com a contratação de serviços prestados pelas pessoas jurídicas LUPO ADVOGADOS e GAPC Consultoria.

Descreve a Fiscalização que:

Pesquisa em DIPJ dos anos-calendário 2009 e 2010 da LUPO ADVOGADOS – ficha 60 – identificou o senhor Luiz Sebastião Sandoval, CPF 064.288.278-91 como um dos seus sócios, sendo que no mesmo período o senhor Luiz Sebastião Sandoval também constou em DIPJ do PANAMERICANO - ficha 61 A – como tendo recebido rendimentos do trabalho, decorrentes de sua condição de administrador com vínculo empregatício.

Em relação a GAPC Consultoria foi identificado um único pagamento no ano-calendário 2010, no valor bruto de R\$ 42.500,00, para o qual o PANAMERICANO apresentou apenas um comprovante denominado “Recibo de Crédito em C/C” no valor líquido deduzidos os tributos de R\$ 37.805,67. Não apresentou a respectiva Nota/Fiscal/Fatura de Prestação de Serviços nem a comprovação da efetiva prestação de serviços.

Pesquisa em DIPJ do ano-calendário 2010 da GAPC Consultoria – ficha 60 – identificou o senhor Eduardo de Ávila Pinto Coelho, CPF 402.667.686-72 como um dos seus sócios, sendo que no mesmo período o senhor Eduardo de Ávila Pinto Coelho também constou em DIRF como tendo recebido rendimentos do trabalho assalariado do PANAMERICANO – código 0561, decorrente de sua condição possuir vínculo empregatício.

Há que se glosar a totalidade das despesas classificadas como operacionais efetuadas nos anos-calendário 2009 e 2010 tanto a LUPO ADVOGADOS como a GAPC Consultoria, por serem consideradas desnecessárias ao não se revestirem do caráter de usualidade e normalidade previsto no artigo 299 do RIR/99 a seguir transcrito:

Conforme descrito no item 2.1 deste Termo de Verificação Fiscal, os sócios destas pessoas jurídicas também eram remunerados pelo contratante dos pretensos serviços por trabalho assalariado vinculado ao mesmo contratante.

O contrato de prestação de serviços firmado pelo PANAMERICANO em 04 de agosto de 2001 junto a LUPO ADVOGADOS, antes SANDOVAL ADVOGADOS ASSOCIADOS dispõe em sua cláusula 1ª que “O objeto do presente contrato consiste na prestação pela CONTRATADA à CONTRATANTE de serviços profissionais de assessoria e consultoria na área jurídica.” Nas faturas de serviços, campo “Descrição dos Serviços”, constou apenas a informação “HONORÁRIOS POR SERVIÇOS PRESTADOS NO PERÍODO”.

Cabe ressaltar que estas duas verificações só foram possíveis mediante análise de documentação obtida em sede de Diligência, uma vez que o PANAMERICANO não apresentou a totalidade dos documentos solicitados, tendo apenas alegado

conforme já descrito no item 2.1 deste TVF que a empresa em referência prestava serviços profissionais de assessoria e consultoria na área jurídica, os quais consistiam na realização de consultorias e pareceres verbais, opiniões jurídicas e participações em reuniões de interesse do Banco, com vistas a orientar o contribuinte.

Ora não é usual ou normal que em uma sociedade anônima do porte do PANAMERICANO se contratem despesas no montante aproximado de R\$ 50.000,00 mensais sem a fixação de parâmetros objetivos de obtenção da contraprestação de serviços, bem como da absoluta ausência de quaisquer registros escritos na forma de relatórios, pareceres, atas, petições ou outros documentos equivalentes.

Não menos importante a constatação de que pela natureza personalíssima do tipo de serviço contratado – serviços profissionais de assessoria e consultoria na área jurídica- também não é usual ou normal que o senhor Luiz Alberto Sandoval na condição de assalariado do PANAMERICANO não pudesse prestar estes supostos serviços.

O mesmo raciocínio se aplicada aos pretensos serviços prestados pela GAPC Consultoria, para os quais foram apresentadas as mesmas alegações por parte do PANAMERICANO, quais sejam, que a empresa prestou serviço de consultorias em tecnologia da informação presenciais, na implantação de sistemas, o que justificou o referido pagamento.

Neste caso não foram apresentadas nem mesmo a documentação comercial e fiscal – contrato, fatura ou documentos equivalentes.

Ainda que pudessem ser consideradas como usuais ou normais, não há qualquer documentação que, nos termos do artigo 923 do RIR/99 suportem a dedutibilidade das despesas de prestações de serviços relativos a LUPO ADVOGADOS e GAPC Consultoria:

(...)

Além de serem desnecessárias tendo em vista o vínculo empregatício dos prestadores de serviços, constatou-se ainda a ausência de efetiva comprovação de prestação de serviços: a alegação de que os serviços teriam sido prestados de forma presencial em reuniões não pode ser aceita por esta fiscalização por ausência de suporte documental pelo que as despesas deduzidas devem ser glosadas.

Da transcrição acima, é possível identificar que a motivação da glosa se dá: (i) pela ausência de requisitos legais de dedutibilidade previstos no art. 47, da Lei nº 4.506/1964; e (ii) ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços.

## 2.1 DESPESAS COM LUPO ADVOGADOS

A Fiscalização entende que as despesas alegadamente incorridas com serviços prestados pela pessoa jurídica LUPO ADVOGADOS não seria necessária, além de não haver a comprovação da efetividade dos serviços prestados pela empresa LUPO.

A Fiscalização argumenta que as despesas com LUPO ADVOGADOS nos anos-calendário de 2009 e 2010 carecem de requisitos legais de dedutibilidade, notadamente, dos critérios da necessidade, normalidade e usualidade.

Defende que a despesa não seria necessária, porque não é usual nem normal, no seu entender, a contratação de uma pessoa jurídica constituída por um sujeito que já lhe presta serviços com vínculo de emprego.

Não está claro no Termo de Verificação Fiscal qual era a função desempenhada pelo Sr. Sandoval, no entanto, entendo que é não há como se considerar a contratação aberrante da usualidade ou normalidade.

Uma pessoa jurídica do porte da Recorrente, certamente depende, no exercício de suas atividades e para tomada de decisões, de aconselhamento legal, sendo perfeitamente razoável a contratação de serviços advocatícios. A circunstância de um dos sócios do escritório contratado ter vínculo de emprego com a Recorrente não desvirtua a normalidade ou usualidade, até porque seria inviável que um único advogado pudesse atender sozinho todas as demandas de uma pessoa jurídica do porte da Recorrente.

Portanto, entendo que a Autoridade Fiscal não demonstrou no TVF a ausência dos requisitos legais de necessidade, normalidade ou usualidade.

Quanto à comprovação da efetividade do serviço, a Autoridade Fiscal argumenta que

não é usual ou normal que em uma sociedade anônima do porte do PANAMERICANO se contratem despesas no montante aproximado de R\$ 50.000,00 mensais sem a fixação de parâmetros objetivos de obtenção da contraprestação de serviços, bem como da absoluta ausência de quaisquer registros escritos na forma de relatórios, pareceres, atas, petições ou outros documentos equivalentes

(...)

Além de serem desnecessárias tendo em vista o vínculo empregatício dos prestadores de serviços, constatou-se ainda a ausência de efetiva comprovação de prestação de serviços: a alegação de que os serviços teriam sido prestados de forma presencial em reuniões não pode ser aceita por esta fiscalização por ausência de suporte documental pelo que as despesas deduzidas devem ser glosadas.

Apesar de inicialmente tratar a ausência de registros escritos dos serviços contratados como circunstância capaz de afastar a despesa de práticas normais e usuais do mercado, a Autoridade Fiscal encerra a exposição da motivação questionando a ausência de comprovação da efetividade do serviço, de modo que a prova documental produzida deve ser examinada para confirmação ou não da efetividade do referido serviço.

Em diligência fiscal, a Autoridade intimou a pessoa jurídica LUPO ADVOGADOS a apresentar documentos e informações relativos aos serviços prestados nos anos-calendário 2009 e 2010 ao contribuinte BANCO PANAMERICANO S.A.

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos arts. 904, 907, 910, 911, 912, 913, 927, 928 e 929 todos do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto Nº 3.000/99, dando início aos trabalhos de **DILIGÊNCIA** vinculada a procedimento de fiscalização trabalhos estes instaurados neste ato conforme Termo de Distribuição de Procedimentos Fiscais – TDPF - em referência fica o contribuinte acima **intimado** a apresentar no **prazo de 20 (vinte) dias**, contados a partir da data de ciência deste Termo, os seguintes documentos e informações relativos aos **SERVIÇOS PRESTADOS nos ANOS-CALENDARIO 2009 E 2010 AO CONTRIBUINTE BANCO PANAMERICANO S.A. - CNPJ 59.285.411/0001-13 :**

1. Apresentar cópia de Contrato de Prestação de Serviços e Aditivos;
2. Relacionar individualmente para o período em questão todos os faturamentos relativos a prestação de serviços ao Banco Panamericano S.A., anexando cópia das respectivas Notas Fiscais/Faturas e comprovantes de recebimento dos valores;
3. Apresentar cópia dos respectivos Informes de Rendimentos e Comprovação de Retenções na Fonte de impostos e contribuições administrados pela RFB;
4. Apresentar cópia da escrituração fiscal/contábil que espelhe o registro das prestações de serviço em questão.

Em resposta à intimação fiscal, LUPO ADVOGADOS apresentou cópia da documentação solicitada, a saber, contrato de prestação de serviços, faturas de prestação de serviços, comprovantes de recebimento e escrituração contábil fiscal.

Dentre a documentação apresentada, constam faturas de fls. 153 a 219 em valores compatíveis com os deduzidos pela Recorrente nos anos-calendário de 2009 e 2010 e instrumento particular de contrato de prestação de serviços profissionais de assessoria e consultoria jurídica (fls. 150 a 152).

Consta na DIPJ 2010 (AC 2009) de LUPO ADVOGADOS informação quanto ao recebimento de receita paga pela Recorrente, no valor de R\$ 593.520,00 (Fica 57, item 0007). Relativamente à DIPJ 2011 (AC 2010) LUPO ADVOGADOS declarou receita recebida da Recorrente, no valor de R\$ 578.600,00.

Esse conjunto fático probatório não pode ser ignorado e sua força não pode ser afastada pela falta de apresentação de pareceres escritos.

Dessa forma, entendo que deve ser afastada a glosa das despesas com LUPO ADVOGADOS nos anos-calendário de 2009 e 2010.

## 2.2 DESPESAS COM GAPC CONSULTORIA

Relativamente às despesas com GAPC Consultoria, a mesma sorte não assiste à Recorrente.

Da mesma forma como procedeu com as despesas incorridas com LUPO ADVOGADOS, a Fiscalização constatou que no quadro societário da empresa GAPC Consultoria constava o Sr. Eduardo de Ávila Pinto Coelho, que recebeu rendimentos do trabalho assalariado do PANAMERICANO no mesmo ano-calendário de 2010.

No entanto não existem nos autos informações suficientes para compreensão da natureza dos serviços prestados pela referida empresa, não sendo possível concluir pela sua necessidade. Ademais disso, não consta dos autos do presente processo qualquer nota fiscal ou fatura de prestação de serviços capaz de comprovar a sua efetividade.

Dessa forma, entendo que a glosa deve ser mantida.

## 3 AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DE DESPESAS CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS

Alega a Recorrente que as despesas consideradas indedutíveis para apuração de Imposto de Renda não devem, necessariamente, ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Ocorre que na ocasião do julgamento, prevaleceu o entendimento segundo o qual as referidas despesas não estariam, nem sequer, comprovadas, de modo que não podem ser consideradas dedutíveis para efeito de apuração da CSLL.

Ademais disso, a interpretação dos arts. 13 da Lei nº 4.506/1964 e do entendimento Entendo que assiste razão à Recorrente. As regras gerais de dedutibilidade previstas no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 aplicam-se, apenas, ao IRPJ, não abrangendo a CSLL.

É certo que, apesar de várias semelhanças, não se pode olvidar que IRPJ e CSLL são tributos distintos. Diferença que se inicia a partir da análise da norma de competência da CSLL que estabelece que autoriza a sua criação para que incida sobre o lucro da pessoa jurídica.

Também é certo que a legislação tributária estabelece que algumas despesas são indedutíveis apenas para fins de apuração do IRPJ.

No entanto, não é menos certo que as despesas em geral devem se enquadrar como despesas necessárias, nos termos do art. 47, da Lei nº 4.506/1964 e do art. 13, da Lei nº 9.249/1995, que a ele remete.

Dessa forma, entendo que o recurso voluntário não merece provimento neste ponto.

#### **4 ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS ADMINISTRADORES**

A Recorrente requer, ainda, a inclusão dos seus antigos administradores no polo passivo da relação jurídica tributária na condição de responsáveis tributários. Pretende com essa argumentação, ser excluída do polo passivo da obrigação tributária a partir da atribuição de responsabilidade pessoa a seus antigos sócios administradores. Entendo que o seu pleito não pode prosperar.

Importante destacar que a Autoridade Fiscal não atribuiu responsabilidade tributária a terceiros, de modo que não cabe a este Conselho fazê-lo em sede recursal. Ademais disso, caso a Recorrente se sinta lesada por atos praticados por seus antigos administradores, poderá buscar a reparação de eventuais danos, de acordo com normas de direito privado.

Ademais disso, por mais que fosse viável a atribuição de responsabilidade tributária nessa fase processual, ainda assim a pretensão da Recorrente não mereceria prosperar, tendo em vista que, com base na Súmula CARF nº 130, “a atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária.”

Diante do exposto, não merece provimento o recurso da Recorrente quanto a esse ponto.

#### **5 INAPLICABILIDADE DE MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DOS ANOS-CALENDÁRIO**

Alega o Recorrente que após o encerramento do ano-base não é mais devida a cobrança de multa isolada.

Note-se que não se está analisando neste tópico o princípio da consunção e a possibilidade de concomitância entre multa de ofício e multa isolada, exame que se fará linhas abaixo.

O que se examina aqui é a possibilidade de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, sob a alegação de que essa não deve subsistir após o momento previsto para a apuração do tributo devido ao final do ano-calendário, a partir do qual passaria a ser exigível somente a multa de ofício de 75%.

Entendo não assistir razão ao Recorrente.

É certo que as estimativas têm natureza de antecipação de pagamento devido imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real com apuração anual. Nesse sentido, tratando-se de antecipação de pagamento exigido por lei, impõe-se a multa isolada àqueles contribuintes que deixam de cumprir a referida exigência de antecipação.

Importante destacar que, nos termos da Súmula CARF nº 178, a multa é exigível independente da apuração de saldo a pagar no final do ano-calendário.

### **Súmula CARF nº 178**

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Dessa forma, entendo que o obstáculo para cobrança da multa isolada não é o encerramento do período base, mas a sua concomitância com a multa de ofício. É o que se passa a analisar.

## **6 CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA**

Alega a Recorrente que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

### **Súmula CARF nº 105**

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

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

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o

acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício,

lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

Neste sentido, este colegiado com a composição atual já decidiu por afastar a multa isolada, conforme ao que se verifica do Acórdão 1401-006.014, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que recebeu a seguinte ementa:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

É certo que a *ratio decidendi* dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 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.

Dessa forma, deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a multa isolada.

---

## 7 JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

---

A Recorrente pretende discutir, também, a não incidência de juros de mora sobre as multas aplicadas.

Ocorre que a alegação da Recorrente encontra obstáculo na Súmula CARF, nº 108, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, não assiste razão à Recorrente neste ponto de seu recurso.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**

## VOTO VENCEDOR

Inobstante o robusto e bem fundamentado voto formalizado pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, após os debates, houve por bem, por maioria de votos, considerar não comprovadas as despesas relacionadas à Lupo Advogados Associados e ainda, por voto de qualidade, considerar procedente a exigência da multa isolada, cabendo-me a elaboração do voto vencedor nestas matérias.

### **1 – Despesas com a Lupo Advogados associados**

De acordo com o entendimento do voto vencido, as despesas com a Lupo Advogados estaria devidamente comprovada, de modo que seriam dedutíveis. Eis os termos que fundamentaram a decisão:

Dentre a documentação apresentada, constam faturas de fls. 153 a 219 em valores compatíveis com os deduzidos pela Recorrente nos anos-calendário de 2009 e 2010 e instrumento particular de contrato de prestação de serviços profissionais de assessoria e consultoria jurídica (fls. 150 a 152).

Consta na DIPJ 2010 (AC 2009) de LUPO ADVOGADOS informação quanto ao recebimento de receita paga pela Recorrente, no valor de R\$ 593.520,00 (Fica 57, item 0007). Relativamente à DIPJ 2011 (AC 2010) LUPO ADVOGADOS declarou receita recebida da Recorrente, no valor de R\$ 578.600,00.

Esse conjunto fático probatório não pode ser ignorado e sua força não pode ser afastada pela falta de apresentação de pareceres escritos.

Dessa forma, entendo que deve ser afastada a glosa das despesas com LUPO ADVOGADOS nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Portanto, no entender do Ilustre Conselheiro Relator, o conjunto probatório constituído pelo contrato de prestação de serviços, pelas faturas emitidas nos anos-calendário sob exame e pela declaração, em DIPJ da prestadora, dos valores recebidos, seriam suficientes para afastar a glosa perpetrada pela autoridade fiscal.

As referidas despesas foram glosadas por dois motivos principais: seriam despesas desnecessárias, já que o prestador do serviço era também funcionário assalariado da contratante atuada, e não teria havido comprovação da efetiva prestação de serviços.

E, aos olhos deste Conselheiro, nenhum dos dois fundamentos para a glosa foi devidamente rechaçado pela Recorrente.

De início, há de se registrar que não consta dos autos o contrato social da LUPO ADVOGADOS ASSOCIADOS. Segundo a autoridade fiscal, essa empresa mudou sua denominação para SANDOVAL ADVOGADOS ASSOCIADOS, sem ficar claramente demonstrado quando ocorreu a alteração.

O contrato de prestação de serviços foi celebrado entre o BANCO PAN e a SANDOVAL ADVOGADOS ASSOCIADOS (fls. 150 a 152) no ano de 2001. Dentre outras, destaque-se as seguintes cláusulas contratuais:

**CONTRATADA: SANDOVAL ADVOGADOS ASSOCIADOS**, com sede nesta Capital do Estado de São Paulo, na Rua Nestor Pestana, n.º 125 – conjunto 51 – sala 01, CEP 01303-010, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ sob n.º 04.557.378/0001-41 e no Cadastro de Contribuinte Municipal sob n.º 3.040.308-1 e com inscrição na OAB-SP sob n.º 6144 neste ato, representada por seu sócio **Dr. Luiz Sebastião Sandoval**, portador da Cédula de Identidade RG n.º 3.804.798-SSP/SP e inscrito no C.P.F./M.F. sob n.º 064.288.278-91.

[...]

#### CLÁUSULA 1ª - DO OBJETO

O objeto do presente contrato consiste na prestação pela CONTRATADA à CONTRATANTE de serviços profissionais de assessoria e consultoria na área Jurídica.

#### CLÁUSULA 2ª - DAS CONDIÇÕES DE EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS

Os serviços serão executados nas dependências da CONTRATANTE, tendo a CONTRATADA ampla, total e irrestrita autonomia, sem qualquer tipo de subordinação jurídica, para o desempenho dos serviços contratados.

[...]

Verifica-se que o contrato foi celebrado entre SANDOVAL ADVOGADOS ASSOCIADOS para prestação de "...serviços profissionais de assessoria e consultoria na área jurídica..." nas "...dependências da CONTRATANTE..." O valor dos honorários foi estabelecido em R\$ 10.125.00 (no ano de 2001), reajustáveis periodicamente "...sempre que as partes de comum acordo, julgarem necessário".

Não há controvérsia nos autos quanto ao fato do Sr. Luiz Sebastião Sandoval, representante da contratada na celebração da avença, ser também funcionário assalariado da contratante.

E, diante dos documentos dos autos, ainda que a empresa contratada possuísse dois sócios à época dos fatos, a participação do segundo sócio nos negócios parecia ser insignificante, conforme se constata nos balancetes de verificação dos dois anos fiscalizados:

<b>Balancete de Verificação</b>					
LUPO ADVOGADOS ASSOCIADOS					Folha: 119
Período : 01/01/2009 a 31/12/2009					CNPJ: 04.557.378/0001-41
Conta Contabil	Descrição da Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
2.1.1.005	OUTRAS CONTAS A PAGAR	578.408,15C	9.468.360,76	9.509.927,18	619.974,57 C
2.1.1.005.00050	LUCROS A PAGAR LUIZ S SANDOVAL	578.408,15C	9.465.507,78	9.507.074,20	619.974,57 C
2.1.1.005.00051	LUCROS A PAGAR CONSTANTINO LUPO	0,00	2.852,98	2.852,98	0,00

<b>Balancete de Verificação</b>					
LUPO ADVOGADOS ASSOCIADOS					Folha: 104
Período : 01/01/2010 a 31/12/2010					CNPJ: 04.557.378/0001-41
Conta Contabil	Descrição da Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
2.1.1.003.00002	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	85.897,21C	247.657,90	219.683,95	57.923,26 C
2.1.1.003.00008	PIS	0,00	49.605,56	49.605,56	0,00
2.1.1.003.00009	COFINS	0,00	228.948,76	228.948,76	0,00
2.1.1.005	OUTRAS CONTAS A PAGAR	619.974,57C	6.116.378,84	6.384.920,55	888.516,28 C
2.1.1.005.00002	CONTAS A PAGAR - LUIZ S. SANDOVAL	0,00	0,00	167.904,95	167.904,95 C
2.1.1.005.00050	LUCROS A PAGAR LUIZ S SANDOVAL	619.974,57C	6.114.513,74	6.215.150,50	720.611,33 C
2.1.1.005.00051	LUCROS A PAGAR CONSTANTINO LUPO	0,00	1.865,10	1.865,10	0,00

Conforme atestam os documentos juntados aos autos, o Sr. Luiz Sandoval recebeu nos anos sob procedimento fiscal lucros respectivos de R\$ 9.507.074,20 e 6.215.150,50, ao passo que seu sócio, Sr. Constantino Lupo, recebeu R\$ 2.852,98 e R\$ 1.865,10, menos de 1% do valor pago ao sócio SANDOVAL, o que confere ao sócio Constantino Lupo um papel coadjuvante na empresa.

Diante deste fato e da circunstância contratual que prevê o endereço da CONTRATANTE, ora Recorrente, como o da prestação de serviços, somado ao fato do Sr. Sandoval ser funcionário assalariado deste mesma CONTRATANTE, não parece crível que a CONTRATADA tenha disponibilizado para a CONTRATANTE outro profissional da área jurídica além do próprio Sr. Sandoval, o que corrobora a alegação da autoridade fiscal de que a despesa com a prestadora de serviços seria desnecessária, já que quem prestou os serviços já era seu funcionário contratado.

Além disso, não há nos autos qualquer documento que comprove que os valores dos honorários foram reajustados no período. Note-se que de acordo com o contrato apresentado, o total anual de pagamentos seria de R\$ 121.500,00, soma bastante inferior aos importes deduzidos, que foram de R\$ 593.520,00 em 2009 e de R\$ 578.600,00 em 2010.

Nada há nos autos que corrobore que estes seriam os valores contratualmente devidos para os referidos períodos.

Por fim, a efetiva prestação de serviços não foi comprovada pela Recorrente. Ainda que tenham sido emitidas faturas, a descrição dos serviços prestados é genérica: “honorários por serviços prestados no período”. Não há nos autos relatórios, pareceres, atas ou outros documentos que comprovem que a CONTRATADA prestou efetivamente serviços à CONTRATANTE.

Por estes fundamentos, o Colegiado concluiu pela manutenção das glosas realizadas pela autoridade fiscal.

## **2 – Concomitância da multa isolada**

Sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício, adoto, como razão de decidir, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, de 13/08/2021:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não

pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da multa isolada aplicada pela autoridade fiscal.

Assinado digitalmente

Maurício Novaes Ferreira - redator

ACÓRDÃO 1202-001.434 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.721182/2014-17

DOCUMENTO VALIDADO