



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

Processo n° 16682.720950/2014-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.293 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2018
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente CAMBRAIA E ROSA COMÉRCIO DE VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RECURSO DE OFÍCIO. RECEPÇÃO CONCLUSÕES DE DILIGÊNCIA. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

Nega-se provimento a recurso de ofício quando a decisão que exonerou parte das exigências baseou-se nas conclusões de diligência que concluir pela comprovação de parte das despesas anteriormente glosadas.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. APRESENTAÇÃO DE NOVOS DOCUMENTOS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

As alegações apresentadas na impugnação devem ser acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo, em observância à legislação do processo administrativo fiscal. Descabe apresentação de novos documentos em sede de recurso voluntário sem a justificativa da impossibilidade de apresentação anterior e sem a possibilidade de análise pela instância anterior.

NULIDADE DA DECISÃO DE PISO. FALTA E FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Incorre vício de falta de fundamentação da decisão de Piso quando se comprova que a mesma analisou as provas apresentadas e justificou, fundamentadamente aquelas que foram dispensadas por não cumprirem os requisitos legais.

GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE NOTAS FISCAIS OU PAGAMENTOS SEM A COMPROVAÇÃO DE SUA EFETIVIDADE.

Ausente a comprovação da efetividade de despesas - ainda que regularmente intimada a contribuinte - e carente dos demais elementos comprobatórios tais como notas fiscais ou contratos entre outros elementos, correta é a glosa correspondente.

GLOSA DE DESPESAS. DUPLICIDADE DE GLOSA. PROCEDÊNCIA.

Verificando-se que nas glosas realizadas pela fiscalização encontra-se despesa glosada em duplicidade, é de se determinar a redução do excesso de glosa.

RATEIO DE DESPESAS INTRAGRUPO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO CONTRATO E CRITÉRIOS. IMPROCEDÊNCIA.

Procede a glosa de despesas oriunda de referido rateio de despesas quando não comprovada a existência de contrato de rateio, juntamente com os critérios para distribuição de custos.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. IMPROCEDÊNCIA. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA PARA ESCRITURAÇÃO.

As despesas devem ser apropriadas ao exercício em que são realizadas. Incabível a postergação da dedução de despesas para exercício seguinte, sem a existência de motivos justificadores da atuação. A escrituração das despesas deve seguir o princípio da Competência.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na fase de impugnação.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA PELO LIMITE DA MULTA DE OFÍCIO

Incabível a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício sobre os mesmos fatos. Aplica-se o Princípio da Consunção, absorvendo-se a multa isolada até o limite do valor da multa de ofício aplicada.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. PROCEDÊNCIA.

Os valores levados a lançamento a título de IRPJ devem, obrigatoriamente, refletir-se nos lançamentos da CSLL em razão da base tributável das contribuições derivar da base do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, não conhecer o item 9 do recurso por sua preclusão, já que não foi objeto de impugnação em primeiro grau, nem os documentos carreados apenas por ocasião do recurso voluntário; os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva votaram pelas conclusões quanto ao não conhecimento dos documentos. No mérito, também por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da atuação o montante de R\$ 36.237,30, a título de duplicidade de glosa de despesas de aluguel e, por maioria de votos, para excluir a aplicação da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Ailton Neves da Silva que negavam provimento ao recurso para manter as multas isoladas. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Ailton Neves da Silva. Ausente o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Ausente momentaneamente a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, (Presidente em Exercício), Ailton Neves da Silva, Livia De Carli

Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da Decisão de Piso.

Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e lançamentos reflexos, às fls. 550-569, lavrados para exigir de CAMBRAIA E ROSA COMÉRCIO DE VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA., pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real, crédito tributário de R\$ 15.937.006,54, incluídos juros de mora, calculados até dezembro de 2014, cf. Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário acostado à fl. 2, em virtude das seguintes infrações, verificadas no ano-calendário de 2009, que se encontram discriminadas no Termo de Verificação Fiscal – TVF – às fls 495-525:

1) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS
Despesas não dedutíveis, por não atenderem aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, no tipo de operações desenvolvidas pela empresa, em desacordo aos preceitos legais,

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR de 1999

2) DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Glosa de despesas para as quais o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou documentos hábeis e idôneos, que comprovassem sua existência e dedutibilidade.

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 264, 276, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

3) INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

Postergação no reconhecimento de custos ou despesas dedutíveis, referentes ao ano-calendário de 2008, resultando no não recolhimento (ou recolhimento a menor) do IRPJ no(s) período(s) em que reconheceu o custo ou despesa postergada.

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009. art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99

4) MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

Enquadramento Legal: Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 e 31/12/2009. Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

2. No referido TVF, a autoridade fiscal informa que o procedimento fiscal em tela – respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.1.85.00-2013-00204-4 – foi instaurado em decorrência de Inferência Fiscal, elaborada pela Demac/RJO, cujo foco era a verificação das receitas não operacionais e grupos de contas de despesas operacionais previamente selecionadas.

3. A ação fiscal teve início em 25/06/2013, quando foi dada ciência à contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, às fls. 3-4; seguiram-se, depois disso, 10 intimações entre agosto de 2013 e novembro de 2014, nas quais a autoridade fiscal requereu, sem sucesso em muitas ocasiões, à fiscalizada que apresentasse livros societários e fiscais, além de demonstrações e esclarecimentos sobre despesas e ganhos não operacionais.,

Despesas não dedutíveis ou não comprovadas

4. A análise da documentação enfim disponibilizada pela contribuinte revelou que grande parte dos documentos comprobatórios apresentados consistia tão-somente de transferências bancárias (DOC, TED) insuficientes para a confirmar a efetiva prestação de serviços ou fornecimento de materiais, nos termos do art. 299 do RIR de 1999 e do Parecer Normativo CST nº 321, de 1981, dado que, *verbatim*:

(...) somente poderá ser considerada operacional e dedutível, para fins do IRPJ e da CSLL, a despesa para qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade explorada, bem como, é condição essencial que esteja revestida de caráter de necessidade, normalidade e usualidade, no tipo de operações desenvolvidas pela empresa.

5. Desse modo – ressaltou a autoridade fiscal – a contribuinte teria deixado de cumprir com sua obrigação de manter em boa ordem livros e documentos relacionado a suas atividades e situação patrimonial, e de apresentá-los à fiscalização quando demandada, conforme estabelecem os art. 264, 276 e 923 do RIR de 1999, além de pacífica jurisprudência administrativa. Não foram, portanto, consideradas operacionais – conclui – despesas lastreadas tão-somente em notas fiscais com especificação genérica emitidas pela prestadora dos serviços, ou a demonstração de um pagamento efetuado, sem respaldo em contratos ou notas fiscais.

6. No caso em tela, salienta, a finalidade da interessada, conforme documentação societária é: a) comercialização de veículos nacionais e importados, novos e usados; b) comercialização de auto peças; c) manutenção de veículos em geral; d) locação de veículos em geral; e) exposição de veículos; f) participação em outras sociedades e, por fim, g) intermediação de negócios; não podem se enquadrar na categoria de despesas dedutíveis, pois, despesas que constituem “*ato de favor, estranho aos objetivos sociais*”.

Rateio de despesas entre Pessoas Jurídicas pertencentes a um mesmo grupo econômico

7. No mesmo sentido, a dedutibilidade de despesas rateadas entre sociedades empresárias pertencentes a um mesmo grupo econômico para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, encontra-se disciplinada no art. 299 do RIR de 1999, segundo o qual devem estar devidamente demonstradas – por meio de escrituração e comprovantes de pagamento – e ser calculadas com base em critérios de rateio objetivos, previamente ajustados e formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes, cf. Solução de Consulta COSIT nº 8 de 2012 e, mais recentemente, da Solução de Divergência COSIT nº 23 - Cosit, de 23 de setembro de 2013.

Regime de competência

8. Em seguida, a autoridade fiscal destaca o descumprimento da obrigação de ser observado o *Regime de Competência* na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL estatuída nos art. 247 e 273 do RIR de 1999, segundo o qual o lançamento de diferença de imposto apurado em virtude de inexatidão quanto ao período de incidência deve ser feito pelo valor líquido depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

Lançamentos – Despesas não comprovadas ou não dedutíveis

9. Em face dos eventos apurados, bem assim, do conteúdo da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF referentes ao ano-calendário de 2009, a autoridade fiscal decidiu:

a) glosar as despesas não comprovadas documentalmente, ou com comprovação deficiente, discriminadas nos Anexo 1 e 2 do TVF às fls. 526-532, no total de R\$ 5.146.387,29 e R\$ 3.839.931,06, respectivamente;

b) glosar as despesas cuja efetividade e necessidade não foram demonstradas, dado que diversas notas fiscais ou recibos de honorários apresentados pela contribuinte continham uma descrição genérica do serviço prestado; cf. se encontra discriminado Anexo 3, às fls. 533-536, que totaliza R\$ 6.366.365,77;

c) glosar despesas rateadas entre pessoas jurídicas do mesmo grupo por falta de demonstração das despesas e de demonstração dos critérios de rateio empregados; – informa a autoridade fiscal que, nesse quesito, a contribuinte apresentou Notas de Débito – ND – emitidas por outras pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo empresarial desacompanhadas, porém, de demonstrativos dos critérios de rateio utilizados, de comprovantes do efetivo pagamento e assinadas apenas pelo contador da interessada; outra particularidade – acrescenta – é que ocorrem repetições sistemáticas de débitos das mesmas despesas administrativas simultaneamente por diversas empresas do grupo, embora com valores diferentes, o que não é comum, dado que o normal seria a concentração em uma única empresa, do controle dos gastos referentes aos departamentos de apoio administrativo centralizados e posterior rateio dos custos e despesas administrativas;

d) tais despesas, alcançaram R\$ 8.526.870,55, cf. vide anexos Anexos 4 e 5, às fls. 536-545;

10. Todas as glosas supra referidas foram sintetizadas na tabela à folha 516, reproduzida a seguir.

A/C 2009 Mês	Glosas				Total Glosado
	Anexo 1	Anexo 2	Anexo 3	Anexos 4 e 5	
Janeiro	880.294,01	668.156,71	207.072,81	644.417,86	2.399.941,39
Fevereiro	494.721,58	229.362,82	515.273,78	603.539,08	1.842.897,26
Março	173.239,37	282.441,00	706.493,82	657.187,11	1.819.361,30
Abril	753.879,14	205.084,93	313.545,90	615.501,52	1.888.011,49
Maior	240.867,27	224.064,65	817.144,92	762.655,64	2.044.732,48
Junho	518.653,78	351.795,24	452.932,04	1.096.419,95	2.419.801,01
Julho	146.239,06	410.008,70	561.350,86	690.062,88	1.807.661,50
Agosto	575.953,68	424.836,12	256.383,07	614.041,15	1.871.214,02
Setembro	116.740,73	422.883,68	462.561,00	635.055,36	1.637.240,77
Outubro	427.471,69	213.690,45	640.957,74	753.912,93	2.036.032,81
Novembro	284.819,48	103.771,90	1.213.783,45	782.246,68	2.384.621,51
Dezembro	533.507,50	303.834,86	218.866,38	671.830,39	1.728.039,13
Total	5.146.387,29	3.839.931,06	6.366.365,77	8.526.870,55	23.879.554,67

11. Note-se que as despesas objeto da Infração 1 (Despesas não dedutíveis) está contemplada no Anexo 3, enquanto as Infrações 2 (Despesas não comprovadas) e 3 (Inobservância do Regime de Escrituração) englobadas nos demais anexos.

Lançamento – Não adição de despesas não dedutíveis

12. Ato contínuo, a autoridade fiscal aborda no TVF a ausência de adição de despesas não dedutíveis, como o imóvel residencial alugado, em nome da empresa, escriturado como “*residência da senhora Beth*”, no total de R\$ 210.279,31, cf. tabela à fl. 517.

13. Analogamente, os aluguéis discriminados na planilha “*Composição alugueis Cambraia 2009*” na qual constam os valores de R\$ 52.000,00 (entre janeiro e março de 2009) e de R\$ 56.087,00 (entre abril e dezembro daqueles anos) para a despesa de aluguel da concessionária MARSEILLE, tendo em vista que, no contrato de aluguel comercial, firmado entre a empresa e a locadora, SRR (pertencente ao mesmo grupo econômico), vigente no período de 01/10/2006 a 30/09/2016, consta o valor inicial de R\$ 26.600,00, corrigido anualmente pela variação do IGPM/FGV.

14. Adotando o IGPM da Fundação Getúlio Vargas, para corrigir o valor desse aluguel registrado em contrato, a autoridade fiscal entendeu que a diferença a maior contabilizada como despesas pela contribuinte, sem apresentar motivo justificável, constituía ato de “*mera liberalidade*”, inidôneo, portanto, para permitir a dedução da despesa de R\$ 281.440,87, cf. tabela à fl. 518.

15. No mesmo sentido, o sujeito passivo apresentou, em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 03 a 10, comprovante da despesa de R\$ 134.000,00, referente à aquisição de 22 pulseiras de ouro amarelo; dado que a atividade principal da contribuinte é a comercialização de veículos, também essa despesa não atenderia – juízo da autoridade fiscal *a quo* – aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade.

16. Acrescente que despesas com brindes – caso fosse essa a hipótese – também não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devendo, portanto, as bases de cálculo, nos termos do artigo 13, VII, da Lei nº 9.249, de 1995, c/c o art. 249, parágrafo único, VIII, do RIR de 1999.

17. O somatório dessas despesas constituem o montante da Infração 1 alcançando: R\$ 625.720,18, cf. tabela à fl. 519.

Postergação de Despesas

18. A autoridade fiscal constatou que notas fiscais e de honorários no total de R\$ 178.525,01, referiam-se a despesas operacionais do ano-calendário de 2008, caracterizando, assim, inobservância do regime de competência, e, conseqüentemente, postergação de despesas daquele ano-calendário para o de 2009, cf. tabela à fl. 520.

19. Tais despesas, ademais, não tinham sido contabilizadas no ano-calendário de 2008, o que teria implicado duplicidade de deduções, em face da inexatidão do período de apuração de competência. Procedeu, então, ao lançamento de diferença de imposto com base no valor líquido depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tinha direito.

20. Explica a autoridade fiscal:

Como no ano-calendário de 2008 o contribuinte apurou prejuízo real e base negativa da CSLL, no valor de R\$ 29.535.594,03, conforme se observa em sua Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2009/2008, original, transmitida em 14/10/2009, sob o nº 0001523399, anexa a este processo, a postergação de despesas operacionais do ano-calendário de 2008 para 2009 implicou na redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2009, posto que já não havia imposto nenhum a compensar em 2008.

Outrossim, a correta apropriação das despesas dedutíveis incorridas no ano-calendário de 2008, por esta Fiscalização, ocasionou o aumento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, neste período, para o valor de R\$ 29.714.119,04. Tais alterações foram consideradas por esta Fiscalização no presente levantamento, como também, foram devidamente registradas em nossos controles.

Desta forma, tendo o contribuinte não observado o regime de competência na escrituração de algumas despesas operacionais, ocasionando a redução indevida do lucro real no ano-calendário de 2009, cabe à fiscalização apurar estes valores, conforme demonstrado no Anexo 6 a este Termo de Verificação Fiscal, intitulado "Despesas do Ano-calendário de 2008 Postergadas para o Ano-calendário de 2009", e lançar a respectiva infração.

21. A Tabela 3, à fl. 521, reproduzida abaixo, discrimina os valores a serem adicionados de ofício os referidos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (infração reflexa) no ano-calendário de 2009, e, os montantes a pagar destes tributos.

A/C 2009 Mês	Despesa Postergada	Total Não Tributado
Janeiro	38.525,01	38.525,01
Fevereiro	0,00	0,00
Março	0,00	0,00
Abril	0,00	0,00
Maiο	0,00	0,00
Junho	0,00	0,00
Julho	0,00	0,00
Agosto	140.000,00	140.000,00
Setembro	0,00	0,00
Outubro	0,00	0,00
Novembro	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00
Total	178.525,01	178.525,01

Multas de ofício e isolada aplicadas concomitantemente

22. Por fim, foram aplicadas a multa de ofício e a multa isolada, essa última em virtude da insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano-calendário. As sanções foram calculadas sobre as diferenças de IRPJ e CSLL apuradas mensalmente, no período entre 01/2009 e 12/2009, não declaradas em DCTF, com códigos de recolhimento 2362 e 2484, respectivamente, conforme discriminado nos Anexos 7 e 8, às fls. 547-548 dos autos.

23. Antecipa-se a autoridade fiscal em defender a compatibilidade da cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa isolada, nos seguintes termos:

Da análise do artigo 44 da Lei nº 9.430/1997, combinado com o art. 16 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 93/1997, de 24 de dezembro de 1997, (...) verifica-se que tanto a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada 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, quanto à multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal da estimativa não recolhida, estão previstas em hipóteses legais distintas (incisos I e II da Lei nº 9.430/1996), havendo previsão explícita para que sejam cobradas de forma cumulativa, e após o período de apuração (IN SRF nº 93/1997). A multa isolada ainda é devida mesmo que o somatório das estimativas apuradas pela Fiscalização supere a contribuição apurada ao final do ano-calendário. Tal entendimento resta evidente da leitura da alínea "b" do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

24. Reforça o entendimento com reiterada jurisprudência administrativa.

25. Acrescenta que a comprovação das infrações referentes à CSLL e ao IRPJ são decorrentes dos mesmos elementos de prova, os Autos de infração foram formalizados em um mesmo processo, conforme determina o art. 92, §1º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ciência do auto de infração

26. Devidamente cientificada em 17/12/2014, cf. documento à fl. 594, a contribuinte apresentou, em 15/01/2015, impugnação, coligida às fls. 690-722, subscrita por representante com poderes conferidos por procuração e documentos profissionais e societários às fls. 1.149-1.199. Acompanham a peça impugnatória os documentos às fls. 738-1.141, 1.200-1.390

Impugnação Preliminar de Nulidade

27. Em caráter preliminar a contribuinte alega que o lançamento em tela contém vícios em sua fundamentação que não permitiram à Contribuinte identificar as razões específicas pelas quais os comprovantes de despesas apresentados foram desconsiderados pela fiscalização, implicando, assim, cerceamento de seu direito de defesa.

28. Argumenta que, de acordo com o TVF, teria cometido três diferentes infrações: 1) não comprovação de despesas (R\$ 23.879.554,67); 2) falta de adição de despesas indedutíveis (R\$ 625.720,18) e 3) indevida postergação de despesas (R\$ 178.525,01). A motivação do lançamento decorre do fato de que, supostamente, não teria logrado comprovar a existência e a dedutibilidade das despesas mencionadas.

29. Acrescenta que:

(...) nas poucas oportunidades em que o TVF se refere, em específico, aos documentos apresentados pela Contribuinte, restam dúvidas sobre os motivos que levaram a fiscalização a desconsiderá-los. É o que ocorre, exemplificativamente, quanto às notas fiscais relativas à prestação de serviços jurídicos, de consultoria empresarial e de propaganda e marketing, despesas operacionais cuja documentação foi grosseiramente descartada pela autoridade administrativa.

30. Haveria, pois, ausência de fundamentação legal e de motivação, razões suficientes para provocar a nulidade do auto de infração lavrado. O ato administrativo está, ademais, vinculado aos motivos que o provocaram – cf. a *teoria dos motivos determinantes* – a portanto, se esses são inexistentes ou falsos, inquinam o ato de nulidade.

31. Reforça seu entendimento com respeitável jurisprudência administrativa.

Razões de mérito

32. Em breve resumo alega que:

a) todas as despesas deduzidas, além de necessárias às atividades da pessoa jurídica, encontram-se devidamente comprovadas pela documentação que instrui a impugnação;

b) um simples exame do Anexo 1 revela que as despesas ali glosadas se referem, em sua maioria, a diversos dispêndios legítimos, de tal sorte que o fundamento da autuação, nesse caso, não reside na natureza das despesas glosadas, mas sim na suposta ausência de sua comprovação; por esse motivo, a peça impugnatória foi instruída com documentos que atestam a existência, a natureza, e o efetivo pagamento de tais rubricas; – segue-se um detalhamento mensal de algumas dessas despesas, às fls. 698-700;

- c) há despesas operacionais que teriam sido triplamente glosadas, quais sejam, as escrituradas na conta contábil 442002 – *Despesas Operacionais Diversas*, consolidadas na tabela à fl. 700, que totalizam R\$ 432.861,12;
- d) tais despesas, decorrentes de serviços de planejamento tributário e de consultoria, estariam integralmente comprovadas pela documentação que acompanham a impugnação e foram por glosadas pela Fiscalização em três ocasiões: duas no Anexo 1 (meses de janeiro e abril) e uma no Anexo 2 (janeiro);
- e) cf. consta do próprio Anexo 1 do TVF, no mês de janeiro, as despesas da conta 442002, que se referiam ao pagamento de honorários advocatícios e antes estavam escrituradas na conta 411405, foram reclassificadas por engano como "*despesas diversas operacionais*"; por esse motivo, consta do campo "*histórico*" a sigla *RECLAS CONTAS*, que indica justamente a reclassificação contábil promovida pela contribuinte; em abril de 2009, contudo, a impugnante observou o erro cometido e promoveu reclassificação contábil na qual retornou os mesmos R\$ 432.861,12 para a conta 411405, sem, contudo, deduzir novamente a despesa dado que se tratava de mera reclassificação contábil;
- f) teria ocorrido, porém, um novo equívoco, pois essa mesma despesa foi incluída no Anexo 2 do TVF, que trata de despesas glosadas pela apresentação deficiente de documentos;
- g) no que se refere às despesas de aluguéis, existem contratos de locação vigentes durante o período fiscalizado que foram acostados ao conjunto probatório que acompanha a impugnação, uma parte dos quais foi paga por meio de cheques, cujas microfilmagens, serão exibidas em momento oportuno;
- h) referido Anexo 1 glosa em duplicidade o valor de R\$ 36.237,30 – cf. tabela à fl. 703 – que envolve, mais uma vez, mera reclassificação de despesa, cf. se observa do histórico do documento;
- i) constam ainda do Anexo 1 do TVF despesas que não chegaram a ser deduzidas pela contribuinte, vez que foram estornadas antes do procedimento fiscal, é o caso, por exemplo, dos valores de R\$ 200.000,00 e R\$ 6.690,00 (DOC 100011382), referentes ao mês de janeiro de 2009, contabilmente estornados pelo DOC 100018862 e, portanto, não deduzidos do lucro líquido da contribuinte; todos estes valores – entende – devem ser excluídos da base de cálculo dos presentes lançamentos;
- j) quanto às despesas para as quais, de acordo com o TVF, os documentos apresentados pela impugnante, serviriam à comprovação do pagamento mas não da efetiva prestação dos serviços ou entrega dos materiais, a interessada vem apresentar, desde já, parte da documentação necessária, a qual, devido ao grande volume, será oportunamente complementada;
- k) por ora, destaca a comprovação de despesas relativa à prestação de serviços de planejamento tributário, advocatícios e consultoria de viabilidade técnica, bem como de desenvolvimento de programas de computador, aquisição de produtos de limpeza e de placas automotivas, despesas vinculadas à propaganda e marketing, serviços de panfletagem e o fornecimento de *buffet* para evento de lançamento de novos veículos;
- l) o art. 366 do RIR de 1999 admite como despesa dedutível gastos com propaganda e publicidade, segundo a fiscalização, porém, os documentos a eles relacionados não foram suficientes para comprová-los o que impôs um ônus adicional à interessada, haja vista que não

dispõe de outros meios de comprovação além das notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas idôneas, e comprovantes das operações bancárias de pagamento;

m) as despesas referentes a assessoria advocatícia, prestados por Autos Consultoria e Pesquisa, Terco Grant Thornton Auditoria e Consultoria e CF 2009 Consultoria Empresarial Ltda, podem ser classificadas como operacionais, na forma do art. 47, §2º, da Lei nº 4.506, de 1964, demandando, portanto, sua exclusão dos lançamentos ora atacados;

n) a sociedade empresária AUTOS CONSULTORIA prestou à impugnante serviços de desenvolvimento de marketing de venda de veículos novos e usados; TERCO GRANT THORNTON AUDITORIA E CONSULTORIA, empresa idônea e com tradição no mercado, examinou os parcelamentos tributários mantidos pela impugnante e, finalmente, CF 2009 CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA. prestou serviços de levantamento e identificação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de veículos novos. Em todos os casos trata-se de despesas corretamente classificadas como operacionais e dedutíveis;

o) nota fiscal e comprovante bancário, também foram apresentados para comprovar despesa com honorários advocatícios do escritório MATTOS FILHO & ADVOGADOS ASSOCIADOS (NFS 97393, 99283 E 99655); e, contraditoriamente, foram admitidos para a dedução de despesas em relação ao exercício de 2008;

p) a glosa das despesas para a contratação de buffet para confraternização de final de ano de seus funcionários – pagos à fornecedora VIA FUNCHAL EMPREENDIMENTOS LTDA. no mês de novembro de 2009 não merece prosperar porque gastos dessa natureza são amplamente aceitos pela jurisprudência administrativa como dedutíveis, devendo, assim, ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

q) na rubrica *despesas glosadas pela falta de demonstração da efetividade e dos critérios de rateio empregados*, objeto dos Anexos 4 e 5, encontram-se os dispêndios realizados em razão de contrato de compartilhamento de custos celebrado com outras empresas pertencentes ao seu mesmo grupo econômico; a ilação da autoridade fiscal segundo a qual a prática adotada pela impugnante era "*pouco comum*", porque todas as despesas foram concentradas em uma única empresa, não resiste ao argumento de que não existe norma determinando o compartilhamento de custos com todas as empresas do grupo; portanto, a comprovação da existência de critérios objetivos para o rateio é suficiente para afastar a glosa em questão;

r) a suposta falta de adição da despesa não dedutível, no montante de R\$ 281.440,87, referente à diferença entre o valor do aluguel contratado pela impugnante e aquele que fora efetivamente pago durante o ano de 2009, não merece prosperar, porque o contrato que serviu de fundamento à Fiscalização foi rescindido no ano de 2008, tendo sido substituído por instrumento contratual anexado à impugnação com validade entre 01/03/2008 e 28/02/2018. Tal contrato estipula o aluguel em exatos R\$ 52 mil – cf. cláusula terceira – não havendo que se falar, pois, em pagamentos a maior, por "*mera liberalidade*";

s) do mesmo modo, não há que se falar em postergação de despesas dado que, segundo documentos que acompanham a impugnação referidas despesas "*foram incorridas durante o ano-calendário de 2009, uma vez que efetivamente pagas neste exercício*";

Concomitância das Multas

33. No que diz respeito à aplicação concomitante de multa de ofício (75%) e de multa isolada (50%) em razão do não recolhimento das estimativas mensais lançadas nos moldes das demais rubricas, a impugnante alega que tais multas devem ser afastadas, em primeiro lugar, em face dos argumentos apresentados anteriormente, que demonstram a legalidade de todos os atos por ela praticados, e adicionalmente porque do contrário, haveria indevido *bis in idem*, penalizando a contribuinte duas vezes por uma mesma conduta.

34. Argumenta que a matéria é regida pelo art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelecem os mesmos critérios pessoal e material da norma de incidência em ambos os casos, nesses termos, se a quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração definitiva do tributo, o mesmo tratamento deve ser adotado em relação à aplicação das penalidades, devendo prevalecer, pois, a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

35. Ademais, a conduta: *deixar de recolher antecipadamente o tributo*, se exaure com o não recolhimento do tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida ao final do exercício, nessas circunstâncias, se várias normas sancionadoras concorrem entre si, importa identificar o bem jurídico tutelado a fim de solucionar o conflito normativo, deve-se, então, investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, no caso de o fato tipificado transitar de uma lesão menor, para outra, maior, mas de mesma natureza. No caso em tela – continua – o bem jurídico mais importante é o crédito tributário apurado ao fim do ano-calendário, enquanto o secundário é a antecipação do fluxo de caixa associado àquele, portanto, a penalidade da segunda conduta, deve ser absorvida pela penalidade vinculada à obrigação principal.

36. Conclui alegando que a legislação não determina expressamente a concomitância das sanções e traz ao feito, respeitável jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Lançamentos reflexos

37. As imputações fiscais resultaram no lançamento de auto de infração relativo ao imposto de renda e, reflexamente, também da CSLL, como consequência lógica, de toda as despesas comprovadamente efetivas e necessárias que forem excluídas da base de cálculo do IRPJ também deverão ser expurgadas da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

38. Segundo a impugnante, o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 c/c art. 13 da lei nº 9.249, de 1995, e também a mais recente jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – determina que deverão ser excluídas da base de cálculo da CSLL todas as despesas cuja efetividade, na forma da legislação comercial, restarem comprovada, ainda que, por outras razões, sejam consideradas indedutíveis em relação à base de cálculo do imposto de renda.

39. Portanto, no que tange à CSLL, a comprovação de que a pessoa jurídica incorreu na despesa na forma prevista pela legislação comercial, é suficiente para a sua dedução da base de cálculo da contribuição, ainda que, eventualmente, seja mantida na base de cálculo do IRPJ.

Pedido

40. Requer, por fim, que a impugnação seja conhecida e integralmente provida.

Da análise da impugnação e das razões da autuação a Delegacia de Julgamento entendeu pelo cancelamento parcial das glosas realizadas e julgou procedente em parte a impugnação, reduzindo parcialmente o auto de infração.

Desta redução, que montou em valores originais de R\$ 1.028.675,14 a própria Delegacia recorreu de ofício a esta CARF, na forma das normas regulamentares em vigor à época da decisão.

Cientificado da autuação o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no qual aduziu as seguintes alegações:

1 - Nulidade - Vício na Fundamentação - Alega que não restou claro nem na fiscalização e nem na decisão da DRJ o porque de parte dos documentos apresentados pela empresa como comprovantes de suas despesas não ter sido considerado. Alega que não foi apresentada fundamentação para não aceitação das despesas com contratos de planejamento tributário, consultoria empresarial, propaganda e marketing, transporte, vale-transporte, outras despesas operacionais e rateio de despesas com as demais empresas do grupo econômico. Alega citações da doutrina e a teoria dos motivos determinantes como essenciais para caracterizar o vício da autuação.

2 - Mérito - Despesas não Comprovadas - Alega que tanto na impugnação, quanto agora no recurso voluntário, apresentam não só os comprovantes de sua existência, como de seu pagamento e efetividade de acordo com os documentos acostados junto com suas peças recursais. Apresenta, em sua defesa, a contestação de algumas despesas específicas com a exemplificação de sua efetividade e essencialidade, como consultoria tributária, vale-transporte, SERASA, pagamento de honorários advocatícios, frete para o transporte de veículos.

3 - Mérito - Receitas Triplamente Glosadas - Argumenta, neste ponto que embora o acórdão tenha reconhecido parcialmente a duplicidade de glosa das despesas da conta 442002, alega que estas foram glosadas em triplicidade e que, mais ainda, estas estariam devidamente comprovadas. Alega que estas despesas foram classificadas incorretamente na conta 411405, depois foi reclassificada para a conta 442002, tendo sido glosadas duas vezes. Tais despesas de referiam a honorários advocatícios. Assim alega que a glosa deve ser excluída tanto em janeiro, quanto em abril/2009.

4 - Mérito - Glosa de Despesa de Aluguel - Duplicidade - Alega que na tabela abaixo está demonstrada que a despesa de aluguel foi indevidamente glosada duas vezes.

Data	Cód. Cta.	Conta Contábil	Valor (R\$)	Histórico	Núm. Doc.
22/07/2009	411501	Alugueis	36.237,30	Reclassificação: aluguel PF para PJ	0100095409
22/07/2009	411415	Alugueis PF	36.237,30	Alugueis PF REF 5830	5100015839

Alega ainda que a glosa deve ser cancelada porque durante o procedimento foi apresentado comprovante bancário de valor menor em razão da dedução do IR não retido em meses anteriores e mesmo assim a despesa foi glosada sem qualquer justificativa.

5 - Mérito - Despesas Posteriormente Estornadas - Alega que determinadas despesas incluídas no mês de janeiro/2009 como por exemplo de R\$ 200.000,00 e R\$ 6.690,00, foram posteriormente estornadas e, assim, não influíram no resultado líquido da empresa.

6 - Mérito - Despesas Glosadas - Documentação deficiente - II Item da infração I- Este ponto se refere às despesas que teriam sido comprovadas como pagas, mas que não consta comprovação da efetividade dos serviços. Alega que nem a fiscalização, nem a Decisão de Piso apresentaram os motivos pelos quais consideraram que as despesas não estavam devidamente comprovadas.

7 - Mérito - Despesas Glosadas - Não demonstrada Efetividade e Necessidade dos Serviços - III Item da infração I -

Propaganda e Publicidade => A glosa foi mantida em razão de a empresa não ter demonstrado a efetividade na prestação dos serviços. A recorrente entende que sendo despesas operacionais e rotineiras a simples apresentação das notas fiscais e comprovantes de pagamento é suficiente para demonstrar sua efetividade.

Honorários advocatícios, Assessoria e Consultoria => Alega neste item que o contrato firmado com a empresa Autos se refere a serviços de consultoria operacional e de marketing. Que se tratam de despesas operacionais. Que o valor dispendido no ano de R\$ 1.328.000,00 é plenamente compatível com o valor ajustado entre as partes.

Os serviços da Empresa Terco Grant se referiam a exames dos parcelamentos tributários a fim de verificar a existência de duplicidades e, sendo necessárias, devem ser mantidas.

A empresa CF 2009 Consultoria realizou serviços de levantamento de créditos de PIS/COFINS na aquisição de veículos novos.

Alega que em relação a estes itens não foi apresentada justificativa para a manutenção das glosas, apesar de ter sido comprovado o efetivo pagamento dos serviços.

8 - Mérito - Despesas Glosadas - Falta de demonstração da efetividade e dos Critérios de Rateio Empregados - Alega a existência de contrato de compartilhamento de custos entre as empresas do grupo. Que o contrato em questão determina a repartição dos custos em razão do faturamento de cada empresa do grupo e que inexistente previsão legal a impedir a utilização destes contratos.

9 - Mérito - Contradição nos Lançamentos - Entende ter havido contradição no lançamento tendo em vista que, desconsiderando o contrato de compartilhamento a fiscalização glosou os lançamentos de débito referentes ao contrato, no entanto, manteve os lançamentos a crédito da empresa baseados no mesmo contrato. Pleiteia, assim, que caso seja mantida a desconsideração do rateio de despesas, que seja feito com todas as suas consequências também em relação aos lançamentos a crédito.

10 - Mérito - Infração 03 - Postergação de Despesas - Alega a empresa que as despesas glosadas referem-se efetivamente ao ano de 2009 vez que foram pagas neste ano.

11 - Concomitância das Multas Isoladas e de Ofício - Protesta pela impossibilidade de manutenção das aplicação das duas multas em conjunto sobre os mesmos fatos.

12 - Lançamentos Reflexos de CSLL - Alega que devem ser cancelados os lançamentos de CSLL para as despesas que, sendo glosadas na apuração do lucro real, sejam dedutíveis na apuração do lucro líquido, tendo em vista que as normas que regulam os tributos são diversas. Apresenta precedentes do próprio CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Do Recurso de Ofício

Na análise do recurso de ofício, faz-se mister verificar se a soma dos valores atualizados do principal, multa e juros reduzidos pela decisão de primeira instância monta em mais de R\$ 2.500.000,00 conforme valor de alçada modificado após a prolação da Decisão de Piso.

Realizando a atualização do montante excluído, R\$ 1.028.675,14, resultou em multa de R\$ 771.506,35 e juros de R\$ 1.111.612,06, totalizando R\$ 2.911.763, 55, razão pela qual deverá ser objeto de análise o recurso de ofício.

Com relação ao recurso de ofício manejado pelos julgadores *a quo*, verificamos que o julgamento de primeira instância já aprofundou a análise realizada pela fiscalização e admitiu diversas despesas que teriam sido comprovadas pela documentação apresentada juntamente com a impugnação.

Assim, tendo em vista que a decisão *a quo* limitou-se apenas a reconhecer as despesas que foram comprovadas, de acordo com a sua apreciação, a partir da nova documentação entendemos não haver ressalvas a realizar, devendo ser negado provimento ao recurso de ofício manejado pela Decisão de Piso.

Do Recurso Voluntário

Com relação à análise do recurso voluntário verificamos, inicialmente, que junto com a apresentação deste o recorrente trouxe à colação diversos documentos que, em tese, comprovariam a realização das despesas cuja validade é alegada no recurso.

Ocorre, no entanto, que ao realizarmos a verificação da documentação apresentada junto ao recurso constatamos que os documentos são novos e distintos dos documentos apresentados na impugnação, ou seja, em verdade o contribuinte está, em sede de recurso voluntário, complementando a prova apresentada anteriormente durante o procedimento fiscal e na impugnação.

Constatamos que, durante o procedimento fiscal o contribuinte foi intimado por dez vezes a apresentar a documentação comprobatória de suas despesas, referido procedimento fiscalizatório perdurou por cerca de um ano e meio, tempo que considero mais do que suficiente para a pesquisa e juntada da documentação necessária.

Na sua impugnação o contribuinte apresentou mais documentos, entretanto nem todos eram prova material da efetivação das despesas, muitos eram apenas ordens de compra de emissão da própria empresa, sem a apresentação das notas fiscais e comprovantes de pagamento. Em razão disto é que a Delegacia de Julgamento aceitou apenas os comprovantes de despesas que demonstravam a efetividade dos serviços e o seu pagamento.

Quando da apresentação do recurso voluntário o contribuinte apresenta nova documentação, agora na tentativa de comprovar a realização das despesas cuja documentação apresentada no recurso não tenha sido suficiente.

O problema da apresentação da documentação comprobatória em sede de recurso voluntário é que transforma o julgamento recursal em fase de praticamente instrução processual, desvirtuando o curso normal do processo administrativo. Neste sentido, aos que possam reclamar do cerceamento do direito de defesa, uma coisa é, na fase recursal, o colegiado resolver pela realização de diligência para esclarecer fatos e análise de documentos já anteriormente apresentados. Esta tarefa faz parte da análise das alegações do recurso.

Diferente é, no julgamento de recurso, voltar à fase de instrução probatória com a apresentação de novos documentos que não antes tenham sido apresentados no processo. Por isso é que existe a norma do art. 15, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, abaixo transcrita, na qual existe a determinação de que a documentação comprobatória das alegações seja apresentada juntamente com a impugnação.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#) [\(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. [Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados

pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Por isso é que, neste julgamento, com relação à análise da nova documentação apresentada pelo contribuinte, voto por considerar preclusa a juntada desta nova documentação, devendo a análise recursal realizar-se apenas com a documentação que foi objeto de análise na impugnação e a partir do que foi decidido pela Delegacia de Julgamento com relação a esta.

Vejam os pontos levantados pelo recorrente e nossa análise sobre os mesmos.

1 - Nulidade - Vício na Fundamentação

Com relação à primeira nulidade apontada, que se refere a possível vício na fundamentação tanto do auto de infração quanto da decisão da DRJ, a alegação do recorrente refere-se ao fato de parte da documentação apresentada não ter sido considerada segundo o mesmo. Inobstante a apresentação desta alegação, entendo não existirem motivos para a declaração da nulidade requerida.

Em consulta aos elementos de fundamentação apresentados pela fiscalização e pela DRJ, podemos verificar, conforme abaixo, a existência de fatos e fundamentos suficientes para o esclarecimento dos motivos que levaram à não aceitação da documentação e à glosa das despesas.

No TVF

O contribuinte continuou a apresentar apenas algumas poucas notas fiscais comprobatórias.

*Desta forma, tendo em vista o atendimento, até então, extremamente deficitário do contribuinte às solicitações da fiscalização, foi agendado uma reunião com **representante da Cambraia, sr. Marcos Donizetti da Silveira, em 09/09/2014**, onde se questionou as injustificáveis faltas de apresentação de documentos e esclarecimentos por parte da empresa, e se esclareceu as implicações que tal procedimento acarretaria. O contribuinte se desculpou pela demora no atendimento da fiscalização, alegando dificuldades diversas, e se comprometeu em apresentar a documentação pendente no prazo máximo de 10 (dez) dias.*

Sendo assim, o contribuinte foi novamente intimado, pessoalmente, por meio do Termo de Intimação Fiscal No 10, concedendo um prazo adicional de mais 10 (dez) dias para atendimento das solicitações contidas nos termos anteriores, e ainda pendentes.

Finalmente, em correspondência datada de 19/09/2014, a empresa apresentou boa parte da documentação anteriormente solicitada.

Após análise da documentação disponibilizada pela empresa, em sua resposta ao TIF no 10, constatamos que para grande parte dos documentos comprobatórios solicitados pela fiscalização, a empresa apenas apresentou o comprovante do efetivo pagamento (TED, DOC, transferência bancária etc.), sendo este insuficiente para a comprovação da efetiva prestação de serviços ou fornecimento de materiais.

Portanto, intimamos novamente o contribuinte, pessoalmente, por meio do Termo de Intimação Fiscal No 11, onde solicitamos novos esclarecimentos e ratificamos a solicitação para apresentar cópias digitalizadas dos documentos comprobatórios (notas fiscais, faturas, contratos etc.), referentes aos lançamentos contábeis, selecionados por amostragem, obtidos da escrituração contábil digital do contribuinte – SPED, sendo que no Anexo 1 do TIF foram relacionados os documentos ainda pendentes de apresentação e no Anexo 2 os documentos apresentados de forma deficiente.

Nesta mesma data, a empresa apresentou mais algumas poucas notas fiscais comprobatórias, anteriormente solicitadas.

Por último, na data de 05/11/2014, a empresa continuou a atender a fiscalização de forma parcial, apresentando mais alguns esclarecimentos e documentos comprobatórios, quando, então, foi derradeiramente reintimada, de forma pessoal, a apresentar, por meio do Termo de Intimação Fiscal No 12, datado de 04/11/2014, a documentação e esclarecimentos anteriormente solicitados, e ainda pendentes de resposta.

Novamente a empresa não se pronunciou e, também, não apresentou mais algum novo documento.

Na Decisão de Piso

Preliminar de Nulidade

45. Não merece prosperar a preliminar de nulidade, dada a ausência dos requisitos legais para a sua declaração, estipulados pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972, reproduzido abaixo:

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

46. A contribuinte argumenta que viu o seu direito de defesa ser limitado em razão da obscuridade dos autos de infração impugnados, tal raciocínio é autocontraditório haja vista que, malgrado eventual falta de clareza de algum elemento tópico dos referidos autos, a interessada apresentou impugnação consistente questionando todas infrações apuradas.

Apresentação posterior de provas documentais

47. A contribuinte afirma que apresentará, em momento oportuno, elementos comprobatórios outros que darão suporte material a seus argumentos. Tal pretensão não merece acolhida, em face da disposição expressa no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, reproduzido abaixo.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

48. A disposição legal resguarda o processo administrativo fiscal que, do contrário, ficaria impedido de cumprir seu propósito – produzir um acórdão – em virtude de um ato de vontade do impugnante. No caso em tela, há a agravante de se tratar de matéria reiteradamente arguida pela autoridade fiscal em pelo menos uma dezena de ocasiões.

49. Superada a preliminar e a questão genérica sobre prova, passa-se à análise do mérito da lide.

Ora, conforme tivemos de apresentar trechos do relatado no TVF e na Decisão da DRJ, a fundamentação relativa à análise dos documentos apresentados pela empresa foi corretamente apresentada. Foram analisados os documentos que comprovavam não só o pagamento de despesas, como o tipo de serviço prestados e a certeza de sua realização. Por isso, antes do julgamento de primeira instância foi determinada a realização de diligência na qual, não somente foi analisada a documentação apresentada, como foi informado os documentos que foram considerados e, na Decisão da DRJ, foram informados os documentos aceitos e as revisões realizadas, sendo que, quanto aos documentos não aceitos, estes, ao contrário do que entende o contribuinte, deixaram de ser considerados porque não constituíam uma prova completa da efetivação de despesas por parte da empresa e não por má vontade ou inépcia dos responsáveis pelo procedimento de fiscalização.

Sendo assim, entendo que foi apresentada a fundamentação acerca da análise documental, consoante o acima demonstrado e, neste ponto voto por rejeitar a preliminar levantada.

2 - Mérito - Despesas não Comprovadas

Neste ponto o recorrente argumenta que teria apresentado tanto na impugnação, quanto no recurso voluntário os comprovantes da existência e da efetividade do pagamento das despesas.

Conforme já narrado acima, os documentos apresentados pela empresa na impugnação e no recurso voluntário são diversos. A documentação apresentada no recurso voluntário é, em verdade, complementar à apresentada na impugnação, tendo em vista que a que foi apresentada na impugnação não apresentava a maioria dos comprovantes de pagamentos, notas de serviço ou comprovantes do tipo de serviço prestado.

Infelizmente, conforme indicamos no início deste voto, não é possível demonstrar-se a comprovação da efetividade do pagamento e da realização das despesas por meio dos documentos apresentados em sede de recurso voluntário em face de ter precluído o direito da empresa de apresentá-los após a fase impugnatória, sem a demonstração da impossibilidade anterior.

Por isso, e levando em consideração que a Delegacia de julgamento já realizou a análise desta documentação tendo considerado que parte da mesma foi suficiente para a comprovação parcial das despesas glosadas inicialmente, entendo não mais haver como se apurar novas as despesas a serem consideradas como legítimas haja vista a inexistência de prova a este respeito que possa ser considerada em face da preclusão já analisada acima.

Pelo exposto, em relação a este item entendo por negar provimento ao recurso em face da preclusão do direito da empresa de apresentar novos documentos para apresentar suas despesas, na forma do estatuído pelo art. 15, § 4º, do Decreto-Lei Nº 70.235/72.

3 - Mérito - Despesas Triplamente Glosadas - Argumenta, neste ponto que embora o acórdão tenha reconhecido parcialmente a duplicidade de glosa das despesas da conta 442002, alega que estas foram glosadas em triplicidade e que, mais ainda, estas estariam devidamente comprovadas. Alega que estas despesas foram classificadas incorretamente na conta 411405, depois foi reclassificada para a conta 442002, tendo sido glosadas duas vezes. Tais despesas de referiam a honorários advocatícios. Assim alega que a glosa deve ser excluída tanto em janeiro, quanto em abril/2009.

Em relação a este tema e consoante análise das observações apresentadas pela Delegacia de Julgamento, já foram objeto de exclusão da autuação, do montante alegado pelo recorrente de R\$ 432.861,12, o valor de R\$ 404.079,83 que a Delegacia de Julgamento conseguiu comprovar que estava glosado em duplicidade. Vejamos a narrativa da Delegacia de Julgamento quanto à análise destas glosas, aos quais anuímos integralmente.

65. A tabela abaixo, retirada da fl. 700, reproduz o conjunto dessas despesas sintetizado pela contribuinte em sua peça impugnatória.

Data	Cód. Cta.	Conta Contábil	Valor (R\$)	Histórico	Núm. Doc.
31/01/2009	442002	Despesas Diversas operacionais	5.596,40	Reclas Contas – Consult. Focal Point	0100011382
31/01/2009	442002	Despesas Diversas operacionais	6.800,00	Reclas Contas – Antonio Carlos P.Campos	0100011382
31/01/2009	442002	Despesas Diversas operacionais	12.750,00	Reclas Contas – AC Burlamaqui	0100011382
31/01/2009	442002	Despesas Diversas operacionais	141.219,24	Reclas Contas – Gilberto Alvares	010011382
31/01/2009	442002	Despesas Diversas operacionais	266.495,48	Reclas Contas – Spart Participações	010011382
Total			432.861,12		

66. Tais despesas encontram-se mais bem discriminadas na tabela à fl. 843, reproduzida abaixo:

DOC 100011382

Fornecedor: SPART PARTICIPACOES LTDA

Data	NF	Doc	Valor	Anexo
07/01/2009	6	5100000175	58.500,06	2
07/01/2009	7	5100000178	58.500,06	2
07/01/2009	8	5100000179	25.225,45	2
28/01/2009	17	5100001897	7.269,79	2
28/01/2009	13	5100001899	58.500,06	2
28/01/2009	14	5100001900	58.500,06	2
Total			266.495,48	

Fornecedor: GILBERTO ALVARES & ADVOGADOS ASSOC

Data	NF	Doc	Valor	Anexo
07/01/2009	63	5100000174	58.500,06	1
07/01/2009	68	5100000180	12.612,72	2
28/01/2009	72	5100001820	7.971,51	1
28/01/2009	80	5100001901	3.634,89	-
28/01/2009	79	5100001902	58.500,06	2
Total			141.219,24	

Fornecedor: A C BURLAMAQUI CONSULTORES S.C

Data	NF	Doc	Valor	Anexo
07/01/2009	12242	5100000164	6.000,00	
07/01/2009	14270	5100000178	6.750,00	
Total			12.750,00	

Fornecedor: ANTONIO CARLOS P.CAMPOS ADV.ASSOC.

Data	NF	Doc	Valor	Anexo
02/01/2009	1077	5100000182	6.800,00	
Total			6.800,00	

Fornecedor: FOCAL POINT CONTABILIDADE E ASSESS.

Data	NF	Doc	Valor	Anexo
29/01/2009	77	5100001421	5.596,40	
Total			5.596,40	

TOTAL GERAL	432.861,12
--------------------	-------------------

67. Confrontando, os dois anexos verifica-se que, de fato, dos R\$ 432,861,12, reclamados, as despesas associada a Spart Participações e Gilberto Álvares, totalizando R\$ 404.079,83, encontram-se duplicadas e, por esse motivo, as glosas respectivas devem ser canceladas. Não foram encontradas no Anexo 2 referências à despesa da Nota Fiscal nº 80 no total de R\$ 3.634,89 de Gilberto Álvares.

68. Não constam, tampouco, dos anexos referidos, duplicatas relacionadas aos três outros fornecedores, ficando prejudicada, assim, a alegação da interessada nesse sentido.

Resulta do exposto que, em verdade a maior parte do pleito do recorrente já foi objeto de análise e cancelamento por meio da decisão de Piso, não o sendo por completo em razão de não constarem no anexo referido ou inexistirem os comprovantes das despesas.

Neste sentido voto por negar provimento ao recurso quanto a este item.

4 - Mérito - Glosa de Despesa de Aluguel - Duplicidade

Alega que na tabela abaixo está demonstrada que a despesa de aluguel foi indevidamente glosada duas vezes.

Data	Cód. Cta.	Conta Contábil	Valor (R\$)	Histórico	Núm. Doc.
22/07/2009	411501	Alugueis	36.237,30	Reclassificação: aluguel PF para PJ	0100095409
22/07/2009	411415	Alugueis PF	36.237,30	Alugueis PF REF 5830	5100015839

Alega ainda que a glosa deve ser cancelada porque durante o procedimento foi apresentado comprovante bancário de valor menor em razão da dedução do IR não retido em meses anteriores e mesmo assim a despesa foi glosada sem qualquer justificativa.

Neste ponto, em relação à duplicidade da glosa apontada pelo recorrente entendemos assistir razão ao mesmo. Efetivamente comprova-se por meio de consulta aos registros contábeis juntados ao processo que a classificação correta da conta deveria ter sido a 411501 – Alugueis PJ e não 411415 – Alugueis PF.

Processo nº 16682.720950/2014-76
Acórdão n.º 1401-002.293

S1-C4T1
Fl. 2.776

Por esta razão é que a empresa realizou a reclassificação da despesa relativa ao mesmo período e, assim, a fiscalização ao realizar a glosa, o fez duplamente com relação a esta mesma despesa. Desta forma, em relação a esta item deve ser excluída da infração o valor da glosa no montante de R\$ 36.237,30 relativo à conta 411415.

Assim, neste ponto, voto por considerar **parcialmente procedente** o recurso para excluir da autuação o valor da glosa no montante de R\$ 36.237,30 relativo à conta 411415.

5 - Mérito - Despesas Posteriormente Estornadas - Alega que determinadas despesas incluídas no mês de janeiro/2009 como por exemplo de R\$ 200.000,00 e R\$ 6.690,00, foram posteriormente estornadas e, assim, não influíram no resultado líquido da empresa.

Quanto a este item, consultando a Decisão de Piso constatamos que nela a Delegacia de Julgamento manteve a glosa por entender que não houve a comprovação, na documentação apresentada juntamente com a impugnação, do documento alegado que levou ao estorno das despesas que teriam sido glosadas. Conforme alegação do contribuinte o estorno das despesas teria sido realizado por meio do documento nº 100018862 que teria sido anexado à impugnação.

Tendo em vista a firmeza das alegações do recorrente neste ponto, realizamos exaustiva busca nos documentos apresentados junto com a impugnação e conseguimos localizar um único documento, abaixo transcrito, no qual aparece um lançamento, datado de 31/01/2009, onde as contas de débito e de crédito são de despesas, ou seja, houve, como já afirmado pela DRJ, houve apenas uma modificação das contas de despesas e não o estorno destas.

Tp.doc. : SA (Doc.conta do Razão) Documento normal					
Nº documento	100018862	Empresa	0020	Exercício	2009
Data doc	31.01.2009	Dt.lançamento	31.01.2009	Período	01
Calc.imposto	<input type="checkbox"/>				
Referên.	REG. LÇTO				
Moeda doc.	BRL				
Txt.cab.doc.	REG. LÇTO				

Itm	CV	Conta	Atribuição	Texto breve conta	LNeg	Centro c	VE	VencLiquid	Montante	Mont.descon.	Texto
1	40	722002	20090131	Despesas Diversas	0002	9000			200.000,00	0,00	REG. LÇTO
2	50	442002	20090131	Despesas Diversas	0002	9000			200.000,00-	0,00	REG. LÇTO
3	40	722002	20090131	Despesas Diversas	0002	9000			6.690,00	0,00	REG. LÇTO
4	50	442002	20090131	Despesas Diversas	0002	9000			6.690,00-	0,00	REG. LÇTO

Mais ainda, o único documento apresentado é datado de 31/01/2009 e não de abril/2009 como alegou o recorrente. A título de exemplo, apresentamos lançamento realizado em outra conta onde identifica-se, perfeitamente, o lançamento a título de estorno de outra despesa realizada.

SE	EMP	DESCRICO	ANEX	TIPO	Montante IR	Montante base de IR	NR doc.	Referencia	Mont em M	Data pgtol	Conta	Data doc.	Pr. lgto.	Texto	Soc/Compan	
					0,00	0,00	C	5100008792	162648	58.067,52-	03.05.2009	24893	24.04.2009	27.04.2009	REF ALUGUEL ABR/2009	100046510
					0,00	0,00	C	5100009823	162648	58.067,52	03.05.2009	24893	24.04.2009	11.05.2009	ESTORNO DE FATURA	100046510
									0,00							

Assim, corroborando o que já foi analisado e decidido pela Delegacia de Julgamento, entendo que inexistente a comprovação da realização do estorno das despesas que foram objeto de glosa e, assim, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

6 - Mérito - Despesas Glosadas - Documentação deficiente - II Item da infração I

Este ponto se refere às despesas que teriam sido comprovadas como pagas, mas que não consta comprovação da efetividade dos serviços. Alega que nem a fiscalização, nem a Decisão de Piso apresentaram os motivos pelos quais consideraram que as despesas não estavam devidamente comprovadas.

Com relação a esta contestação, em verdade o assunto já foi objeto de tratamento na preliminar de nulidade apresentada pelo recorrente, razão pela qual não mais é necessária sua análise, posto que não foi aceita a apresentação de nova documentação comprobatória das despesas.

Assim, conforme já analisado em sede de preliminar rejeita-se o recurso apresentado.

7 - Mérito - Despesas Glosadas - Não demonstrada Efetividade e Necessidade dos Serviços - III Item da infração I

Propaganda e Publicidade => A glosa foi mantida em razão de a empresa não ter demonstrado a efetividade na prestação dos serviços. A recorrente entende que sendo despesas operacionais e rotineiras a simples apresentação das notas fiscais e comprovantes de pagamento é suficiente para demonstrar sua efetividade.

Honorários advocatícios, Assessoria e Consultoria => Alega neste item que o contrato firmado com a empresa Autos se refere a serviços de consultoria operacional e de marketing. Que se tratam de despesas operacionais. Que o valor dispendido no ano de R\$ 1.328.000,00 é plenamente compatível com o valor ajustado entre as partes.

Os serviços da Empresa Terco Grant se referiam a exames dos parcelamentos tributários a fim de verificar a existência de duplicidades e, sendo necessárias, devem ser mantidas.

A empresa CF 2009 Consultoria realizou serviços de levantamento de créditos de PIS/COFINS na aquisição de veículos novos.

Alega que em relação a estes itens não foi apresentada justificativa para a manutenção das glosas, apesar de ter sido comprovado o efetivo pagamento dos serviços.

Com relação a estes itens de contestação acima apresentados, reportamo-nos, novamente, à análise da nulidade empreendida no início deste voto, onde restaram demonstrados os argumentos da fiscalização e da Delegacia de Julgamento para desconsiderar os elementos de prova apresentados.

Ante a ausência da documentação comprobatória apresentada à época da fiscalização e da impugnação, não pode este colegiado considerar a documentação apresentada em fase recursal para comprovar fatos que já deveriam ter sido comprovados anteriormente e submetidos ao crivo do julgamento da impugnação.

Assim, não nos resta outra opção senão a de negar provimento ao recurso neste ponto.

8 - Mérito - Despesas Glosadas - Falta de demonstração da efetividade e dos Critérios de Rateio Empregados - Alega a existência de contrato de compartilhamento de custos entre as empresas do grupo. Que o contrato em questão determina a repartição dos custos em razão do faturamento de cada empresa do grupo e que inexistente previsão legal a impedir a utilização destes contratos.

Neste ponto assim se pronunciou a decisão de Piso:

Anexos 4 e 5 – Rateios de Despesas

78. Ainda uma vez a impugnante confunde a faculdade de ratear despesas, admitida pela legislação tributária, com a sua comprovação. Não constam dos autos documentos que comprovem os critérios adotados para tal rateio, mesmo que incomuns.

79. Em face da ausência de comprovação idônea da repartição pretendida, deve-se manter integralmente as glosas consolidadas nos anexos 4 e 5.

Em que pese bastante singela a alegação, consultamos o que foi relatado pela fiscalização no mesmo procedimento. Vejamos:

VI.1.4. Despesas Glosadas pela Falta de Demonstração da Efetividade das Despesas Rateadas entre empresas do Grupo e dos Critérios de Rateio Empregados:

Por meio dos Termos de Intimação Fiscal No 03, 04, 05 e 06, o contribuinte foi intimado nas datas de 27/12/2013, 07/02/2014, 14/03/2014 e 15/04/2014, respectivamente, a apresentar, entre outras solicitações, cópias digitalizadas dos documentos comprobatórios do efetivo pagamento das despesas rateadas entre empresas do grupo e respectivos demonstrativos de rateio, referentes aos lançamentos contábeis, selecionados por amostragem, obtidos da escrituração contábil digital do contribuinte – SPED, conforme relação constante do anexo 2 daquele Termo de Intimação. Foi solicitado que fosse apresentado ainda os critérios de rateio utilizados pelas empresas intervenientes.

Em resposta datada de 12/05/2014, o contribuinte apresentou Notas de Débito - ND emitidas por outras empresas pertencentes ao grupo empresarial em desfavor da Cambraia referentes ao rateio de despesas, as quais foram anexadas ao presente processo administrativo. Entretanto o contribuinte não apresentou os critérios de rateio utilizados e, também não comprovou o efetivo pagamento das despesas rateadas. Observa-se, ainda, que as Notas de Débito apresentadas encontram-se todas assinadas somente pelo contador da Cambraia, sr. Ricardo César Zolesi.

Outra particularidade observada nas Notas de Débito apresentadas pela Cambraia é que ocorrem repetições sistemáticas de débitos das mesmas despesas administrativas simultaneamente por diversas empresas do grupo, embora com valores diferentes. Assim, por exemplo, despesas com “salário e encargos”, “assistência médica e social”, “telefones / comunicação”, “consultoria / auditoria / assessoria”, entre outras, são debitadas contra a Cambraia, nas mesmas competências, pelas empresas Carfrance, Francecar, Saint Germain e Saint Michel.

Tal procedimento não é comum. O usual seria a concentração em uma única empresa, do controle dos gastos referentes aos departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre as empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Sendo assim, esta fiscalização reintimou a empresa, por meio do Termo de Intimação Fiscal No 07, em 06/06/2014, para que fosse disponibilizado os documentos anteriormente solicitados ainda pendentes de apresentação.

Neste mesmo termo, foi requisitado que fossem apresentadas cópias digitalizadas dos documentos comprobatórios do efetivo pagamento das despesas rateadas entre empresas do grupo e respectivos demonstrativos de rateio, referentes a novos lançamentos contábeis, selecionados por amostragem da escrituração contábil digital do contribuinte – SPED, conforme relação constante do Anexo 3 daquele Termo de Intimação, como também, os critérios de rateio utilizados pelas empresas intervenientes.

Embora sistematicamente reintimado, por meio dos Termos de Intimação Fiscal No 08, 09, 10, 11 e 12, nas datas de 31/07/2014, 20/08/2014, 09/09/2014, 14/10/2104 e 05/11/2014, o contribuinte não se pronunciou mais sobre este tema e, tampouco, apresentou mais nenhum novo elemento.

Embora o rateio de custos entre empresas do mesmo grupo possa ser prática usual no mercado, visando a otimização dos recursos disponíveis, tanto de pessoal como de equipamentos ou sistemas, tal fato não dispensa os contribuintes de provarem, se intimados pelo fisco, que a despesa a título de rateio existiu e que é dedutível na formação do lucro real.

A Tabela abaixo sintetiza os montantes de Notas de Débito - ND emitidas por outras empresas pertencentes ao grupo empresarial em desfavor da Cambraia, conforme dados obtidos de sua contabilidade.

CNPJ	EMPRESA DO GRUPO EMPRESARIAL	TOTAL EM ND (R\$)
07.989.018/0001-07	AVENUE DISTRIBUIÇÃO DE VEÍCULOS LTDA	1.061.944,07
41.920.521/0001-44	CARFRANCE LTDA	2.615.570,54
67.570.598/0001-25	FRANCECAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA	3.288.945,25
68.817.287/0001-80	SAINT GERMAIN DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA	907.798,92
64.052.897/0001-80	SAINT MICHEL DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA	652.611,77
Total AC 2009		8.526.870,55

Conforme detalhado no tópico V.4, para que despesas rateadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial sejam dedutíveis do IRPJ e da CSLL, é imprescindível que essas despesas sejam devidamente comprovadas, pagas e escrituradas e que sejam calculadas com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes.

Como a empresa nada comprovou a este respeito, não resta outra alternativa à fiscalização senão efetuar a glosa dessas despesas, de acordo com a legislação de regência, anteriormente descrita nos tópicos V.2 e V.4 deste termo, e conforme relacionado nos Anexos 4 e 5 a este Termo de Verificação Fiscal, intitulados, respectivamente, “Notas de Débito Seleccionadas da Contabilidade” e “Despesas Glosadas pela Falta de Demonstração da Efetividade das Despesas Rateadas entre empresas do Grupo e dos Critérios de Rateio Empregados”.

Portanto, concluindo, diante de tudo o que foi exposto no presente relatório, e tendo em vista a existência de despesas não devidamente comprovadas na TABELA 1 abaixo, cabe adicionar de ofício os referidos valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (infração reflexa) do ano-calendário de 2009, e, uma vez recalculado os montantes a pagar destes tributos, lançar os créditos tributários correspondentes.

Realizamos a transcrição do relatado pelo fiscal a fim de demonstrar que a empresa foi por diversas vezes instada a demonstrar a existência do contrato de compartilhamento de custos e a efetividade da realização das despesas. Apesar de diversas vezes intimado não cuidou de apresentar os contratos e documentações que assegurassem a legitimidade das despesas.

Mais ainda, mesmo em sua impugnação, já com o lançamento realizado, pude constatar que o contribuinte não apresentou referido contrato de compartilhamento de custos.

Em outro julgado já me manifestei que a existência de contrato de compartilhamento de custos como medida de racionalidade administrativa é perfeitamente legítima. Acontece que para tanto, há de se estabelecerem controles mínimos que garantam a possibilidade de se aferir o total efetivamente dispendido pelas empresas contratantes do compartilhamento e o seu critério de rateio a cada uma das empresas envolvidas no contrato.

Do exposto, inexistindo a comprovação solicitada, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

9 - Mérito - Contradição nos Lançamentos - Entende ter havido contradição no lançamento tendo em vista que, desconsiderando o contrato de compartilhamento a fiscalização glosou os lançamentos de débito referentes ao contrato, no entanto, manteve os lançamentos a crédito da empresa baseados no mesmo contrato. Pleiteia, assim, que caso seja mantida a desconsideração do rateio de despesas, que seja feito com todas as suas consequências também em relação aos lançamentos a crédito.

Quanto a este ponto, verificamos que, em sua impugnação a recorrente não apresentou pedido semelhante, razão pela qual este ponto não foi objeto de análise pela Delegacia de Julgamento. Assim, não havendo impugnação quanto à necessidade de se excluírem as receitas possivelmente vinculadas ao contrato de compartilhamento de custos, não se pode, em sede de juízo recursal, realizar discussão sobre assunto não tratado da decisão de primeira instância em face de sua não apresentação pelo impugnante.

Desta forma, não sendo estabelecido o contraditório pela falta de impugnação deste ponto, não se conhece do recurso voluntário interposto a tal título, razão pela qual entendemos por negar provimento ao recurso.

10 - Mérito - Infração 03 - Postergação de Despesas - Alega a empresa que as despesas glosadas referem-se efetivamente ao ano de 2009 vez que foram pagas neste ano.

Quando da realização da autuação assim se pronunciou a fiscalização quanto a este ponto:

VI.3. Infração 03: Da Redução Indevida do Lucro Real Causada por Postergação de Despesas – IRPJ e CSLL:

Por meio do Termo de Intimação Fiscal No 03, na data de 27/12/2013, intimamos o contribuinte a apresentar cópias digitalizadas dos documentos comprobatórios (notas fiscais, faturas, comprovantes fiscais do efetivo pagamento etc.), referentes aos lançamentos contábeis, selecionados por amostragem, obtidos da escrituração contábil digital do contribuinte – SPED, conforme relação constante do Anexo I daquele Termo de Intimação.

Pela análise da documentação comprobatória dos lançamentos contábeis selecionados, apresentados pelo contribuinte ao longo do procedimento fiscal, constatamos que algumas notas fiscais ou notas de honorários se referiam a despesas operacionais do ano-calendário de 2008, caracterizando assim, inobservância do regime de competência, e, conseqüentemente, postergação de despesas do ano-calendário de 2008 para o ano-calendário de 2009.

A tabela a seguir relaciona as notas fiscais e notas de honorários referentes a despesas do período de apuração de 2008, indevidamente postergadas para 2009. Estes comprovantes de despesas foram anexados ao presente processo administrativo-fiscal.

CNPJ	PRESTADOR DE SERVIÇOS	NF	DATA	VALOR (R\$)
28.711.539/0001-78	A.C. BURLAMAQUI CONSULTORES S/C	14242	16/12/2008	6.000,00
53.102.547/0001-64	COPYEDISA FORMULARIOS LTDA - ME	4885	03/12/2008	5.100,00
67.003.673/0001-76	MATTOS FILHO & ADVOGADOS ASSOCIADOS	97393	22/10/2008	16.091,67
67.003.673/0001-76	MATTOS FILHO & ADVOGADOS ASSOCIADOS	99283	02/12/2008	11.333,34
67.003.673/0001-76	MATTOS FILHO & ADVOGADOS ASSOCIADOS	99655	10/12/2008	140.000,00
Total AC 2008				178.525,01

Convém ressaltar, neste ponto, que essas despesas não foram contabilizadas no ano-calendário de 2008, o que implicaria neste caso em duplicidade de deduções, conforme constatação realizada por esta fiscalização na contabilidade da empresa deste período, obtida via escrituração contábil digital do contribuinte – SPED.

Como no ano-calendário de 2008 o contribuinte apurou prejuízo real e base negativa da CSLL, no valor de R\$ 29.535.594,03, conforme se observa em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2009/2008, original, transmitida em 14/10/2009, sob o nº 0001523399, anexa a este processo, a postergação de despesas operacionais do ano-calendário de 2008 para 2009 implicou na redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2009, posto que já não havia imposto nenhum a compensar em 2008

Outrossim, a correta apropriação das despesas dedutíveis incorridas no ano-calendário de 2008, por esta Fiscalização, ocasionou o aumento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, neste período, para o valor de R\$ 29.714.119,04. Tais alterações foram consideradas por esta Fiscalização no presente levantamento, como também, foram devidamente registradas em nossos controles.

Desta forma tendo o contribuinte não observado o regime de competência na escrituração de algumas despesas operacionais, ocasionando a redução indevida do lucro real no ano-calendário de 2009, cabe à fiscalização apurar estes valores, conforme demonstrado no Anexo 6 a este Termo de Verificação Fiscal, intitulado “Despesas do Ano-calendário de 2008 Postergadas para o Ano-calendário de 2009”, e lançar a respectiva infração.

Portanto, diante de tudo o que foi exposto no presente relatório, e tendo em vista a demonstração de diferenças não tributadas na TABELA 3 abaixo, cabe adicionar de ofício os referidos valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (infração reflexa) do ano-calendário de 2009, e, uma vez recalculado os montantes a pagar destes tributos, lançar os créditos tributários correspondentes.

As alegações do contribuinte não condizem com a forma de apuração de seus lucros. Inobstante as despesas terem sido pagas em 2009, pelo regime de competência, obrigatório às empresas tributadas com base no lucro real, as despesas devem ser reconhecidas

desde a data da emissão do respectivo documento comprobatório. Assim, se as despesas se referem ao ano de 2008, conforme ratificado pelo próprio contribuinte, neste ano deveriam ter sido reconhecidas e utilizadas na dedução do lucro tributável.

Assim não procedendo, tal procedimento implica na postergação de despesas pela inobservância do regime de escrituração, razão pela qual procedentes as razões do lançamento neste ponto. Colecionamos, abaixo, alguns precedentes deste CARF que ratificam o entendimento.

IRPJ - INOBSERVANCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. O registro contábil, em data errônea, de custo, despesa ou receita, quer no resultado, quer no patrimônio líquido como ajuste de exercícios anteriores, se enquadra perfeitamente nas disposições de inobservância do regime de competência, que, conforme dispõe o PN CST n° 2/96, que interpreta o § 5° do art. 6° do Decreto-Lei n° 1.598/77, só po de gerar lançamento se houver prejuízo ao fisco. Acórdão n° 1803-00.017, de 18/03/2009, da 5ª Câmara / 1º Conselho de Contribuintes.

IRPJ - ESCRITURAÇÃO DE DESPESA. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA. EFEITOS. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de despesa constitui fundamento para lançamento de ofício, quando dela resultar postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. CSLL – TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações. Acórdão n° 07-15.670, de 13/04/2009, da 3ª Turma da DRJ/FNS.

IRPJ - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA EM ESCRITURAÇÃO DE DESPESA. A inexatidão, quanto ao período de apuração, na escrituração de receita, custo ou despesa, somente constitui fundamento para lançamento de imposto ou diferença de imposto, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Acórdão n° 1102-000.463, de 30/06/2011, da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF

Do exposto, confirmando-se a irregularidade do procedimento do contribuinte no que toca ao reconhecimento, em 2009, de despesas relativas ao ano de 2008, voto por julgar improcedente o recurso neste ponto.

11 - Concomitância das Multas Isoladas e de Ofício - Protesta pela impossibilidade de manutenção da aplicação das duas multas em conjunto sobre os mesmos fatos.

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

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

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

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

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

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

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

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

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

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

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

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

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate

da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

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

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

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

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

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

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

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa

proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

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

12 - Lançamentos Reflexos de CSLL - Alega que devem ser cancelados os lançamentos de CSLL para as despesas que, sendo glosadas na apuração do lucro real, sejam dedutíveis na apuração do lucro líquido, tendo em vista que as normas que regulam os tributos são diversas. Apresenta precedentes do próprio CARF.

Ao contrário do que pretende o recorrente a glosa das despesas realizadas pela fiscalização provocou alterações na apuração do lucro líquido da empresa e não em seu lucro real, vez que se referiam a despesas consideradas na dedução do lucro bruto. Assim, qualquer alteração nestas despesas, conforme realizado no procedimento de fiscalização em análise, provoca alterações no lucro líquido da empresa e, em consequência, reflete na apuração da CSLL, vez que a base de cálculo original desta é o lucro líquido.

Assim, referindo-se os lançamentos à apuração do lucro líquido da empresa, devem obrigatoriamente refletir-se na apuração da CSLL como consequência obrigatória dos lançamentos de IRPJ.

Do exposto, neste ponto entendo por negar provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto e demonstrado voto do sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, não conhecer dos documentos apresentados com o recurso e não conhecer do recurso em relação ao Item 9 - Contradição do Lançamento em face de sua não impugnação e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o montante de R\$ 36.237,30, a título de duplicidade de glosa de despesas de aluguel e de excluir a aplicação de multa isolada concomitantemente à multa de ofício em razão desta ter sido integralmente abrangida por àquela.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

