



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.725358/2017-75
ACÓRDÃO	1301-007.686 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLÍNICA DELFIN GONZALEZ MIRANDA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

ALUGUÉIS GLOSADOS. EXISTÊNCIA DE GRUPO EMPRESARIAL E AÇÃO COORDENADA. PREMISSA EQUIVOCADA.

Sendo incontroverso o ingresso de investidores estrangeiros, que eles passaram a condição de detentores de 49% (quarenta e nove por cento) das ações ordinárias da sociedade empresarial, após realizado o devido porte financeiro, é razoável o aumento de capital devido a entrada de tais investidores, e, por consequência, a efetiva existência e validade do acordo de Acionistas celebrado entre as partes, ainda que ele tenha sido assinado apenas por um dos sócios, vez que restou demonstrado que ele teve a finalidade de atender condições impostas pelos novos investidores.

Além disso, o mero atraso no arquivamento de Ata de Assembleia Geral Extraordinária na Junta Comercial ou a ausência de registro da transferência do imóvel, não descaracterizam a efetiva ocorrência da operação de compra e venda e por consequência, da efetividade das locações dos referidos imóveis, quando constatada a sua inequívoca materialidade, embasada, inclusive, em propósito negocial específico e legítimo.

Assim, demonstrada a veracidade da operação de aquisição dos imóveis, bem como a legitimidade da operação de locação comercial celebrada entre a Recorrente e a atual proprietária do imóvel, deve ser reconhecida a improcedência do lançamento neste ponto.

OMISSÃO RECEITAS DE ALUGUÉIS. NÃO CONFIGURADA.

Sendo incontroverso que a partir da cisão parcial da Recorrente, a Delfin Investimentos passou a gozar e todos os direitos relativos à aquisição dos imóveis vertidos para o seu capital social, inclusive o direito à locação

destes, resta inegável que os valores dos aluguéis do imóvel em questão, creditados em sua conta bancária, são receitas da Delfim Investimentos, que aliás, como visto em prova existente aos autos, foram oferecidas à tributação regularmente.

IRPJ. CSLL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. JUROS DE MÚTUOS REPASSADOS A COLIGADAS.

A diferença positiva entre (i) os valores superiores das despesas financeiras de recursos obtidos no mercado, apurados de forma proporcional aos mútuos repassados a coligadas, e (ii) os valores inferiores das receitas financeiras obtidas desses mútuos, configura apenas um indício de existência de despesa financeira não necessária, mas não prova a desnecessidade de quaisquer despesas.

GLOSA DA EXCLUSÃO DA REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. IMPROCEDÊNCIA.

Comprovando-se que as provisões indicadas pela Autoridade lançadora foram adicionadas ao lucro líquido do ano-calendário de 2012, impõe-se reconhecer que são legítimas as exclusões destes valores no ano-calendário de 2013, quando as despesas foram realizadas.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a]integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-83.570, proferido pela 15ª Turma da DRJ/RPO que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo, assim, parcialmente o crédito tributário em litígio, considerando a redução do patamar da multa de ofício, de 150% para 75%, para a infração DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS (FG 31/07/2013), com a exoneração total de crédito tributário (inclusive multas e juros, até a data do lançamento) de R\$550.730,11.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Tratam-se de impugnações apresentadas, pelo contribuinte supra identificado e por DELFIN INVESTIMENTOS LTDA, CNPJ nº 15.432.830/0001-65, contra Autos de Infração formalizando a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 5.616.610,55, sendo R\$ 4.080.889,18 a título de IRPJ e R\$ 1.535.721,37 a de CSLL, relativo ao período de 01 a 07/2013, pela constatação, pela autoridade fiscal, das seguintes infrações:

- OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS (Item 6 TVF)
- CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS (Item 4 TVF)
- DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS (Item 5 TVF)
- EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS (Item 8 TVF)
- MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA (Item 12 TVF)

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Destaca, inicialmente, a fiscalização, que o atuado, empresa cuja atividade indicada por CNAE 86.40-2/05 - SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM COM USO DE RADIAÇÃO IONIZANTE, EXCETO TOMOGRAFIA, sofreu cisão parcial no período em análise, assim como alterou sua natureza jurídica de sociedade Limitada (LTDA) para Sociedade Anônima (S.A.).

Com relação à cisão, apesar da Assembleia Geral Extraordinária que a deliberou ser datada de 08/03/2013, o arquivamento foi realizado após o prazo de 30 dias previsto pela Lei nº 8.934/94, portanto somente foram considerados os efeitos a partir de 02/08/2013, deferimento do arquivamento pela JUCEB. Este foi o ponto para divisão dos períodos de apuração constantes dos dois processos resultantes da ação fiscal em foco.

Observa, ainda, a composição do grupo empresarial o qual faz parte, auto intitulado grupo Delfin Medicina Diagnóstica, em que, das 14 empresas, somente o autuado apurou o IRPJ pelo Lucro Real, as demais tendo optado pelo Lucro Presumido.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS (Item 4 TVF)

Em análise a contratos de aluguel de imóveis apresentados em lastro a despesas declaradas em DIPJ e identificadas em ECD, constatou-se:

4.1 Imóvel situado na Rua das Hortências, nº 386

Trata-se de imóvel onde se instalaram atividades de pelo menos 6 empresas do grupo (Clinica Delfin Villas Diagnóstico por Imagem LTDA e Unidade Complexo Médico Delfin, em Lauro de Freitas para marcação de exames; Delfin Investimentos Ltda, CNPJ 15.432.830/0001-65, Delfin Imagem S.A., CNPJ 14.493.939/0001-87, Serviços de Radiologia da Bahia, CNPJ 15.246.903/0001-24 e Clínica Delfin Gonzalez S.A.).

O autuado deduziu integralmente o valor compactuado para o aluguel mensal do imóvel (R\$ 20.000,00), razão pela qual houve o rateio e glosa de 5/6 do valor referente a este contrato (R\$ 16.666,66).

4.2 Imóvel situado na Av. Antônio Carlos Magalhães nº 442 (Av. ACM)

Trata-se do imóvel onde são prestados os serviços descritos no objeto social da empresa.

Constatou-se, na verdade, ser um complexo envolvendo 4 imóveis distintos, dois prédios e uma casa entre estes, e, nos "fundos", um imóvel situado à Alameda Garret nº 263, contínuo com os 3.

Foi apresentado, pelo contribuinte, um contrato com vigência a partir de 01/05/2013, pelo qual se formaliza o aluguel de 3 imóveis, um prédio na Av. ACM (Bloco A), e uma sala (Sala A) e uma loja (Loja A) na Alameda Garret, cujos locadores são ZARPANDO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, CNPJ 17.791.743/0001-20 (ZARPANDO), e GARIMPEIROS V NORDESTE LOCAÇÃO DE IMÓVEIS S.A., CNPJ 17.896.365/0001-49 (GARIMPEIROS). O valor contratado, de R\$ 47.520,00 mensais, seria pago metade a cada pessoa jurídica.

Bloco A

Contudo, em intimação ao Cartório de registros, o senhor Delfin Gonzalez Miranda seria o proprietário do prédio à Av. ACM (Bloco A) desde 1995, e constaria o próprio autuado como proprietário, sendo objeto de alienação somente em 2015 (após o período fiscalizado), averbada em 2016. Por esta razão, foi glosada a despesa referente ao aluguel deste imóvel.

Para este mesmo imóvel, há registro, de janeiro a julho de 2013, de despesas de aluguel pagas à DELFIN INVESTIMENTOS LTDA, CNPJ 15.432.830/0001-65, no valor

de R\$ 30.704,55 mensais. Apesar do contrato datado de maio de 2013, a partir de agosto houve a substituição, na contabilidade, para as duas pessoas jurídicas anteriormente identificadas (ZARPANDO e GARIMPEIROS).

O contribuinte apresentou, ainda, protocolo de cisão parcial aprovado em AGE do dia 08/03/2013, pelo qual o Bloco A é vertido à Delfin Investimentos, o que explicaria o pagamento de aluguel à Delfin Investimentos (despesa dedutível do lucro, paga a empresa do mesmo grupo). Todavia, destaca a fiscalização que desde janeiro de 2013 já ocorria o pagamento de alugueis à Delfin Investimentos.

A autoridade tributária indica que a justificação para a cisão parcial se funda na especialização, retirando do seu patrimônio ativos não diretamente relacionados com seu objeto social. Entretanto, o imóvel vertido se tratava de base operacional onde se realizava a atividade fim, e interpretou-se que a sua transferência para empresa do mesmo grupo não teria outra finalidade que não a criação de despesas dedutíveis com o fim de reduzir o montante de tributos devidos.

Afirma o fisco, que, ainda que fosse superada a apontada desnecessidade da despesa pela reorganização fraudulenta, a cisão só teria efeitos a partir do deferimento do arquivamento da Ata da AGE, ou seja, a partir de agosto de 2013. Neste caso, suscita-se a possibilidade de alteração da titularidade do imóvel junto ao Cartório de Imóveis, o que também não ocorreu, mantendo-se, portanto, o atuado como proprietário do imóvel.

Considerou-se, portanto, inaceitável a despesa registrada em ECF de pagamentos à Delfin Investimentos desde janeiro de 2013.

Sala A

O imóvel designado por "Sala A" possui, em sua certidão, informação de aquisição, em 15/05/2013, pelo atuado, sendo os vendedores NOEME GENESIA RIBEIRO e OSVALDO JOSÉ RIBEIRO. Ou seja, o imóvel não pertencia à ZARPANDO ou à GARIMPEIROS, sendo incoerente a existência do contrato de locação por estes a partir de 01/05/2013, e, some-se, o imóvel foi adquirido pelo atuado duas semanas depois desta data.

Sendo proprietário do imóvel, ainda que conste pagamentos efetuados à ZARPANDO ou à GARIMPEIROS, não se tratariam de despesas de alugueis conforme informado, sendo efetuada a glosa da despesa declarada.

Loja A

Consta como proprietário deste imóvel o Sr. Delfin Gonzalez Miranda desde 1999, sendo, em seguida, propriedade do contribuinte atuado, assim como o Bloco A.

Não se justificariam, de igual forma, os pagamentos à ZARPANDO ou à GARIMPEIROS serem deduzidos como despesa de aluguel.

Bloco B

Para o imóvel identificado como "Bloco B", situado à Av. ACM, foi apresentado, no curso da fiscalização, contrato de locação entre o atuado e a Delfin Investimentos, firmado em janeiro de 2013. Para ambas as partes, o representante e signatário do contrato foi o Sr. Delfin Gonzalez Miranda, acordando o valor de R\$ 39.663,55 mensal como contrapartida pelo aluguel.

Segundo registro do imóvel, este pertenceria ao atuado desde 2009, e, inclusive, concedeu o imóvel como garantia a terceiros em hipoteca realizada em julho de 2013.

Este imóvel também é parcela cindida, e, também, sem realização da transferência para a Delfin Investimentos.

Considerou-se, portanto, indedutível a despesa de aluguel relacionada a este imóvel, sendo este propriedade do próprio atuado.

Bloco C

Conforme ECF e contrato de locação, este imóvel situado à Av. ACM teria sido alugado para o atuado por GARIMPEIROS ENERGIA VERDE LTDA, CNPJ 08.405.397/0001-03, pelo valor mensal de R\$ 65.000,00, a partir de outubro de 2012.

Consta, todavia, da certidão do imóvel, sua aquisição pelo atuado em 2008, sendo alienado somente em 2015 (com registro em 2016).

Por esta razão, foi glosada a despesa relativa a este imóvel.

DESPESAS FINANCEIRAS E CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS NÃO ONEROSOS (Item 5 do TVF)

Foi observado pela autoridade fiscal a obtenção de empréstimos que motivaram a dedução de despesas de juros e, simultaneamente, a concessão de empréstimos a parte relacionadas (empresas de mesmo grupo tributadas pelo lucro presumido ou pessoas físicas, portanto, para as quais juros não seriam despesas dedutíveis) sem a cobrança de juros ou com juros abaixo do contraído pelos empréstimos próprios.

Contrato de empréstimo cujo excerto foi reproduzido no Termo de Verificação Fiscal (TVF) indica o atuado como mutuário, contudo se referiria à aquisição de equipamento de diagnóstico para o Hospital da Bahia, empresa de mesmo grupo. Outros contratos com conflitos da mesma natureza foram identificados, mútuos vinculados à aquisição de equipamentos a serem instalados em outras empresas do grupo.

Considerou-se, portanto, serem indedutíveis os encargos financeiros de empréstimos repassados, em que, foram confrontadas as contas patrimoniais do contribuinte e consolidados os juros ativos e passivos, conforme sua natureza. Em seguida, ponderou-se qual parcela seria indedutível, obedecendo a seguinte lógica:

DESPESA FINANCEIRA INDEDUTÍVEL = (B/A) x E - D

A = MEDIA PONDERADA DIÁRIA DOS EMPRESTIMOS OBTIDOS

B = MEDIA PONDERADA DIÁRIA DOS EMPRESTIMOS CONCEDIDOS

C = DESPESA FINANCEIRA INDEDUTIVEL

D = JUROS RECEBIDOS/ATIVOS

E = JUROS PASSIVOS/PAGOS

OMISSÃO DE RECEITAS DE ALUGUEL (Item 6 do TVF)

Frente à constatação, pela fiscalização, de receitas de aluguel declaradas em DIRF pela Superintendência Administração em Pernambuco, CNPJ 03.559.037/0001-42, órgão da Administração Pública Federal, para o autuado, este informou haver repassado os valores diretamente à Delfin Investimentos, dado que se trataria de receita relativa a imóvel vertido à esta empresa por ocasião da cisão parcial já conhecida.

Narra a fiscalização que a transmissão da propriedade somente foi efetuada em 11/08/2013, após o deferimento do arquivamento da ata da AGE de cisão pela Junta Comercial, em 02/08/2013.

Indica, de igual forma, a inafastabilidade da percepção da receita referente a imóvel de sua propriedade, paga pela administração pública em sua conta bancária, em decorrência de contrato do qual é parte.

OPERAÇÕES DE CRÉDITO COM PESSOAS LIGADAS - IOF (Item 7 do TVF)

Intimado a detalhar os mútuos declarados em DIPJ, assim como a justificar a manutenção em contabilidade de contratos já vencidos, o contribuinte respondeu:

CLÍNICA DELFIN GONZALEZ MIRANDA S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrito no CNPJ/MF sob o n. 16.047.490/0001-11, estabelecida na Avenida Antônio Carlos Magalhães, 445, na cidade de Salvador, Estado da Bahia, por seus procuradores que ao final assinam, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Senhoria, em atendimento ao Termo de Procedimento Fiscal supracitado, informar que o período de 2013 se refere a documentos e fatos atrelados a outra administração, razão pela qual a atual administração não possui condições de responder a alguns dos questionamentos apresentados na intimação referenciada.

Identificada a realização de operações de crédito na forma de repasses a pessoas ligadas (físicas e jurídicas), considerou-se a hipótese de incidência prevista no art. 7º, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Destaca, ainda, a autoridade autuante:

210. Assim, se estas operações se revestem de intuito especulativo ou não constituem atividade econômica geradora de ônus ou ganhos para as partes envolvidas, são aspectos irrelevantes para definir o campo de incidência do IOF.

EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO EFETUADA A TÍTULO DE REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS - FICHA 9A DA DIPJ (Item 8 do TVF)

Foi efetuada pelo contribuinte em suas DIPJ relativas ao ano 2013, exclusão a título de "Reversão dos saldos das provisões não dedutíveis":

E foram efetuadas os seguintes esclarecimentos pela autoridade autuante:

219. Foi observado que o contribuinte fez uma exclusão na linha denominada "Reversão dos saldos das provisões não dedutíveis". Essa exclusão, conforme dito, reduz o lucro líquido antes do IRPJ.

220. Para que seja efetuada essa redução, se pressupõe que tenham sido oferecidos a tributação valores anteriormente e que, em função de diversos fatores, não devessem o ser, razão pela qual são excluídos da base de cálculo do imposto, resultando um valor menor a pagar.

221. Para que haja essa exclusão de "Reversão dos saldos das provisões não dedutíveis" na ficha 9A se pressupõe que em algum momento essa provisão não dedutível tenha sido adicionada ao lucro.

222. A contrapartida dessa exclusão, ou seja, o lançamento reflexo que justificaria essa exclusão, deve ser feito na ficha 7, Demonstração do Resultado do Exercício, linha 31 "Reversão dos saldos das provisões operacionais".

223. Na demonstração do resultado do exercício, ficha 7, a partir do lucro bruto contabilizado, são feitas diversas adições e deduções até se chegar ao lucro operacional.

224. Dentre essas adições efetuadas ao lucro bruto, temos, na linha 31 desta ficha, "Reversão dos saldos das provisões operacionais". Ou seja, ao lucro bruto foi adicionada a reversão de provisão operacional.

225. Dentre essa reversão operacional, há parcelas que, mesmo sendo operacionais, não são dedutíveis pela legislação do imposto de renda, essa parcela não dedutível para o imposto de renda deve ter seu efeito anulado do SP RIBEIRAO PRETO DRJ Fl. 3682 Cópia autenticada administrativamente Documento de 59 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP01.1024.10543.EPEP. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Processo 10580.725358/2017-75 Acórdão n.º 14-83.570 DRJ/RPO Fls. 9 9 lançamento efetuado na ficha 7, ou seja, do lucro operacional, a anulação do efeito desta soma é a exclusão efetuada na ficha 9A, Demonstração do Lucro Real, linha 50 ou 52, a depender da DIPJ, mas sempre com a mesma rubrica: (-)Reversão dos saldos das provisões não dedutíveis.

226. Concluindo: o contribuinte, ao fazer uma adição ao lucro bruto, ficha 7, de reversão de saldo das provisões operacionais, deve fazer um lançamento oposto posteriormente referente especificamente à parcela não dedutível, esse lançamento oposto é feito na ficha 9, como exclusão do lucro líquido do IRPJ parcela da reversão de despesa operacional adicionada na ficha 7, mas agora a exclusão da parcela não dedutível.

Neste contexto, percebeu-se que não houve a declaração, na Ficha 7, que motivasse a contrapartida presente na Ficha 9A, a qual é redutora daquela.

O contribuinte explicou ao fisco tratarem-se de provisões efetuadas em 2012, a título de "premiação/gratificação", "serviços de consultoria" e "serviços advocatícios", incluídas no lucro real do período, e que estariam declaradas na linha 44 da Ficha 7, "Despesas Operacionais", as quais estariam detalhadas na Ficha 05D.

Ao averiguar as afirmações, confirmou-se somente a existência, no ano anterior, de provisões não dedutíveis de "perdas esperadas de crédito de liquidação duvidosa", não se ratificando o informado pelo contribuinte.

Por conseguinte, foi efetuada a glosa das exclusões.

DO NÃO APROVEITAMENTO DO SALDO NEGATIVO APURADO. (Item 9 do TVF)

Pela existência de compensações declaradas pelo contribuinte utilizando estes créditos, justifica-se, no TVF, a falta de dedução do lançamento realizado frente a existência de Saldos Negativos de IRPJ e CSLL (DCOMP com informação de crédito nº 05275.61756.290415.1.3.02-5203 para IRPJ e nº 32993.65378.221015.1.3.03-0856 para CSLL).

MULTA QUALIFICADA SOBRE A GLOSA DE DESPESA DE ALUGUEL (Item 10 do TVF)

Aponta-se a existência de contratos fictícios para a redução imprópria dos tributos devidos, utilizando-se, inclusive, de imóveis próprios em aluguéis simulados, os quais não somente constam como sua propriedade no registro de imóveis, mas foram concedidos em garantia hipotecária pelo contribuinte no período em análise.

Resume a autoridade fiscal:

261. De todo o exposto ao longo deste Termo, não resta dúvida quanto à intenção deliberada em se cometer os ilícitos tributários acima tipificados; pelo que, sob prática dolosa, promovera e fizera uso a fiscalizada da montagem de uma série de negócios jurídicos artificiosos (transferências de bens do ativo permanente entre sociedades vinculadas a mesmo controle societário; a que se seguiram vultosas locações dos próprios bens envolvidos nas transferências contábeis e simulação de contratos, a exemplo de contrato assinado analisado no item 5.2.2 deste Termo, o qual fora assinado em 01 de maio de 2013, sendo que o contribuinte adquiriu o mesmo imóvel em 15 de maio de 2013) – tudo articulado pela empresa para dissimular a base de incidência tributária e subtrair expressivos valores de impostos federais.

Aplicou-se, neste íterim, a multa qualificada de 150%, conforme previsão da Lei nº 9.430/96, art. 44, II, a estas despesas glosadas.

Destaque-se que o lançamento pela glosa das despesas relativas ao contrato de aluguel com HRC PATRIMONIAL LTDA não foi objeto de qualificação.

MULTA QUALIFICADA SOBRE A GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA (Item 11 do TVF)

Considerou-se como planejamento tributário abusivo a interposição do atuado em operações de crédito de interesse de outras empresas do mesmo grupo, com base na documentação obtida e sob contexto de ser o atuado a única empresa do grupo tributada pelo lucro real e, logo, a única que se beneficiaria, por deduzir do lucro tributável, das despesas de juros passivos.

A fiscalização reconhece a normalidade, usualidade e necessidade das despesas financeiras decorrentes de juros sobre empréstimos obtidos, contudo caracteriza ressalva ao caso ora apreciado, no qual o atuado assumiria o ônus de empréstimos enquanto concedia crédito a título não oneroso ou em condições mais vantajosas a outras empresas do mesmo grupo:

270. No entanto, a partir do momento em que as despesas financeiras são geradas pela obtenção de financiamentos ou empréstimos onerosos, ao mesmo tempo em que existem empréstimos concedidos para pessoas ligadas, sem a cobrança de encargos financeiros, fica descaracterizada a classificação das despesas financeiras suportadas pelo contribuinte como "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora", condição imposta pelo art. 299 do RIR/99

para que uma despesa possa ser dedutível na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Afinal, se uma empresa pode conceder empréstimos a título não oneroso para seu sócio ou para outras pessoas ligadas, como justificar que ela necessite tomar dinheiro no mercado, pagando juros por este dinheiro?

Dada a ação dolosa do contribuinte visando impedir a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados, qualificou-se a multa de ofício relativa a estas glosas.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS (Item 12 do TVF)

Durante o ano calendário fiscalizado, o contribuinte fez a opção pela tributação pelo Lucro Real anual, com a apuração de balancetes mensais de redução ou suspensão.

Por conseguinte, as despesas glosadas reduziam, a cada mês, o montante a recolher relativo às antecipações, por estimativa, do IRPJ e da CSLL, percebendo-se insuficiência de recolhimento frente ao efetivamente devido, dando ensejo à multa isolada prevista no art. 44, inciso II, b, da Lei 9.430/96.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

O regramento referente à cisão das sociedades, assim como a legislação tributária, prevêem a solidariedade da empresa que absorver o patrimônio pelas obrigações da empresa cindida anteriores ao evento de cisão. Tal compreensão foi baseada nos artigos 124 e 132 do CTN combinados com o artigo 233 da Lei nº 6.404, de 1976.

Cientificados da autuação em 29/08/2017 o contribuinte e em 04/09/2017 o responsável, apresentaram impugnações em, respectivamente, 28/09/2017 e 03/10/2017.

IMPUGNAÇÃO / CONTRIBUINTE

Inicia o impugnante sua peça esboçando premissas que afastariam a sustentação dos Autos de Infração, as quais seriam a inexistência de grupo econômico e a legitimidade da cisão operada.

A cisão é apontada como exigência de fundos de investimento, os quais não tinham interesse nos imóveis cindidos, sendo vertidos para outra empresa e, então, alugados para o impugnante.

Afasta a acusação de planejamento tributário abusivo no tocante às despesas financeiras por explicar não existir grupo econômico para que se repassasse os financiamentos.

Sob o mesmo tópico da glosa das despesas financeiras, indica nulidade na quantificação da autuação, a qual desconsiderou os registros contábeis individualizados e determinou a base de cálculo por aferição indireta.

Aduz não haver omissão de receitas de aluguéis por repassar integralmente os valores recebidos à Delfin Investimentos, a qual seria proprietária dos imóveis após a cisão, e quem ofereceu os rendimentos à tributação.

Informa que ofereceu à tributação as provisões revertidas, sendo regular sua exclusão.

Reclama a respeito das multas, em que entende ser incabível a concomitância entre a multa de ofício sobre os valores reajustados do ajuste anual e a multa sobre as estimativas não pagas, assim como requer, na eventualidade de manutenção das autuações, a redução da multa de ofício, de 150% para 75%, em virtude de não existir comprovação do evidente intuito de fraude.

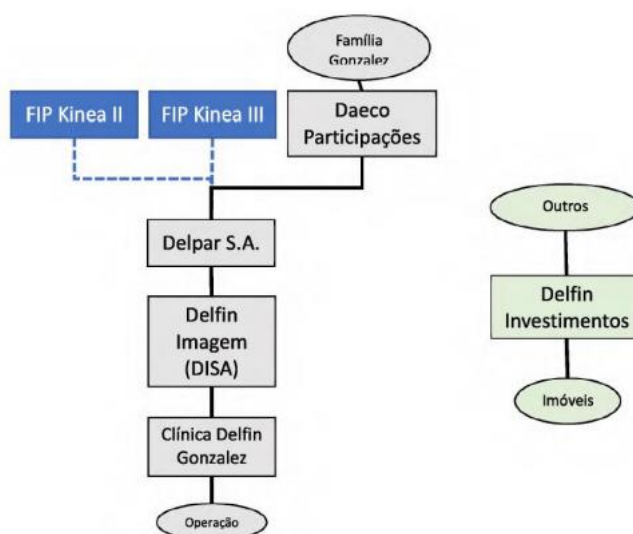
INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO DESTINADO À EXECUÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

Rejeita o impugnante o reconhecimento de coligação entre as empresas apontadas, em especial a DELFIN INVESTIMENTOS, assim como a interpretação de que a cisão efetuada teria como objetivo evitar o pagamento de tributos.

A contextualizar sua posição, explica:

Em verdade, a operação de cisão realizada pela Impugnante decorreu da assinatura do Contrato de Investimento celebrado entre o FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES KINEA PRIVATE EQUITY II, FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES KINEA PRIVATE EQUITY III, Fundo de Investimento em Cotas de Fundos de Investimentos em Participações Kinea Private Equity II, DELFPAR S.A., DAECO Participações LTDA., Delfin Investimentos LTDA. e o Dr. Delfin Gonzalez Miranda, em 29/10/2012 (contrato anexo, Doc. 04).

(...)E, entre as condições necessárias para o ingresso dos FUNDOS DE INVESTIMENTOS KINEA II e III, estava a realização da cisão parcial da Clínica Delfin Gonzalez Miranda S.A., ora Impugnante, vertendo os seus imóveis para a DELFIN INVESTIMENTOS LTDA., empresa constituída especificamente para este fim, não tendo sócios em comum com a Impugnante (Contrato Social e Alterações Contratuais anexas, Doc. 12). Isso porque os investidores, desde o início das tratativas negociais, demonstraram que não possuíam interesse algum nos imóveis que pertenciam à Impugnante, impondo que a reorganização societária teria que se pautar na dedicação exclusiva às atividades de diagnóstico por imagem e análises clínicas, consoante trecho da Justificação que acompanhou a Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 08 de março de 2013 (Doc. 03)(...)Portanto, ao contrário do entendimento manifestado pela Autuante, a cisão parcial que culminou na transferência dos imóveis pertencentes à Impugnante para a DELFIN INVESTIMENTOS LTDA. não teve por finalidade a execução de planejamento tributário abusivo, destinado à supressão de tributos, mas sim o real atendimento às condições impostas por investidores que ingressaram na sociedade empresarial. A reorganização societária da Impugnante, a partir do ingresso dos FUNDOS DE INVESTIMENTO KINEA II e III, pode ser facilmente compreendida através do projeto preliminar de reestruturação (Doc. 13), definido após consultoria jurídica contratada especificamente para este fim, que se apresenta da seguinte forma:



E complementa com o compromisso, previsto no Protocolo de Cisão, de que seria celebrado o contrato de locação entre o impugnante e a Delfin Investimentos, assim como a previsão da cisão no Contrato de Investimento.

Reafirma, portanto, que a cisão parcial operada não teve qualquer propósito de se evadir de suas obrigações fiscais.

LEGITIMIDADE DAS DESPESAS COM LOCAÇÃO DE IMÓVEIS COMERCIAIS – DIREITO À POSSE DO PROMITENTE COMPRADOR

Partindo da premissa de legitimidade da operação societária de cisão, desvinculando-a de qualquer relação com suas obrigações fiscais, pugna pelo reconhecimento da regularidade dos aluguéis pagos.

Para tanto, argumenta que as operações de compra e venda dos imóveis se consumaram com a assinatura de contratos particulares de compra e venda, os quais previam a posse imediata dos imóveis aos adquirentes, assim como o direito à locação dos imóveis.

Escora-se em jurisprudência e no artigo 482 do Código Civil:

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

Socorre-se, ainda, da verdade material, a buscar afastar o "formalismo exacerbado" exigido pela autoridade fiscal, visto que efetivamente houve a cisão parcial com a versão dos imóveis ao locador.

LEGITIMIDADE DAS DESPESAS COM LOCAÇÃO DE IMÓVEIS COMERCIAIS - DESPESAS NECESSÁRIAS E DEDUTÍVEIS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/ CSLL

Bloco A (Janeiro a Julho de 2013)

Repisa a inexistência de vínculo societário com a Delfin Investimentos, não havendo que se considerar ações internas em grupo econômico.

Informa que o Protocolo de Cisão Parcial prevendo a transmissão dos imóveis é datado de janeiro de 2013, havendo sido ratificado retroativamente pela AGE realizada em março. Por conseguinte, seriam legítimos os pagamentos registrados de janeiro a julho de 2013.

Bloco B – Matrícula 10.718

Reitera os argumentos trazidos com relação ao Bloco A, com a distinção que o Bloco B teria permanecido patrimônio da Delfin Investimentos a partir de agosto, enquanto o Bloco A teria sido alienado a terceiros.

Bloco C – Matrícula 47.006

Informa que o imóvel em questão teria sido alienado por promessa de compra de venda firmada em outubro de 2012, e sequer constou dos relatórios de cisão.

Junta, como prova, a escrituração contábil da Garimpeiros, empresa adquirente, onde consta registro da propriedade em seus ativos, assim como das receitas de aluguel referentes ao imóvel.

INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS DE ALUGUEL

Fundado na cisão operada, o impugnante informa ser o imóvel fonte dos rendimentos propriedade da Delfin Investimentos, sendo seu direito alugá-lo, a qual devidamente registrou as receitas e as ofereceu à tributação.

O recebimento em sua conta bancária seria somente questão de formalizar a transferência da propriedade, o que foi efetuado em 11/08/2014.

LEGITIMIDADE DAS DESPESAS FINANCEIRAS SUPOSTADAS

Inaugura o tópico destacando que não houve análise individualizada das operações de crédito, limitando-se a fiscalização a, baseada em indícios de irregularidades, municiar-se de contratos "pinçados" e quantificar as infrações utilizando fórmula que, utilizando saldos de contas contábeis, não refletiria os fatos ocorridos no ano fiscalizado, mas abarcaria fatos que poderiam remeter à fundação da empresa.

Inexistência de graciousidade na concessão de empréstimos a outras partes relacionadas

O impugnante visa desconstruir o pressuposto da existência de um grupo econômico, a lógica que, afirma, sustentaria a prática de empréstimos gratuitos como parte de planejamento tributário, com o deslocamento de lucros para aquelas unidades com tratamento tributário favorecido.

Escora seu raciocínio no fato de que um grupo empresarial sem ligação com o Sr. Delfin Gonzalez Miranda ingressou como sócio, e não haveria interesse dos fundos de investimento aportar 70 milhões de reais por 49% de participação na sociedade para, em suas operações, financiar gratuitamente as demais empresas ligadas a ele. Afirma que:

não encontra qualquer respaldo lógico ou econômico, uma vez que o prejuízo com a renúncia de juros é infinitamente superior ao benefício auferido pela dedução da despesa na apuração do lucro real.

Em suma: seria uma sandice dos gestores dos fundos aceitar tal planejamento tributário envolvendo a assunção de despesa de terceiras pessoas a eles não relacionadas, com redução significativa da margem de lucro a ser distribuída aos investidores.

Complementa o raciocínio com o fato que, de sua fundação até 2012, era optante do lucro presumido, e a concentração das despesas financeiras na impugnante não traria benefícios tributário. Acrescenta que, dos R\$ 88 milhões de saldo inicial de empréstimos obtidos considerados pela auditoria, cerca de R\$ 65 milhões seriam anteriores a 2012.

Nulidade do arbitramento da base de cálculo por falta de amparo legal. Apresentação de livros e documentos fiscais. Necessidade de individualização das despesas financeiras não necessárias

Com relação ao ano calendário 2013, garante que as tomadas de recursos no mercado, com concessão simultânea a empresas do grupo, tiveram repasse integral dos juros devidos.

Junta planilhas que atestariam a neutralidade entre juros ativos e passivos, e repisa na falta de discriminação casuística do não repasse dos juros, requerendo a nulidade do arbitramento efetuado, visto que disponibilizou os livros e documentos fiscais, viabilizando os controles individualizados dos contratos.

Baseia sua tese na excepcionalidade a que se sujeita o arbitramento previsto pelo artigo 148, aduzindo não haver respaldo legal para a metodologia de cálculo adotada pela fiscalização.

Vislumbra, pela falta de descrição clara e precisa, preterição ao seu direito de defesa, e, portanto, nulidade no lançamento por vício material.

Erro do arbitramento. Utilização de critério que não reflete a realidade das operações investigadas e falhas na apuração do valor.

A despeito da nulidade do lançamento referente à glosa de despesas financeiras de juros passivos repassados a partes relacionadas, por falta de respaldo legal, aponta falha conceitual na fórmula adotada pela fiscalização.

Critica, neste contexto, a utilização de saldos, uma vez que nestes estão contidos empréstimos obtidos em períodos anteriores ao fiscalizado, não representando fielmente a realidade o montante das despesas financeiras indedutíveis.

Como exemplo, indica que a fórmula utilizada demonstrou haver mais empréstimos concedidos do que captados, o que não condiria com a verdade, a qual seria que:

em 2013, ela obteve cerca de R\$ 52.882.798,51 em novos empréstimos, tendo repassado apenas R\$ 2.543.219,59 (Doc. 27). Um valor absolutamente menor do que o cálculo sugerido pela auditora e razoável dentro da realidade empresarial (menor do que 5% do crédito tomado)

Reitera que haveria impropriedade em considerar saldos que incluam períodos anteriores, dado que até 2011 seria optante pela apuração do IRPJ pelo lucro presumido.

Não obstante, reconhece erros não só na concepção da fórmula utilizada, mas em sua aplicação, pelos seguintes apontamentos:

- Na composição dos empréstimos concedidos, a Fiscalização adicionou a esta rubrica as operações de rateios despesas (valores registrados nas contas contábeis "outros créditos a receber"3). Esta operação, tinha como única e restrita finalidade o rateio de despesas comuns, como por exemplo os gastos com folha de pagamento dos funcionários administrativos.

- Ainda sobre os empréstimos concedidos, há uma distorção na continuidade dos números entre o saldo final de janeiro e saldo inicial de fevereiro, apresentados pela RFB, no relatório "despesa_financeir_emprestim". No referido relatório o mês de janeiro finda com um saldo final de R\$ 6.873.641,28, enquanto o mês de fevereiro inicia com um saldo R\$ 40.354.741,82 (Doc. 29). Não é possível constatar objetivamente onde se materializa a diferença, contudo é possível supor que, provavelmente, alguns dos saldos baixados na cisão não foram considerados pela Fiscalização.

- Na composição dos Juros pagos (E), a Fiscalização utilizou na íntegra os valores registrados nas contas de juros sob empréstimos e financiamentos e juros passivos.

- A Fiscalização, porém, não considerou na íntegra a receita de juros recebidos (D), conforme cópia do Livro Razão anexo (Doc. 30). Apurou apenas a receita de juros de mútuo, não observando a receita de juros oriunda das operações de venda futura, as quais envolviam a transferência de máquinas e equipamentos para controladas, com o conseqüente repasse da íntegra das parcelas (principal, juros e variação cambial) devidas à instituição financeira. Este aparente equívoco apresenta um contrassenso, uma vez que a Autuante não fez nenhum tipo de segregação no levantamento dos empréstimos/financiamentos obtidos.

Solucionando as incorreções narradas, o impugnante conclui, ao aplicar a metodologia, adotada pela fiscalização, pelos seguintes valores:

Ou, incluindo-se os rateios de despesas como empréstimos concedidos:

JANEIRO A JULHO DE 2013 DESPESA FINANCEIRA INDEDUTIVEL C=(B/A) X E- D =116.200,88
--

AGOSTO A DEZEMBRO DE 2013 DESPESA FINANCEIRA INDEDUTIVEL C=(B/A) X E- D = (-) 224.937,72
--

Ou, incluindo-se os rateios de despesas como empréstimos concedidos:

JANEIRO A JULHO DE 2013 DESPESA FINANCEIRA INDEDUTIVEL C=(B/A) X E- D =116.200,88
--

AGOSTO A DEZEMBRO DE 2013 DESPESA FINANCEIRA INDEDUTIVEL C=(B/A) X E- D = (-))163.359,03

LEGALIDADE DA EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO EFETUADA A TÍTULO DE REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

Informa o impugnante que, de fato, não houve o registro das provisões para gastos futuros com "premiação/ gratificação", "serviços de consultoria" e "serviços advocatícios" no campo "Demais Provisões", da Ficha 5-D, da DIPJ 2013

(AC 2012), mas constaram das Parcelas Não Dedutíveis das Despesas Operacionais da ficha 9-A, como consolidação das Parcelas não dedutíveis à linha 4 da Ficha 05A.

INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

O impugnante qualifica como, no mínimo, irresponsável, a interpretação da autoridade fiscal de que haveria uma série de artifícios com a intenção deliberada de cometer ilícitos tributários.

Insiste, nesta seara, que os negócios jurídicos em comento são legítimos e respaldados de propósito negocial, tecendo breve recapitulação dos fatos:

1- A operação de cisão parcial da Impugnante decorreu da exigência dos novos acionistas da sociedade empresarial (FUNDOS DE INVESTIMENTOS KINEA PRIVATE EQUITY II e III), que injetaram R\$ 65.000.000,00 no capital social da Impugnante;

2- Os FUNDOS DE INVESTIMENTOS KINEA II e III, consistem em fundos alternativos vinculados ao Banco Itaú S.A., e antes desta operação societária, nunca mantiveram qualquer relação com a Impugnante, tampouco com os seus antigos sócios;

3- Como consta da Justificação da Assembleia Geral Extraordinária que formalizou a operação de cisão parcial da Impugnante, os novos acionistas da Impugnante não tinham qualquer interesse nos imóveis que pertenciam à sociedade empresarial, tão somente no desenvolvimento da sua atividade fim (exames de diagnósticos de imagem e análises clínicas), daí a necessidade de verter parcela do patrimônio da Impugnante para outra pessoa jurídica, no caso a DELFIN INVESTIMENTOS LTDA.;

4- A DELFIN INVESTIMENTOS foi constituída para realizar administração de bens e não possui sócios em comum com a Impugnante, não existindo interesse da Impugnante em beneficiá-la, a transferência dos imóveis para o seu ativo decorreu exclusivamente de acertos comerciais;

5- A Impugnante não tinha interesse nos imóveis que detinha, entretanto, necessitava manter o seu ponto comercial, local onde executava sua atividade fim, razão pela qual a celebração de contrato de locação dos imóveis com a Delfin Investimentos foi condição essencial à cisão;

6- Como a AGE que formalizou a cisão determinava a produção de efeitos retroativos, tendo por data base 31/01/2013, desde então se iniciou a vigência dos contratos de locação comercial envolvendo os imóveis vertidos para a Delfin Investimentos;

7- Todas as operações foram devidamente registradas contabilmente, a Impugnante sempre honrou com os pagamentos dos aluguéis dos imóveis, sempre creditados na conta bancária da Locadora;

8- Na condição de proprietária dos imóveis decorrentes da cisão, a DELFIN INVESTIMENTOS decidiu pela venda de parte deles para as empresas GARIMPEIROS E ZARPANDO, sempre formalizadas mediante assinatura de promessa de compra e venda, sem cláusulas de arrependimento, que já imitiam os promitentes compradores na posse dos imóveis;

9- Ato contínuo, os Promitentes Compradores celebravam contratos de locação comercial com a Impugnante, que sempre honrou com os pagamentos dos aluguéis mensais, creditados em conta bancária dos Promitentes Compradores;

10- Os sócios e acionistas da GARIMPEIROS e ZARPANDO nunca tiveram qualquer vínculo societário com a Impugnante. São apenas empresas destinadas à compra, venda e aluguel de imóveis, que vislumbraram excelente oportunidade de negócio; (negritamos)

Estende o mesmo contexto à glosa de despesas financeiras, a medida que informa não haver gratuidade nos repasses, sobre os quais seriam exigidos os encargos na mesma grandeza da obrigação assumida com a instituição financeira.

Aduz que a fiscalização se escorou em indícios para as premissas assumidas, as quais não configurariam o "evidente intuito de fraude" necessário para qualificação da multa.

INSUBSISTÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSIS NÃO RECOLHIDAS

Alega a existência de bis in idem na aplicação de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas em conjunto com a multa de ofício de 75 e 150%. Requer, portanto, sua exoneração.

NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sustenta, em seguida, a ilegalidade da incidência de juros sobre multa, e requer o afastamento destes.

IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL

A Delfin Investimentos, responsável indicada nos autos, foi cientificada em 04/09/2017 da autuação, e protocolou impugnação em 03/10/2017, na qual ratifica a posição externada pelo autuado, de inexistência de grupo econômico destinado a planejamento tributário, e pugna por sua ilegitimidade passiva por inaplicabilidade da responsabilidade solidária apontada pela autoridade fiscal.

Para tanto, argumenta que o parágrafo único do artigo 233 da Lei das SA faculta a exclusão da solidariedade no caso de cisão.

Afirma, de igual forma, não se configurar o interesse comum que condiciona o enquadramento da responsabilidade pelo artigo 124, I, do CTN, por ser necessária a participação no fato gerador, "sendo irrelevante o interesse econômico comum proveniente da atividade".

Reitera, por fim, "que não possui qualquer vínculo societário com a impugnante".

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo, assim, parcialmente o crédito tributário em litígio, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS FUNDADAS EM DOCUMENTOS INIDÔNEOS. GLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Constatada a inidoneidade dos documentos que suportam despesas declaradas, deve-se efetuar as glosas das despesas e lançar o crédito tributário indevidamente reduzido, aplicando-se a multa qualificada.

TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS. CONDIÇÃO DE VALIDADE.

A escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis.

CISÃO. EFEITOS.

A cisão opera efeitos a partir da assinatura dos documentos que a formaliza, nas condições aprovadas em AGE, caso o arquivamento na junta comercial ocorra dentro de 30 dias. Após esse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.

A data base se trata de ponto de referência para avaliação patrimonial exigida para o processo de cisão, não possuindo o condão de ancorar os efeitos da operação quanto ao momento de transferência dos bens cindidos.

ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS

As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis. Cabe, portanto, sua individualização por meio de rateio.

REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO.

O valor de provisão não dedutível, consoante Lei 9.249/95, art. 13, I, em sua reversão, se converte em receita não tributável, e, por isso, é efetuada a exclusão, conforme §§ 2º e 3º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

Tratando-se de infrações percebidas isoladamente, e penalidades direcionadas a combaterem práticas distintas, cumpre-se manter a exigência de ambas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

CISÃO. RESPONSABILIDADE.

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

MULTA QUALIFICADA. ELEMENTOS DE PROVA.

Se a infração constatada não possui elementos que confirmem a sonegação, fraude ou conluio, reduz-se a multa de ofício anteriormente qualificada para o patamar de 75%

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relato, a ação fiscalizatória se desenvolveu em torno das declarações, em DIPJ, de créditos com pessoas ligadas (Ficha 36A, linha 19), financiamentos a curto prazo (Ficha 37A – linha 04) e a longo prazo (Ficha 37A, linha 20), despesas de aluguéis (Ficha 5A – linha 17) e tratamento de reversão dos saldos das provisões não dedutíveis (Ficha 9A, linha 50 da DIPJ de cisão ou linha 52 na DIPJ 2014).

Em recurso, o contribuinte defende a regularidade de suas operações e procedimentos contábeis, sobretudo amparados em contratos que firmariam as operações analisadas, visando elucidar a materialidade e validação dos registros contábeis efetuados ou das glosas realizadas pela fiscalização.

Dos Aluguéis Glosados

O primeiro ponto a analisar é a premissa adotada pela fiscalização de que Recorrente teria simulado uma operação de cisão parcial, com o propósito específico de executar planejamento tributário abusivo, mediante incremento de despesas não necessárias.

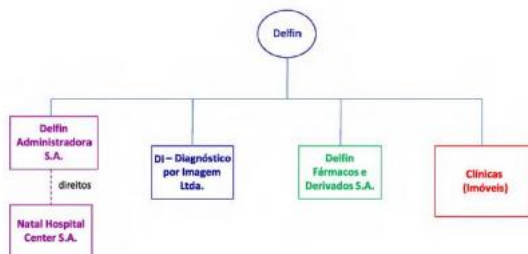
A decisão recorrida ratifica o entendimento da fiscalização, de existência de grupo empresarial e ação coordenada, para fins de planejamento abusivo, com evasão de tributos. Confira-se:

Da própria leitura da impugnação, fica clara a existência de um grupo empresarial:

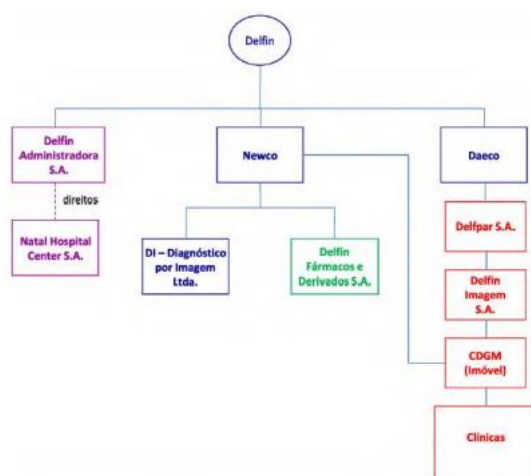
[...]

E não é outra a conclusão ao verificar as estruturas, as quais possuem como beneficiário final o Sr. Delfin.

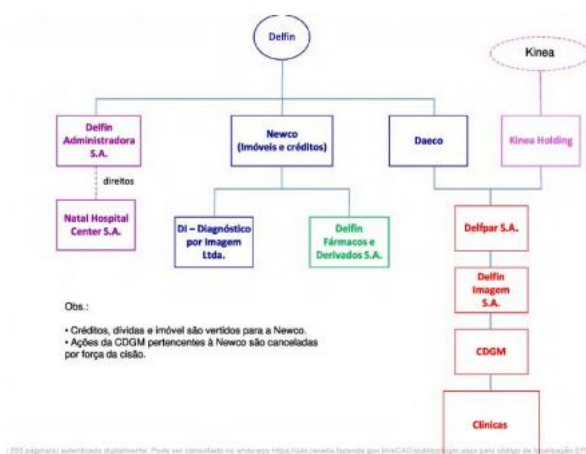
Estrutura inicial:



Reorganização para investimento externo:



Cisão da CDGM e aporte de investimento:



Newco = Delfin Investimentos

A reestruturação se deu pela exclusão dos bens imóveis do patrimônio do impugnante, conforme protocolo de cisão:

4.4 Em consequência, o capital social da Clínica Delfin passará de R\$ 66.700.000,00 (sessenta e seis milhões e setecentos mil reais) para R\$ 16.804.842,75 (dezesseis milhões, oitocentos e quatro mil, oitocentos e quarenta e dois reais e setenta e cinco centavos), dividido em 350.344 (trezentas e cinquenta mil, trezentas e quarenta e quatro) ações ordinárias, todas nominativas e sem valor nominal.

Para, mantendo 51% como propriedade da Delfpar, CNPJ 13.439.585/0001-92, registrados a R\$ 16.804.842,75, ser efetuada a subscrição de novas ações, no equivalente a 49% de participação, pelo montante de R\$ 70.000.000,00, conforme contrato de investimento com os fundos Kinea (Companhia = Delpar

2.3. **Preço de Subscrição.** O preço total a ser pago pelos Investidores para a Companhia, em contrapartida à subscrição das novas Ações ordinárias, representativas de 49% (quarenta e nove por cento) do capital social da Companhia, é de R\$ 70.000.000,00 (setenta milhões de Reais) (o "Preço de Subscrição") a ser pago de acordo com a Proporção.

O impugnante insiste não ter sócios em comum com a Delfin Investimentos, e tal afirmação provavelmente se funda na estrutura do grupo, mormente após a reestruturação efetuada, na qual se afastou um passo o Sr. Delfin da participação neste, dado que a Delfpar passou a ser controlada pela Daeco.

A. **Capitalização da Companhia.** Nesta data, DGM é detentor de 80% (oitenta por cento) das ações representativas do capital social da Companhia e até a Data de Fechamento, a Daeco será detentora de 99,99% (noventa e nove por cento) das ações representativas do capital social da Companhia, as quais se encontram livres e desembaraçadas de todo e qualquer Ônus. Exceto pelas Ações que serão emitidas na Data

(...)

A. **Capital Social da Companhia.** O capital social da Companhia, subscrito e integralizado, na Data de Assinatura, é, conforme registrado no Estatuto Social da Companhia, de R\$ 800,00 (oitocentos Reais), dividido em 800 (oitocentas) ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, que estão distribuídas entre os seus acionistas da seguinte forma:

Acionistas	Ações Ordinárias	% Total
Delfin Gonzalez Miranda	640	80%
Maria Olivia Dias Gonzalez	80	10%
Thais Dias Gonzalez	40	5%
Fernanda Dias Gonzalez	40	5%
Total	800	100%

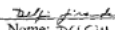
Passando à seguinte configuração, conforme acordo de acionistas (Delfpar) de 07/01/2013:

Acionistas	Ações Ordinárias		Ações Preferenciais Classe A		Total	
	Quantidade	%	Quantidade	%	Quantidade	%
Daeco Participações Ltda.	35.440.000	50,62	540.000	100,00	35.980.000	51,01
Kinea II	28.253.260	40,36	-	-	28.253.260	40,05
Kinea III	6.315.760	9,02	-	-	6.315.760	8,95
TOTAL	70.009.020	100,00	540.000	100,00	70.549.020	100,00

Contudo, a atuação coordenada e centralizada não passa despercebida, a exemplo do responsável pela assinatura do acordo imediatamente citado acima:


(Esta página de assinaturas é parte integrante do Acordo de Acionistas da Delpar S.A., celebrado em 07 de janeiro de 2013.)

DAECO PARTICIPAÇÕES LTDA.



 Nome: DELFIN GONZALEZ MIRANDA Nome: _____
 Cargo: DIRETOR Cargo: _____

DELFIN GONZALEZ MIRANDA

DELFIN INVESTIMENTOS LTDA.


 Nome: DELFIN GONZALEZ MIRANDA Nome: _____
 Cargo: DIRETOR Cargo: _____

DELPAR S.A.


 Nome: DELFIN GONZALEZ MIRANDA Nome: _____
 Cargo: DIRETOR Cargo: _____

Ou seja, apesar de reconhecer o ingresso de investidor externo, manteve a premissa de grupo empresarial e atuação coordenada ao notar que o Dr. Delfim Gonzalez Miranda assinou em nome de todas as empresas integrantes do Acordo de Acionistas da DELFPAR S.A.

Penso que a premissa adotada pela fiscalização não se sustenta.

Ora, se é incontroverso o ingresso de investidores estrangeiros, ou melhor, que eles passaram a condição de detentores de 49% (quarenta e nove por cento) das ações ordinárias da sociedade empresarial, após realizado o porte financeiro de setenta milhões de reais, é razoável que haja o aumento de capital devido a entrada de tais investidores, e, por consequência, que o Acordo de Acionistas celebrado em 07/01/2013, ainda que ele tenha sido assinado apenas pelo Dr. Delfim Gonzalez Miranda, efetivamente existiu, e que teve a finalidade de atender condições impostas pelos novos investidores.

Também se mostra razoável a alegação da Recorrente, de que os referidos investidores não teriam interesse nos imóveis que pertenciam à Recorrente, confirmando-se, assim, a imposição de que reorganização societária teria que se pautar na dedicação exclusiva às atividades de diagnóstico por imagem e análises clínicas, consoante trecho da Justificação que acompanhou a Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 08 de março de 2013:

Tal reorganização societária tem por objetivo fazer com que a Companhia passe a se dedicar exclusivamente às atividades de diagnóstico por imagem e análises clínicas, sendo retirados todos os ativos e passivos que não tenham relação com tais atividades.

Inclusive tendo em vista o ingresso de investidor como acionista indireto da Companhia e que está interessado apenas nesse ramo de atuação.

Assim, com a implementação da Cisão, última etapa da reorganização societária, serão retirados da Companhia todos os bens e direitos que não guardam relação com ela, sendo todos transferidos à Delfin Investimentos, sociedade constituída especialmente para esse fim.

Logo, ao contrário do que defende a Fiscalização, ratificado pela decisão recorrida, a cisão parcial que culminou na transferência dos imóveis pertencentes à recorrente para a DELFIM INVESTIMENTOS LTDA, não teve por finalidade a execução de planejamento abusivo, destinado à supressão de tributos, mas sim, o atendimento às condições impostas por investidores que ingressaram na sociedade empresarial.

Sobre o aspecto temporal e transferência de bens, o Acórdão recorrido traz breve narrativa do procedimento para efetivação da operação de cisão, nos termos da Lei nº 6.404/76, para, ao final, concluir que a validade do ato somente se inicia com o despacho de concessão, nos casos de arquivamento fora do prazo determinado em lei. Além disso, transcreve o art. 108, do Código Civil, para afirmar que a escritura pública de compra e venda é essencial à validade dos negócios jurídicos envolvendo transferências de direitos reais. Ainda segundo a DRJ, como não foi formalizada a transferência dos imóveis mediante registro, a parte adquirente, via promessa de compra e venda, não poderia locar o bem, impondo-se as glosas das despesas com aluguel dos referidos imóveis.

Penso que o mero atraso no arquivamento da Ata de Assembleia Geral Extraordinária na Junta Comercial ou a ausência de registro da transferência do imóvel, não descaracterizam a efetiva ocorrência da operação de compra e venda e por consequência, da efetividade das locações dos referidos imóveis, quando constatada a sua inequívoca materialidade, embasada, inclusive, a meu ver, em propósito comercial específico e legítimo.

Em que pese existir o ato solene de transferência da propriedade do imóvel por meio do registro de escritura pública de compra e venda no cartório de imóveis competente, a ausência de formalização da transferência de propriedade não deve invalidar o contrato de compra e venda celebrado entre alienante e adquirente, como também não impede que o adquirente, na posse do bem negociado, disponha e celebre contrato de locação.

Quanto à análise individual realizada pela Fiscalização da situação de cada imóvel compreendido na cisão, em especial quanto à percepção fiscal de que as informações constantes dos contratos de locação comercial dos imóveis não correspondiam com as respectivas certidões de inteiro teor obtidas junto ao cartório de registro de imóveis, vez que cada um indicava proprietário diferente, não prosperam as razões de fiscalização, e, por consequência, do acórdão recorrido, que com elas concordou.

De acordo com a fiscalização, como não se formalizou a transferência dos imóveis mediante registro no cartório de imóveis competente, a parte adquirente, através da promessa de

compra e venda, não poderia locar o bem, pois não seria o proprietário de tais imóveis. Em razão disso, foram ignorados os contratos de locação comercial apresentados pela Recorrente, glosando-se as despesas comprovadamente incorridas a título de aluguel dos referidos imóveis.

No caso, deve prevalecer a substância sobre a forma, tese, aliás, muito bem difundida pela fiscalização, na apreciação de fatos de planejamento tributário.

De fato, com referência aos imóveis - Bloco A (Janeiro a Julho de 2013), a fiscalização limitou-se aos aspectos formais envolvendo as operações comerciais dos imóveis que compõem o intitulado “Bloco A”, evidenciando-se inconsistências entre datas das operações informadas pela Recorrente, já que o contrato de locação comercial celebrado entre a Recorrente e os novos proprietários dos imóveis (Garimpeiros V e Zarpando) passou a ter a vigência em 01/05/2013, mas a Recorrente realizou pagamentos de aluguéis destes imóveis em favor da Delfin Investimentos até Julho de 2013.

De fato, analisando o corpo dos referidos contratos, as formalidades relacionadas às transferências dos imóveis não foram seguidas à risca, no entanto, como já dito, a ausência de ato solene (registro no cartório de imóveis) envolvendo as negociações dos imóveis não implica na inexistência efetiva destas negociações, devidamente comprovadas pelos registros contábeis das operações e pagamento do preço ajustado entre as partes.

No que se refere à inconsistência apontada no contrato de locação comercial celebrado entre a Recorrente e os locadores, Garimpeiros V e Zarpando Empreendimentos Imobiliários, apesar da data indicar, de fato, a vigência do contrato em maio de 2013, a efetiva locação comercial entre a Recorrente e aquelas empresas somente se iniciou em Agosto de 2013, tanto assim que o primeiro pagamento realizado pela Recorrente, em favor da Garimpeiros V (locadora), somente ocorreu em 05/09/2013, consoante extrato existente aos autos às e-fls. 3821.

Encontro nos autos ainda comprovantes de pagamento realizados pela Recorrente em favor da Delfin Investimentos, cujos valores creditados em conta correspondem com exatidão a soma dos aluguéis devidos pela Recorrente em razão dos imóveis compreendidos nos “Blocos A e B” (e-fls. 3016/3019). De fato, existem 02 comprovantes no valor de R\$70.368,10, referentes aos meses de janeiro e fevereiro/2013, e outro comprovante no valor de R\$351.840,50, que se refere aos meses de março a julho. O montante que dividido em 05 meses corresponde exatamente ao valor mensal acordado e pago, no valor de R\$70.368,10.

Em relação ao imóvel intitulado “Sala A”, a discrepância entre as informações de data constantes da matrícula do imóvel junto ao cartório de imóveis (15/05/2013) e a promessa de compra e venda celebrada entre a Recorrente e a Garimpeiros V e Zarpando (01/05/2013), deve-se a ulterior ausência de registro da compra do imóvel pela Recorrente.

A Recorrente explica que já havia adquirido este imóvel há muitos anos, desde 28 de janeiro de 2010, como consta do próprio trecho copiado da certidão de matrícula do imóvel, colacionado à decisão recorrida pelo julgador da DRJ. Diz que, apesar de lavrada a escritura desde janeiro de 2010, a Recorrente não havia providenciado o registro da transferência junto ao

cartório de imóveis competente, vindo a adotar tal providência com a celebração da venda do referido imóvel para os atuais proprietários (Garimpeiros V e Zarpando).

Não vejo isso como motivo pra glosar as correspondentes despesas de aluguéis incorridas. Atrasos com registro da compra e venda de imóvel, consiste em situação corriqueira nos dias atuais, ainda mais considerando os custos que envolvem a transferência de um imóvel, mas não importam na inexistência do negócio jurídico, como disse.

Com referência ao Imóvel – Bloco “B”, a avaliação e a escolha pela glosa também se deveram ao descumprimento dos requisitos de forma, pois no contrato de locação celebrado entre a Recorrente e a Delfim Investimentos, teve o Dr. Delfim Gonzalez como signatário das duas partes. Além disso, colaciona trecho da certidão de inteiro teor do imóvel de matrícula 10.718, para registrar que em maio de 2013 foi gravada uma hipoteca em garantia de cédula de crédito emitida em favor da DI Diagnóstico por Imagem Ltda, empresa do grupo. E ao final, conclui: “Trata-se, portanto, de pretensão pagamento relativo a aluguel de imóvel de sua propriedade, não se qualificando nos critérios de dedutibilidade de despesas.”

Também não merece prosperar este posicionamento fiscal.

O fato do Dr. Delfim constar como signatário de ambas as partes não tem qualquer relevância prática para o deslinde do feito, pois é incontroverso que ele exercia à época o cargo de Diretor das duas empresas e possui, evidentemente, a obrigação de assinar por ambas. Porém, isso, por si só não implica num “arranjo operacional”, tampouco na configuração de grupo econômico. Importante lembrar que àquela altura a Recorrente possuía outros acionistas, exatamente aqueles investidores estrangeiros, Fundos de Investimentos Kinea II e III), totalmente independentes e sem vínculos com o Dr. Delfim.

Quanto ao gravame lançado sobre o imóvel, em garantia de cédula de crédito contratada em favor da DI Diagnóstico por Imagem Ltda, explica a Recorrente que foi algo convencionado: *“como a DI Diagnóstico tinha urgência na contratação de empréstimo, mas não possuía bens disponíveis para garanti-lo, a Recorrente convencionou com a Delfim Investimento o oferecimento do imóvel em garantia do negócio, com a promessa de que o gravame seria baixado o quanto antes possível e assim foi feito, com o registro do cancelamento da hipoteca na matrícula do imóvel”*.

Penso que tal convenção não tem o condão de descaracterizar a operação de locação comercial celebrada entre a Recorrente e a Delfim Investimentos no período de Janeiro a Julho de 2013.

Em relação ao “Imóvel – Bloco C – Matrícula 47.006”, na análise do contrato de locação apresentado pela Recorrente, a DRJ verificou que a parte qualificada como locadora é a Garimpeiros Serviços em Energia Verde Ltda, em que pese o referido instrumento ter sido assinado pela empresa Garimpeiros IV Nordeste, constituída 4 (quatro) dias após a assinatura do contrato de locação comercial, em 05/10/2012. Além disso, o julgador também evidenciou que o imóvel somente foi transferido para a Garimpeiros IV Nordeste, mediante registro da escritura de

compra e venda no cartório de imóveis, em 23/03/2016. E, assim, por entender que a Recorrente era a proprietária do imóvel, manteve a glosa das despesas incorridas a título de aluguel do imóvel.

A mim parece tratar-se de mero erro escusável incorrido pelas partes contratantes quando da redação da minuta do contrato, até porque verifica-se dos autos que empresa Garimpeiros Serviços é uma holding e acionista da Garimpeiros IV, e que a parte locadora seria mesmo a Garimpeiros IV Nordeste, constituída especificamente com este propósito, conforme consta da Ata de Assembleia Geral de Constituição realizada em 22/08/2012, protocolada na Junta Comercial do Estado do Ceará em 13/09/2012.

Com efeito, o imóvel foi adquirido por R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais), quantia integralmente depositada na conta bancária da Recorrente, consoante extrato bancários anexos, e referida compra foi devidamente contabilizada pela adquirente, conforme se vê a partir do Balanço Patrimonial da Garimpeiros IV Nordeste acostado aos autos.

Seguindo para a Demonstração do Resultado do Exercício da Garimpeiros (Doc. 19 da Impugnação), no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, verifica-se que o valor de R\$ 780.000,00 (setecentos e oitenta mil reais) lançado no campo “Receita Operacional Bruta” corresponde exatamente à soma dos aluguéis mensais recebidos da Impugnante no período (R\$ 65.000,00).

Logo, demonstrada a veracidade da operação de aquisição dos imóveis pela Garimpeiros, constata-se a legitimidade da operação de locação comercial celebrada entre a Recorrente e a atual proprietária do imóvel, e por consequência, a improcedência do lançamento fiscal neste ponto.

Omissão de Receitas de Aluguéis

Com relação a este ponto, entendeu a fiscalização que a Recorrente não poderia desconsiderar as receitas recebidas a título de aluguel do imóvel situado na Av. Luiz Vianna Filho, nº 2.155, Salvador/BA, locado para a Administração Pública Federal, inserindo-se como interposto da Delfim Investimentos, razão pela exigiu-se crédito tributário correspondente.

Defende-se a Recorrente que tanto a fiscalização como a DRJ priorizaram a forma em detrimento da substância do negócio jurídico, esquivando-se da análise do propósito comercial e, conseqüentemente, da apuração da verdade material dos fatos. Aduz que a DRJ não teceu qualquer consideração acerca das informações prestadas pela Recorrente em sua defesa, quiçá dos elementos de provas anexados, a exemplo da DIPJ do ano-calendário 2013 da Delfim Investimentos, onde se demonstra que os valores percebidos a título de aluguel foram oferecidos à tributação.

Com efeito, como visto, a partir da cisão parcial da Recorrente, a Delfin Investimentos passou a gozar e todos os direitos relativos à aquisição dos imóveis vertidos para o

seu capital social, inclusive o direito à locação destes. Logo, inegável que os valores dos aluguéis do imóvel em questão, creditados em sua conta bancária, são receitas da Delfim Investimentos, que aliás, como visto na DIPJ transmitida, foram oferecidas à tributação regularmente.

Despesas Financeiras

Neste item, a fiscalização glosou despesas financeiras, por considerá-las indedutíveis.

Aduz a Recorrente que a decisão recorrida manteve equivocadamente a aplicação da fórmula matemática que utiliza como elemento de cálculo o saldo da conta contábil da Recorrente que não reflete a realidade das operações do exercício de 2013, mas sim de período muito mais amplo, possivelmente, abrangendo as operações realizadas desde a fundação da sociedade empresarial; que, por meio desta fórmula, ao invés de fiscalizar apontar individualmente cada uma das despesas financeiras incorridas no ano de 2013, fez uma análise em bloco, distorcida, que leva em consideração os saldos de contas contábeis; que a individualização das glosas de cada despesa financeira incorrida seria essencial, não apenas para indicar ao sujeito passivo da obrigação tributária os fatos que lhe são imputados, mas, principalmente, para garantir o exercício da ampla defesa e do contraditório. Por fim, diz que o próprio cálculo adotado pela autoridade fiscal está eivado de vício, não refletindo, por consequência, a realidade das operações envolvendo as despesas financeiras no ano-calendário de 2013.

Pois bem.

O racional desta infração é a seguinte: a Recorrente, optante pelo lucro real, obteve empréstimos a juros de mercado, deduzindo-os do lucro real, ao tempo em que repassou o recurso de forma graciosa para terceiras empresas do grupo econômico (optantes pelo lucro presumido), como forma de executar um planejamento tributário abusivo.

A fórmula matemática mencionada pelo contribuinte, utilizada pela fiscalização, aponta valores de saldos das contas contábeis que indicariam os empréstimos obtidos, os saldos das contas contábeis que indicariam os empréstimos concedidos, os juros pagos pelo contribuinte e as receitas de juros.

Os reclamos do contribuinte prosperam. De fato, a equação envolvendo os saldos das contas contábeis não aponta individualmente as glosas de cada despesas financeiras incorridas, e sim o bloco considerado (e-fls. 1991/1994).

SALVADOR DRF

Fl. 1991

Nome: CLINICA DELFIN GONZALEZ MIRANDA S.A
 CNPJ: 16.047.490/0001-11

DEMONSTRATIVO DESPESA FINANCEIRA INDEDUTÍVEL

JANEIRO A JULHO DE 2013	
DESPESA FINANCEIRA INDEDUTIVEL C = (B/A) X E - D = 2.159.726,60	
A =	59.621.978,46
B =	40.163.038,51
D =	372.348,00
E =	3.758.861,46
OBS: Valores calculados do Livro Razão	
A = MEDIA PONDERADA DIARIA DOS EMPRESTIMOS OBTIDOS	
B = MEDIA PONDERADA DIARIA DOS EMPRESTIMOS CONCEDIDOS	
C = DESPESA FINANCEIRA INDEDUTIVEL	
D = JUROS RECEBIDOS	
E = JUROS PAGOS	
MEDIA PONDERADA DIARIA = TOTAL (SALDO FINAL X N° DIAS)/ TOTAL DE DIAS	

Assim, endosso a tese da Recorrente, de que uma despesa considerada desnecessária deve ser apurada de forma individualizada, inclusive, para permitir o direito de exercício da ampla defesa.

De fato, a identificação da matéria tributável é requisito essencial para validade de qualquer lançamento, cabendo à Autoridade, nesse rumo, demonstrar, de forma inequívoca, as razões de fato e de direito que fundamentaram a autuação, com a identificação específica dos fatos geradores que lastreiam a autuação (art. 142 do CTN).

Ao adotar como elemento central da equação matemática a média ponderada dos saldos de determinadas contas contábeis relacionadas com a obtenção e a concessão de empréstimos do contribuinte, a fiscalização não só abrange os lançamentos presentes, no caso, aqueles efetuados no ano de 2013, como também a movimentação anterior, em anos-calendários que não são objeto do lançamento em análise. Quando a autoridade administrativa adota como parâmetro a média ponderada dos saldos das contas relativas aos empréstimos, ela não se limita aos empréstimos concedidos ou obtidos no ano-calendário fiscalizado, mas vale-se de uma grandeza que indiretamente engloba uma parte significativa de valores de períodos anteriores, distorcendo-se da realidade dos fatos.

Portanto, cancela-se o crédito tributário lançado.

Exclusão do Lucro Líquido: Reversão das Provisões Não Dedutíveis

Neste tópico, a Recorrente insurge-se contra a glosa da exclusão referente a reversão de provisões não dedutíveis, sob o argumento de que, por equívoco, as provisões não foram lançadas em campo próprio da DIPJ Ano-Calendário 2012 ("Demais Provisões", da Ficha 5-D), mas foram devidamente adicionadas ao lucro real do período (AC 2012), ao compor o valor

lançado a título de “Despesas Operacionais – Soma Parcelas Não Dedutíveis”, em “Adições”, na ficha 9-A, da referida DIPJ.

A decisão recorrida, assim analisou a matéria:

No caso da reversão da provisão, conforme explicado, esta compõe o lucro líquido, todavia é excluída da base tributável.

Informou o impugnante que os valores em questão foram declarados como Despesas Operacionais não dedutíveis, no ano anterior ao fiscalizado:

CNPJ: 16.047.490/0001-11		Ano-calendário: 2012 ND: 0001633706
Ficha 05D - Despesas Operacionais - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
35.TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	20.240.006,33	4.027.933,77

Sendo estes valores adicionados ao Lucro Líquido:

CNPJ: 16.047.490/0001-11		Ano-calendário: 2012 ND: 0001633706
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral		
Discriminação	Valor	
01.Lucro Líquido Antes do IRPJ	-8.995.011,17	
02.Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	-516.387,86	
03.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-9.511.399,03	
ADIÇÕES		
04.Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	438.185,14	
05.Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	4.027.933,77	

Indicou estas adições como excluídas em 2013:

CONTAS	DESCRIÇÕES	ADIÇÕES em 2012
6.1.1.01.027	DESPESA CONTINGENCIA TRABALHISTA	(562.420,33)
4.1.1.05.001	PECLD	(243.486,79)
5.1.1.01.003	PREMIAÇÃO/GRATIFICAÇÃO	(438.185,14)
6.1.1.03.002	SERVIÇOS DE CONSULTORIA	(1.139.849,34)
6.1.1.03.004	SERVIÇOS ADVOCATICIOS	(1.359.216,33)
6.2.1.01.001	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	
6.1.1.07.013	MULTAS E JUROS (Provisão não dedutível)	
		(3.743.157,93)

(A planilha que se reproduz parcialmente acima visava ilustrar os valores contidos no LALUR. Como juntados aos autos pela autoridade fiscal sem qualquer ressalva quanto à fidedignidade dos valores, presumem-se corretos.)

E explica com a seguinte discriminação dos valores:

E, reconheça-se, é verossímil a soma relativa aos serviços de consultoria e advocáticos (R\$ 1.139.849,34 + R\$ 1.359.216,33, respectivamente):

CNPJ: 16.047.490/0001-11		Ano-calendário: 2012 ND: 0001633706
Ficha 05D - Despesas Operacionais - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01.Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	314.365,53	0,00
02.Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	-12.860,20	583.772,97
03.Prestação de Serviços por PF sem Vinc. Empregatício	0,00	0,00
04.Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	7.439.125,87	2.499.065,67

Verifica-se como há coincidência de valores entre a conta 5.1.1.01.003 - Premiação/Gratificação e a linha 34 [Custo do Pessoal Aplicado na Produção dos Serviços] da ficha Ficha 04D [Custo dos Bens e Serviços Vendidos].

Há a exclusão, referente ao AC 2012, de reversão de provisões, relativas ao seguinte:

CONTAS	DESCRIÇÕES	EXCLUSÕES em 2012	EXCLUSÕES em 2013-1	EXCLUSÕES em 2013-2	Ficha-Linha	Ficha-Linha	Ficha-Linha
6.1.1.01.027	DESPESA CONTINGENCIA TRABALHISTA	260.064,73	-	-	06A-44	07A-44	
4.1.1.05.001	PECLD	243.486,79	-	-	06A-44	07A-44	
5.1.1.01.003	PREMIAÇÃO/GRATIFICAÇÃO	-	-	1.278.506,67	06A-44	07A-44	09A-52
6.1.1.03.002	SERVIÇOS DE CONSULTORIA	-	305.460,55	834.388,79	06A-44	07A-44	09A-50-52
6.1.1.03.004	SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS	-	-	893.608,00	06A-44	07A-44	09A-52
6.2.1.01.001	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS						
6.1.1.07.013	MULTAS E JUROS (Provisão não dedutível)						
		503.551,52	305.460,55	3.006.503,46			

E, de acordo com os valores acima apontados, o declarado nas DIPJ de cisão (2013/AC 2013: jan) e o ajuste relativo ao resto do ano (Ex.2014/AC 2013: fev-dez), houve a exclusão, do lucro líquido, das reversões de provisões não dedutíveis:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2013		Ano-calendário: 2013 ND: 0001633703	
CNPJ: 16.047.490/0001-11			
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral			
Discriminação			Valor
EXCLUSÕES			
50.(-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis			305.460,55

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2014		Ano-calendário: 2013 ND: 0001634559	
CNPJ: 16.047.490/0001-11			
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral			
Discriminação			Valor
EXCLUSÕES			
52.(-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis			3.006.503,46

Todavia, não consta a inclusão da receita de reversão no período seguinte, quando deveria haver seu registro:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DIPJ 2013		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
CNPJ: 16.047.490/0001-11		Ano-calendário: 2013 ND: 0001633703	
Ficha 07A - Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral			
Discriminação			Valor
31.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais			0,00
65.LUCRO OPERACIONAL			256.527,93
66.Receitas Alien.Bens Direitos Invest.,Imob.e Intangível			0,00
67.Ganhos de Capital p/Variação Percentual em Partic.Societária Avaliada p/PL			0,00
68.Ganho por Compra Vantajosa de Part.Societ. Avaliada p/PL.			
69.Outras Receitas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores			0,00

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DIPJ 2014		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
CNPJ: 16.047.490/0001-11		Ano-calendário: 2013 ND: 0001634559	
Ficha 07A - Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral			
Discriminação			Valor
31.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais			0,00
65.LUCRO OPERACIONAL			-2.185.523,16
66.Receitas Alien.Bens Direitos Invest.,Imob.e Intangível			3.533,70
67.Ganhos de Capital p/Variação Percentual em Partic.Societária Avaliada p/PL			0,00
68.Ganho por Compra Vantajosa de Part.Societ. Avaliada p/PL.			
69.Outras Receitas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores			0,00

Ou seja, foram excluídos do lucro líquido valores que nele não estavam contidos, para aferição do Lucro Real e base de cálculo da CSLL.

Tal fato motivou a glosa da exclusão indevida, a qual reduziu o lucro tributável, cuja motivação foi sensivelmente didática pela autoridade fiscal.

Não merece reparo, pois, a autuação neste quesito.

Ou seja, apesar de reconhecer o procedimento realizado pela Recorrente quanto à exclusão das reversões de provisões não dedutíveis do lucro líquido, entendeu a DRJ que não houve adição da receita decorrente das reversões das provisões no exercício seguinte, e, por isso, entendeu pela manutenção das referidas glosas.

Prosperam os argumentos do Contribuinte.

Analisando a DIPJ/AC 2012 (e-fls. 31100), especialmente a Ficha 09A, linha 05, encontro o valor de R\$ 4.027.933,77, registrado como “Despesas Operacionais – Soma parcelas Não Dedutíveis. O contribuinte alega que por equívoco não lançou as referidas provisões no campo “Demais Provisões”, da Ficha 5-D, porém as lançou na Ficha 09A, linha 05, da mesma DIPJ. Menciona planilha acostada em impugnação (e-fls. 3244: arquivo não paginável), abaixo reproduzida:

2012	
JAN até DEZ	
Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	(516.387,86)
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	(9.511.399,03)
(+) ADIÇÕES	
Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	(7.147.261,39)
DESPESA CONTINGENCIA TRABALHISTA	(562.420,33)
PECLD	-
PREMIAÇÃO/GRATIFICAÇÃO (provisão não dedutível)	(438.185,14) 09A-04
SERVIÇOS DE CONSULTORIA (provisão)	(1.139.849,34) 09A-05
SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS (provisão)	(1.359.216,33) 09A-05
AJUSTE INVENTARIO E OUTROS LANÇAMENTOS	(2.922,22) 09A-05
JARDINAGEM/ORNAMENTAÇÃO/PAISAGISMO	(27.532,00) 09A-05
IMPRESSOS/JORNAIS/LIVROS	(6.210,80) 09A-05
EVENTOS	(299.855,78) 09A-05
BRINDES	(65.851,46) 09A-05
Propaganda e Publicidade	(173.593,47) 09A-05
PLANO DE PREVIDENCIA PRIVADA	(21.352,64) 09A-05
MULTAS E JUROS DE IMPOSTOS	(75.275,16) 09A-05
Despesas com Veículos e de Conserv. Bens e Instalações	(12.198,76) 09A-05
OUTRAS DESPESAS (indedutível)	(13.035,69) 09A-05
CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES	(25.133,00) 09A-05

Somando-se os valores acima, que compõem as denominadas “Despesas Operacionais – Soma parcelas Não Dedutíveis”, chega-se à importância de R\$ 3.784.446,98. Este valor, adicionado ao valor correspondente a “Perdas Estimadas em Créditos de Liquidação Duvidosa (PECLD)”, na importância inconteste de R\$ 243.486,79¹, soma o montante de R\$ 4.027.933,77, exatamente o valor lançado a título de “Adições”, “Despesas Operacionais – Soma Parcelas Não Dedutíveis”, na ficha 9A, da DIPJ/AC 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES	
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA	
DIPJ 2013			
CNPJ: 16.047.490/0001-11		Ano-calendário: 2012 ND: 0001633706	
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral			
Discriminação	Valor		
01. Lucro Líquido Antes do IRPJ	-8.995.011,17		
02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	-516.387,86		
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-9.511.399,03		
ADIÇÕES			
04. Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	438.185,14		
05. Despesas Operacionais - Soma Parcelas Não Dedutíveis	4.027.933,77		

Assim, considero restar comprovada que as provisões indicadas acima foram devidamente adicionadas ao lucro líquido do ano-calendário de 2012, impondo-se, assim, reconhecer que são legítimas as exclusões destes valores no ano-calendário de 2013, quando as despesas foram realizadas.

Consequentemente, fica prejudicada a análise dos demais itens do presente Recurso Voluntário, relacionados à multa qualificada, à incidência de juros SELIC sobre multa e à exigência de multa isolada por falta e recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício.

¹ Este valor é reproduzido no Acórdão da DRJ às e-fls. 3720, no penúltimo parágrafo da citada folha, onde se verifica que a Autoridade julgadora do voto-condutor do referido Acórdão noticia a reprodução de uma planilha com o objetivo de ilustrar os valores contidos no LALUR, e como juntados aos autos pela Autoridade Fiscal sem qualquer ressalva quanto à fidedignidade dos mesmos, presumem-se corretos.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar o crédito tributário formalizado nestes autos.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA