



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

Processo nº 10600.720120/2015-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.088 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria IRPJ - DESPESA COM PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS
Recorrente IRMAOS BRETAS, FILHOS E CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONDIÇÕES PARA SUA DEDUTIBILIDADE. EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES.

Para que uma despesa ou custo seja dedutível, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam - se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica. Eventual prestação de serviços deve ter sua efetividade amparada em documentos hábeis e idôneos.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

As despesas com perdas no recebimento de créditos devem corresponder a créditos decorrentes da atividade da pessoa jurídica e obedecer aos requisitos dos arts. 340 a 343 do RIR/99.

Perdas com adiantamento de investimento não são decorrentes da atividade de empresa que não tem como objeto social a participação societária em outros empreendimentos.

Não se aplica às pessoas jurídicas o art. 340, §1º, inciso I e sim o art. 340, §1º, inciso IV, posto que insolvência é conceito aplicável às pessoas físicas e não às pessoas jurídicas, pois estas se submetem à recuperação judicial e à

falência. Logo, a eventual insolvência, ainda que tivesse sido declarada em sentença, não serve como justificativa para a dedutibilidade de despesas com perdas no recebimento de créditos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que as regras de indedutibilidade de royalties, previstas no art. 71, caput, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas ao IRPJ, e não à CSLL.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências ativas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ, em harmonia com o art. 6º, parágrafo único da Lei 7.689/88.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 173 do CTN, conforme entendimento exarado pelo STJ no julgamento do Resp. n.º 973.733/SC.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua peça impugnatória.

PROVA INDICIÁRIA. UTILIZAÇÃO COMO MEIO DE PROVA.
NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.

Em harmonia com o art. 24 do Decreto 7.574/2011, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito. Assim, a prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes ou da presença de indícios necessários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a cobrança da CSLL sobre a despesa de royalties, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias que também davam provimento quanto à aplicação da multa isolada de estimativas de IRPJ e CSLL. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à matéria em que o relator restou vencido, o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Para a devida síntese do processo em tela, transcrevo o relatório do Acórdão 16-78.460 – 3ª Turma da DRJ/SPO, complementando-o ao final:

Trata-se de impugnação de autos de infração à legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), fls. 110/122; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), fls. 123/133; lavrados em 16/11/2015, pela autoridade fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) de Uberlândia/MG, para constituir crédito tributário no montante de R\$ 61.520.818,93, fls. 2701, incluídos principal, multa de ofício de 75% e 150%, e juros de mora, tendo em conta infrações apuradas no ano-calendário 2010 que a seguir são relatadas.

A Cencosud incorporou a Irmãos Bretas em 31/10/2011, fls. 136, e como responsável tributário pelos tributos da incorporada teve contra si realizada fiscalização.

O procedimento de fiscalização teve início em 02/05/2014, fls. 288, e foi encerrado em 20/11/2015, fls. 2726, tendo sido desenvolvido conforme relataremos a seguir.

O procedimento apurou a seguintes infrações no ano-calendário 2010:

- Despesas não dedutíveis referentes a pagamentos efetuados à sua controladora Ambapar;

- Despesas não dedutíveis na perda no recebimento de créditos.

A fiscalização apontou que foram deduzidas do lucro real despesas referentes a notas fiscais emitidas pela Ambapar no montante de R\$43.340.818,54, -fls. 148. Intimada a justificar as despesas, a empresa alegou que as despesas referiam - se a uso da marca Bretas e a serviços de assessoria e consultoria, conforme tabela de fls. 148/149.

Foi observado no SPED que as notas respectivas foram contabilizadas a débito de contas de despesas com honorários de diretoria e honorários profissionais e a crédito de passivo circulante. Diante disso, concluiu a fiscalização que "os lançamentos contábeis referentes aos serviços prestados pela Ambapar ficaram escondidos na escrituração do Bretas em contas inapropriadas e históricos sem identificação do prestador".

Foi segregado as notas fiscais pelo tipo de serviço prestado, apurando que a empresa Irmãos Bretas pagou à sua controladora Ambapar no ano-calendário de 2010:

- R\$ 21.670.409,27 pelo uso da marca Bretas;

- R\$ 21.670.409,27 pelos serviços de assessoria, consultoria comercial, administrativa, contábil operacional, recursos humanos, financ (sic), aquisição de produtos, coordenação de vendas e marketing.

Várias intimações e reintimações foram realizadas, conforme relatado em fls. 150/154, inclusive junto a Ambapar, tendo sido possível concluir que esta não logrou comprovar:

- A efetiva prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa prestados ao Bretas no ano-calendário de 2010;

- *os administradores e procuradores da AMBAPAR, no período de 2010 e 2011;*
- *Comprovação das despesas administrativas efetuadas com telefone, energia, água, provedores de internet, condomínio e aluguel do imóvel, este último acompanhado do contrato de locação, substituídos, no caso de imóvel próprio, pelo registro/matricula do mesmo no CRI;*
- *Alvarás de localização e Funcionamento válidos em 2010 e 2011.*

Em relação a Ambapar, a fiscalização fez um minucioso relato a respeito de suas alterações societárias, ficando constatado que de setembro/97 a outubro de 2010 a Ambapar figurou como sócia da Irmãos Bretas com 99,99% de participação no capital social da investida.

Tratando do pagamento pelo uso da marca Bretas, a fiscalização apontou o art.22 e o art. 71 da Lei 4506/64, bem como os arts. 352 e 353 do RIR/99 e concluiu:

Logo, os pagamentos pelo uso da marca "Bretas", conceituada como royalties pelo artigo 22, inciso "c" da Lei 4.506/64, pagos pelo Bretas de Janeiro/2010 a outubro/de 2010 à sua sócia controladora AMBAPAR PARTICIPAOES LIDA, no montante de R\$ 21.670.409,27, tornam indedutíveis as referidas despesas, com fulcro no artigo 71, parágrafo único da Lei 4.506/64.

Ainda sobre o assunto, a fiscalização apontou que a Irmãos Bretas era dona da marca Bretas até 02/01/2009, data na qual esta foi transferida para a Ambapar quando da cisão parcial.

Em 15/05/2009, foi celebrado entre Ambapar e a Irmãos Bretas um contrato de cessão de marca com remuneração de 1% do faturamento.

Logo, a marca "Bretas" foi transferida do Bretas à sua controladora AMBAPAR em 02/01/99 pelo valor contábil de R\$ 555,00, e desta à FAG em 20/10/2010, pelo valor contábil de R\$ 68.531,00, ressaltando-se que ambas as transferências se deram entre empresas de um mesmo grupo econômico (partes relacionadas).

No período de Maio/2009 a outubro/2010, a sociedade Irmãos Bretas pagou à sua sócia-controladora AMBAPAR pelo uso da referida marca o equivalente a 1% de seu faturamento mensal (receita bruta), o que correspondeu no ano-calendário de 2010 (Janeiro a Outubro) o montante de R\$ 21.670.409,27.

Baixas contábeis de ativos patrimoniais, seguidas do registro de vultosas despesas pelo uso dos mesmos, despesas estas que extrapolam

vertiginosamente os valores dos ativos transferidos, foge completamente aos verdadeiros propósitos negociais/econômicos de uma sociedade.

É óbvio que a empresa Irmãos Bretas não transferiria sua marca a terceiros não-relacionados (partes independentes), pelo seu irrisório valor contábil de R\$ 555,00. O princípio arm's length, que busca alcançar o valor da operação praticada entre pessoas relacionadas se estivessem negociando em condições reais de mercado, não foi verificado no presente caso.

Sendo cessionária e cedente da marca (Bretas e Ambapar) partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico/familiar, tributadas pelo lucro real e presumido respectivamente, verifica-se o propósito deliberado em aumentar despesas na empresa tributada pelo lucro real, reduzindo seu lucro tributável e sua carga tributária: enquanto ocorre uma redução nos valores do IRPJ e CSLL devidos na contabilidade da empresa Irmãos Bretas na ordem de 34% (25% de IRPJ + 9% de CSLL) sobre as despesas com royalties, surge uma tributação da ordem de 10,88% (34% x 32% de coeficiente de presunção do lucro) sobre as correspondentes receitas na contabilidade da Ambapar.

Assim, como resultado líquido, ocorre uma economia tributária na ordem de 23,12% (34% - 10,88%) sobre os valores pagos pela cessão pelo uso da marca, economia esta livre para ser distribuída na forma de lucros/dividendos.

Não é por acaso que os pagamentos de royalties à Ambapar pelo uso da marca "Bretas" foram contabilizados pelo Bretas em conta de despesa titulada "Honorários da Diretoria".

Sobre tal infração, a fiscalização entendeu que devia ser aplicada a multa de 150% com a seguinte justificativa:

Constatou-se na presente infração a intenção deliberada do grupo econômico em reduzir suas despesas tributárias, mediante a criação de despesas em empresa tributada pelo lucro real, em consequência de operações praticadas entre partes relacionadas, sem qualquer propósito comercial (conluio), bem como na imprecisão dos lançamentos contábeis e declarações ao Fisco, maquiando o pagamento de royalties em "Honorários da Diretoria", com vistas a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato gerador da obrigação tributária: o pagamento de royalties à sócia pessoa jurídica despesa indedutível na forma do artigo 71, parágrafo único da Lei 4.506/64 (artigo 353, inciso I do Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda).

A fiscalização apontou que, no ano- calendário de 2010, a empresa Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda contabilizou em contas de despesas, serviços de assessoria, consultoria comercial, administrativa, contábil operacional, recursos humanos, financ., aquisição de produtos, coordenação de vendas e marketing, prestados por sua controladora Ambapar, no montante de R\$ 21.670.409,27.

A investigação sobre a prestação de serviços ficou assim assinalada:

Em atendimento ao item 5 do Termo de Início de Diligência Fiscal lavrado em 05/05/2015, a AMBAPAR apresentou contrato de prestação de serviços de administração datado de 01 de julho de 2006, firmado entre a mesma, na qualidade de contratada, e Irmãos Bretas, na qualidade de contratante, tendo por objeto a prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa, comercial, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, aquisição de suprimentos e coordenação de vendas, com remuneração correspondente a 1% do faturamento mensal da contratante, representado pela receita bruta, conforme descrito nas cláusulas primeira e segunda do referido contrato.

O contrato de prestação de serviços foi apresentado, porém a fiscalização, após análise de seu conteúdo assim concluiu:

Como se vê, os serviços contratados são descritos de forma sucinta e geral, não havendo qualquer outra cláusula contratual que melhor os especifique. Aliás, trata-se de contrato singelo, revestido de mínimas formalidades, que não permite maiores considerações sobre a abrangência e profundidade dos serviços contratados.

A autoridade fiscal intimou a fiscalizada e a prestadora a comprovarem a efetiva prestação de serviços nos seguintes termos.

Intimada a Cencosud Brasil Comercial Ltda, na qualidade de sucessora de Irmãos Bretas, a comprovar a efetiva prestação dos serviços de assessoria, consultoria administrativa, contabilidade e RH prestados ao Bretas pela Ambapar no ano-calendário de 2010 (item 7.4 do Termo de Intimação Fiscal nº lavrado em 22/01/2015), a mesma não se manifestou; o que levou à várias reintimações, também não atendidas (item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº lavrado em 07/05/2015 e item 7.4 do Temo de Reintimação Fiscal nº 002, lavrado em 02/07/2015).

Intimada também a Ambapar a comprovar a efetiva prestação dos referidos serviços de assessoria, consultoria administrativa, contabilidade e RH prestados ao Bretas no ano-calendário de 2010

(item 5.2 do Termo de Diligência Fiscal lavrado em 05/05/2015), esta justificou que "os documentos produzidos na execução dos trabalhos contratados ficavam nas dependências dos contratantes por se tratar de documentos confidenciais e de utilização dos mesmos."

(...)

Quanto aos serviços de assessoria e consultoria administrativa, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, etc., supostamente prestados no ano-calendário de 2010, a Ambapar manteve-se omissa, o que levou o Fisco a reintimá-la mais duas vezes a comprová-los (Termo de Diligência Fiscal nº 03 e Termo de Reintimação Fiscal nº 002), sem sucesso.

Diante das respostas obtidas, concluiu a fiscalização:

Logo, nenhuma das partes (prestadora e tomadora) comprovou a efetividade dos serviços de assessoria e consultoria supostamente prestados pela Ambapar ao Bretas no ano-calendário de 2010.

Além de registrar a falta de efetividade dos serviços, a autoridade fiscal apontou algumas inconsistências verificadas na Ambapar que desqualificam a prestação de serviços:

A atividade de consultoria e gestão não fazia parte do objeto social da Ambapar:

A AMBAPAR não possuía infra-estrutura administrativa própria

Ausência de alvará de licença e funcionamento no período autuado

A AMBA PAR não contabilizou gastos com empregados (Salários/ordenados/comissões inexpressiva sua despesa com serviços prestados por terceiros, o que afasta a hipótese de Subcontratação dos serviços supostamente prestados.

Vínculo de Valter Luiz Sartorato Dias com diversas empresas do grupo, dentre elas Bretas e Ambapar: o mesmo foi identificado pela Cencosud no curso do procedimento fiscal como controller do Bretas, bem como a pessoa de contato na Ambapar e outras empresas do grupo, mediante vínculo contratual de prestador de serviço PJ, através de sua empresa Ideiativa Serviços Empresariais Ltda — CNPJ: 03.226.025/0001-94:

Após as investigações realizadas e de posse do conjunto probatório que dos autos consta, a fiscalização assinalou:

Diante de todo o exposto, são indedutíveis as despesas com serviços de assessoria/consultoria prestados ao BRETAS por sua controladora Ambapar no ano-calendário de 2010, uma vez que.

- não houve a comprovação da efetiva prestação do serviços;*
- os serviços contratados não faziam parte do objeto social da prestadora (AMBA PAR) no ano-calendário de 2010;*
- impossibilidade fática da prestação de serviços pela AMBAPAR, dada a inexistente estrutura operacional da mesma: inexistência de funcionários para desempenhar as supostas assessorias/consultorias, bem como inexistência de custos/despesas com aluguel, condomínio, energia elétrica, água, telefone, etc;*
- operação realizada entre partes relacionadas e fora dos padrões de mercado: a transferência da marca Bretas desta para sua controladora se deu pelo seu irrisório valor contábil de R\$ 555,00, operação esta inimaginável entre partes independentes;*
- A Ambapar teve como única cliente no ano-calendário de 2010 sua controlada Irmãos Bretas, obtendo uma excepcional rentabilidade às custas desta (82%), conforme dados extraídos de seu balancete de 2010, apresentado em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal lavrado em 05/05/2015*

(...)

Conclui-se, portanto, que o contrato de prestação de serviços de administração datado de 01 de julho de 2006, firmado entre Ambapar e Irmãos Bretas, tendo por objeto a prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa, comercial, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, aquisição de suprimentos e coordenação de vendas, é um contrato de fachada, fictício, eivado de falsidade ideológica, assim como o são as notas fiscais emitidas, uma vez que não houve a efetiva prestação dos serviços.

(...)

Diante de todo o exposto e com fulcro nos artigos 149, VII do Código Tributário Nacional/CTIV e 299 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), efetuamos a glosa das despesas com serviços de assessoria/consultoria prestados ao BRETAS por sua controladora Ambapar no ano-calendário de 2010, no montante de /gratificações) no ano-calendário de 2010, sendo R\$ 21.670.409,27,

contabilizados nas contas 3.3.1.08.26 - Honorários da Diretoria e 3.3.3.05.20 - Honorários profissionais.

Com relação a tal infração, a aplicação da multa qualificada de 150% foi assim justificada:

Comprovado o artificialismo na prestação de serviços de assessoria/consultoria pela Ambapar à sua controlada Irmãos Bretas, Filhos & Cia Lida, conforme discorrido ao longo do presente Termo, mediante a utilização de documentos ideologicamente falsos, estando presentes, portanto, o dolo, a fraude e o conluio entre as partes, efetuamos o lançamento da glosa das referidas despesas com imposição da multa de ofício qualificada, conforme disposto no Artigo 44, §. 1º da Lei 9.430/96.

Tratando da perda no recebimento de créditos, a autoridade fiscal conduziu o procedimento conforme assinalamos a seguir:

Em 22/01/2015 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 003, intimando a Cencosud, na qualidade de sucessora da empresa Irmãos Bretas, Filhos & Cia Lida, a detalhar a operação que deu origem à baixa de um ativo de R\$ 16.711.163,62, em contrapartida a uma conta de resultado

Sobre o assunto, após reiteradas intimações, a fiscalizada informou:

Ref.: Termo de Reintimacio Fiscal no 003, de 02/10/2015.

CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA., *pessoa jurídica inscrita no CNPJ nº 39.346.861/0001-61, com wcie na Rod. BR 235, KM 04, S/N, Nossa Senhora do Socorro — SE, em atendimento ao Termo de Reintimação Fiscal em referência, vem expor e apresentar o que segue:*

Termo de Intimação Fiscal nº 003:

Item 8: *A Contribuinte informa que a operação que originou a transação contábil é relativa a perda de investimento realizado na sociedade C&C Perf. e Franchisins S.A. Como comprovação, seguem com a presente cópia de processos judiciais de execução extrajudicial nos quais a sociedade Irmãos Bretas, Filhos e Cia. Ltda. pretendeu obter a satisfação dos créditos.*

Sobre a origem dos processos, o relato fiscal informou o seguinte:

4.2.1. Processo 0387202-13.2010.8.13.0079

Trata de ação de execução de título extrajudicial, ajuizada em 03/08/2010 na 3ª Vara Cível da Comarca de Contagem/MG por Irmãos Bretas em desfavor de C & C Perfumes e Franchising S/A.

Na petição, datada de 26/05/2010, o exequente (Irmãos Bretas) esclarece a origem da dívida: três contratos de mútuo, no montante de R\$ 1.712.239,50, vencidos em 15/02/2008, 14/04/2008 e 28/04/2008...

4.2.2. Processo 1953461-81.2010.8.13.0024

Trata de ação de execução de título extrajudicial, ajuizada em 03/08/2010 na 3ª Vara Cível da Comarca de Contagem/MG por Irmãos Bretas em desfavor de C & C Perfumes e Franchising S/A. Na petição, o exequente (Irmãos Bretas) esclarece a origem da dívida: Adiantamentos para Futuro aumento de capital efetuados em 2008 pela Ambapar à C & C Perfumes e Franchising, totalizado R\$ 13.285.000,00, tendo a Ambapar cedido os direitos creditórios sobre tais adiantamentos ao Bretas em 05/01/2009, conforme Instrumento Particular de Cessão de Direitos Creditórios e outras Avenças

A fiscalização observou os processos judiciais referidos e concluiu:

É indedutível a baixa dos créditos junto à C&C Perfumes, efetuada em 15/06/2010, no valor de R\$ 16.711.163,62, uma vez que:

a) os créditos baixados não correspondem à atividade operacional da empresa, contrariando o caput do artigo 90 da Lei 9.430/96 (artigo 340 do Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda);

b) mesmo que tais créditos correspondessem à atividade operacional da empresa, o contribuinte desistiu da cobrança judicial dos mesmos antes de decorridos cinco anos do seu vencimento, o que, de acordo com o artigo 10, § 1º da Lei 9.430/96, a perda eventualmente registrada deve ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

Conforme verificado no Lalur apresentado em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal, o contribuinte não adicionou ao lucro líquido, quando da apuração do lucro real e da CSLL, a perda no recebimento dos referidos créditos.

(...)

Deste modo, efetuamos de ofício a adição ao lucro líquido do montante de R\$ 16.711.163,62 referente à baixa dos créditos

junto à C & C Perfumes, escriturada em 15/06/2010 na conta 3.4.1.01.001 -Custo residual de bens e direitos baixados, com fulcro nos artigos 9 e 10 da Lei 9.430/96 (art. 340 e 341, § 10 do Decreto 3.000/99), com imposição da multa de 75%.

Além das infrações acima, foi incluído no lançamento a multa isolada de 50% por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Segundo consta de fls. 2726, a fiscalizada foi cientificada do lançamento do presente processo por meio de sua caixa postal eletrônica em 21/11/2015, tendo postado sua impugnação em 22/12/2015, fls. 2901, com os argumentos que resumimos a seguir em seus principais aspectos.

De plano, requer a nulidade do auto de infração por ausência de provas do aspecto material dos fatos geradores. Vejamos um trecho com tal argumento:

(..) em que pese o esforço da d. fiscalização em tentar criar elementos que dessem conta da infração apontada (o que justifica a enorme extensão do TVF), foram baseados exclusivamente em elementos indiciários e presuntivos, sem qualquer fundamentação objetiva que pudesse sustentar o crédito tributário que se pretende exigir a esse título.

O que importa dizer a esse respeito é que Fisco descurou de sua obrigação de buscar a verdade material dos fatos, apoiando-se em elementos que são produto unilateral de suas conclusões baseadas em indícios e presunções distanciados de qualquer elemento de prova. O Fisco Federal nesse particular desconsiderou toda a gama de elementos objetivos e concretos, fundamentadas em documentos e registros contábeis e fiscais, apresentadas pelo contribuinte, preferindo concluir com base em indícios e presunções unicamente criados em decorrência do caminho de análise escolhido pelo Fisco, pela impossibilidade de dedução das despesas em referência. Tal fato por si só, torna o presente auto de infração completamente nulo de pleno direito.

(...)

(i) como nos autos não pôde ser comprovado inequivocamente os fatos criados e narrados pela fiscalização para considerar como indedutíveis as despesas apontadas em relação a "primeira classe de despesas" (h) deixando esta última de fazer a busca pela verdade material dos fatos e cumprir o dever objetivo de prova e investigação das premissas fáticas que dariam ensejo à autuação, (iii) sendo a presunção realizada pelo Fisco insuficiente para

conferir ao crédito tributário a certeza e a liquidez necessárias, deve a presente Impugnação ser provida para cancelar o Auto de Infração ora combatido.

Argumenta que o uso de presunções afeta o princípio constitucional da capacidade contributiva:

Se a Autoridade Fiscal imputa ao contribuinte autuação despida de qualquer prova objetiva que identifique a ocorrência do fato gerador, na forma como previamente determinada pela lei, considerando apenas meros indícios ou presunções, a exigência fiscal não estará pautada pelo princípio da capacidade contributiva, afrontando gravemente o princípio constitucional.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo este prazo de cinco anos e dias a quo aquele do art. 150, §4º do CTN. Estariam decaídos fatos geradores corridos de janeiro a novembro de 2010, uma vez que o lançamento foi concluído em 20/11/2015.

Referindo-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sustenta que não há norma que determine a glosa de despesas desnecessárias. Vejamos a transcrição:

(..)a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica determina que, para se chegar ao lucro real (base de cálculo do IRPJ), as despesas 'desnecessárias' devem ser adicionadas ao lucro líquido do exercício. As normas que regem a CSLL nada dizem a esse respeito, razão pela qual, mesmo que os pagamentos feitos a controladora da Impugnante sejam indedutíveis para efeito do IRPJ (o que se admite apenas para argumentar), não cabe nenhuma glosa em relação a CSLL.

Discute se a lei que impede a dedutibilidade dos pagamentos a sócios se aplica realmente a sócio pessoa jurídica, uma vez que a lei não especifica e somente no art. 353, inciso do Regulamento do Imposto de renda (RIR/99), a aplicação a pessoa física e jurídica é explicitada.

Insiste com o seguinte argumento:

É absolutamente claro que a lei 4.506/64, ao mencionar a expressão 'Pagos a sócios' e não inserir qualquer explicação/complementação em seguida e na porção seguinte da redação, completar estendendo a vedação também aos "dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes

"pretendeu limitar a possibilidade de pagamento de royalties aos sócios apenas pessoas físicas, não se enquadrando nessa vedação os sócios pessoas jurídicas.

A estrutura da redação do dispositivo é muito clara nesse sentido, pois de um lado é mencionado "sócios ou dirigentes" e de outro, após a edição de uma vírgula (o que indica que o que virá em seguida no texto se refere a ambas as palavras que estavam antes da vírgula)," e a seus parentes ou dependentes".

Ora, não há dúvidas que a expressão "e a seus parentes ou dependentes" está se referindo tanto a "sócios" quanto a "dirigentes" o que seria forçoso concluir que a vedação trazida pelo dispositivo se aplica apenas aos sócios que sejam pessoas físicas, já que apenas essas poderiam ter a condição de ter parentes ou dependentes. Não é crível admitir que sócios pessoas jurídicas pudessem ter parentes ou dependentes na medida em que tal condição apenas pode ser encontrada em uma pessoa física.

Em outras palavras, a vedação insculpida no artigo 71, § único, "d" da lei 4.506/64, em relação a possibilidade de pagamentos de royalties para sócios, aplica-se apenas a hipótese de sócios pessoas físicas, não cabendo na hipótese em que os sócios que recebam esses pagamentos sejam pessoas jurídicas, sendo absolutamente ilegal o alargamento do alcance da norma legal pretendida pelo dispositivo transcrito da lei original para o decreto (RIR/99) cuja aplicação foi indevidamente pretendida pela autoridade fiscal.

Aponta que a comparação do art. 353, inciso I com o inciso III, "b" apoiaria seu argumento, vejamos:

Ocorre que se analisarmos a previsão específica contida no inciso IH, "h" é possível verificar que não faria qualquer sentido que a previsão do inciso I de fato se aplicasse também as pessoas jurídicas. Isso porque no inciso III a vedação é específica para "royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio" e na alínea "b" a vedação se direciona aos pagamentos feitos a controladores com sede no exterior, o que a contrário sensu induziria a conclusão de que se os pagamentos fossem feitos a minoritários com sede no exterior, esses pagamentos seriam autorizados.

Cita decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que concluiu ser o art. 71 da Lei 4.506/64 aplicável somente a pessoa física.

Defende que "as despesas relacionadas a utilização da marca Bretas são absolutamente regulares e foram devidamente lastreadas em contrato firmado entre as partes e ainda todos os pagamentos realizados foram devidamente comprovados com a individualização de todos os comprovantes de pagamento bancários realizados". Informa que em laudo anexo demonstra a regularidade dos pagamentos que são todos amparados em notas fiscais.

Vale dizer que toda a operação que a fiscalização pretende glosar foi regularmente lastreada em contrato firmado entre as partes, documentos fiscais idoneamente emitidos e contabilizados e todos os pagamentos bancários comprovados. Foi exatamente o que também concluiu o perito especializado responsável pela elaboração do laudo pericial que segue anexo.

Entende que a efetiva prestação de serviços seria provada pelos próprios documentos legais e formais que acorbetaram a operação.

Com relação às inconsistências apontadas pela fiscalização na prestação de serviços, contraditou da seguinte forma:

A. A fiscalização aponta que a atividade de consultoria e gestão não fazia parte do objeto social da Ambapar, o que seria uma inconsistência que desqualificaria a prestação de serviços. O argumento de tão superficial, data máxima venia, que dificulta até o seu enfrentamento. Não demanda maiores delongas para se demonstrar que a ausência de conformidade entre o objeto social descrito nos documentos constitutivos de determinada empresa e eventual atividade desenvolvida na prática trata-se de mera imprecisão técnica-formal e não traz qualquer caráter indicativo de que a atividade não descrita não possa ser executada pela empresa.

B. Há ainda a indicação de que a Ambapar não possuía infraestrutura administrativa própria, por não haver custos/despesas de aluguéis, condomínio, energia elétrica, água e telefone. A Impugnante não pode discorrer a respeito da estrutura administrativa de sua prestadora de serviços ainda que essa seja sua controladora. Porém, o fato é que no que se refere a necessidade dessa estrutura para a execução da prestação de serviços, torna-se extremamente desnecessária na medida em que conforme já explicitado acima (e em

diversas respostas as intimações fiscais!), os serviços eram prestados nas dependências da Contratante e diretamente em seus sistemas, o que para fins da execução do serviço, torna - se irrelevante qual a estrutura própria da prestadora do serviço.

C. O fisco ainda questiona a inexistência de alvará de licença e funcionamento no período autuado. Com a devida vênia, a fiscalização destoa completamente qual o seu dever no contexto desse auto de infração ao concentrar-se em diligências absolutamente inócuas, inapropriadas e inaplicáveis ao caso, o que, evidentemente desnatura em absoluto as conclusões que pretende tirar das referidas diligências. Não faz qualquer sentido tirar a conclusão de que determinado serviço não possa ter sido prestado pela empresa por questões relacionadas a sua regularidade regulatória. Ou seja, em outras palavras, se havia algum problema relacionado aos certificados regulatórios necessários ao funcionamento da empresa, isso obviamente deve (ou deveria) ser tratado na esfera competente. O fato é que, mais uma vez, para efeitos da prestação dos serviços em tela isso não tem qualquer efeito, já que os serviços eram prestados na sede da Contratante.

D. O TVF aponta ainda como uma inconsistência encontrada na Ambapar o fato de que não teria havido a contabilização de gastos com empregados. Nesse particular, mais uma vez a Impugnante não tem condições de dizer ou afirmar a respeito de situações internas de outra sociedade. Porém, em relação a prestação de serviços em discussão, vale dizer que os serviços eram prestados pela Ambapar, nas dependências da Contratante, e através de seus sócios. Ou seja, até por uma exigência contratual, de fato os serviços não eram prestados por empregados ou terceirizados da contratada, mas sim diretamente por seus sócios. Conforme exposto no próprio TVF, a Ambapar possuía 11 sócios e cabia a eles a execução direta dos serviços contratados.

(...)

Analizando os fatos apresentados o perito responsável pelo laudo pericial anexo demonstrou que os sócios da Ambapar possuíam senhas de acesso a diversos sistemas da Impugnante, o que demonstra que os serviços eram prestados diretamente pelos próprios sócios, e ainda na sede e nos sistemas da contratante:

(...)

Insiste no conteúdo do laudo anexo que mostraria que os sócios da Ambapar tinham acesso a sistemas da Irmãs o Bretas como forma de provar a efetividade dos serviços.

Destaca em seus argumentos que em nenhum momento a fiscalização demonstrou que os serviços contratados e prestados não eram necessários, usuais ou normais para a sua atividade.

Conclui que utilizou -se dos meios de prova disponíveis (contratos, pagamentos, etc) para provar a existência dos serviços.

Avança para apontar que os tributos recolhidos pela Ambapar não foram corretamente deduzidos na apuração feita em relação à Irmãos Bretas. O laudo anexo demonstraria a incorreção alegada.

Com relação à multa qualificada de 150% para a glosa de despesas com os pagamentos relativos a marcas e a serviços prestados, a impugnante assim argumenta:

No caso dos autos, não restou COMPROVADA quaisquer das circunstâncias qualificadoras, sendo que não houve nenhuma ação da Impugnante tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, o que implicaria na sonegação.

Fraude também não pode ser verificada nos autos, tendo em vista que nenhuma operação foi escondida ou modificada para implicar no recolhimento a menor dos tributos, sendo que compete ao Fisco comprovar, de forma inequívoca, sua ocorrência.

Por fim, não pode ser caracterizado conluio, pois não restou comprovado nos autos quaisquer acordos entre a Autuada e terceiros tendentes a praticar as infrações apontadas pela fiscalização federal, até mesmo porque tais infrações não foram, sequer, praticadas.

Vale dizer que a autoridade fazendária justifica a imposição da multa agravada pela forma utilizada pela Impugnante na contabilização das referidas despesas, especialmente em relação ao nome dado a conta contábil que registrou as despesas em discussão.

O fato é que não há nos autos qualquer demonstração de que o contribuinte tenha agido com base nas hipóteses que permitam a qualificação da multa imposta. O modo de contabilização

realizado pelo contribuinte, ainda que eventualmente seja dotado de alguma imprecisão ou atecnia não induz a conclusão de que haveria as restritas e taxativas hipóteses descritas no artigo 44 da lei 9.430/96 acima transcrito.

Quando trata da dedutibilidade das despesas referentes a perda no recebimento de créditos, insiste que a regularidade das operações está fundada na insolvência do devedor. Vejamos um aspecto central de seu argumento:

No caso presente, vale destacar que mesmo propondo as duas ações executivas buscando satisfazer o crédito, o contribuinte identificou que o devedor estava em situação de absoluta insolvência no mercado e que o recebimento do crédito seria impossível nesse cenário. Sendo assim, foi esse fato que motivou o contribuinte a desistir das ações judiciais na média em que manter a medida apenas acentuaria sua dívida, com a incursão de custos processuais e com advogados que não poderia ser revidos posteriormente.

Uma prova da insolvência do devedor é que recentemente a empresa teve sua recuperação judicial deferida pelo TJ-SP (Processo 1083068-31.2014.8.26.0100), (..)

No tocante à multa isolada pela falta de recolhimentos de estimativas, cita diversas jurisprudências do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialmente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) , bem como aponta a existência da Súmula CARF 105, in verbis:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § lo, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nesse aspecto, seus argumentos são demonstrados nos trechos seguintes:

De fato, nos autos do processo já foi aplicada multa de ofício de 150% e 75% (dependendo da imputação fiscal conforme já demonstrado acima) sobre a glosa das despesas em discussão, de forma que uma nova aplicação de multa no mesmo percentual, sem sombra de dúvidas implicará uma dupla penalização, não admitida conforme jurisprudência reiterada do Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Os fatos que deram origem autuação e ensejou a aplicação da multa de ofício são exatamente os mesmos que deram origem a aplicação da multa isolada. Ou seja, a suposta utilização das despesas consideradas não dedutíveis pela fiscalização está ensejando a aplicação de multa de ofício (em grande parte agravada) e ainda de multa isolada. Dessa forma, um mesmo fato não pode dar origem a dupla penalização, sob pena de infringência ao art. 44 da Lei 9.430/96.

A jurisprudência no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é consolidada nesse sentido, no que se refere à impossibilidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício em hipóteses como a presente.

Ao analisar as razões de impugnação do contribuinte, a 7ª Turma da DRJ/SPO julgou improcedente a impugnação, conforme pode ser depreendido da leitura do acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua peça impugnatória.

PROVA INDICIÁRIA. UTILIZAÇÃO COMO MEIO DE PROVA. NECESSIDADE DE INDÍCIOS CONVERGENTES.

Em harmonia com o art. 24 do Decreto 7.574/2011, são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito. Assim, a prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes ou da presença de indícios necessários.

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO CONTEÚDO DO RESP 973.733/SC NOS MOLDES DA NOTA PGFN/CRJ Nº 1.114/2012 C/C PARECER PGFN/CAT 1.617/2008 EM DECORRÊNCIA DA PORTARIA CONJUNTA PGFN/FRB Nº 01/2014 QUE

REGULAMENTOU O DISPOSTO NOS §§ 40, 5º E 7º DA LEI 10.522/2002.

Em harmonia com o que decidiu o STJ no Resp 973.933/SC, considerando os moldes da nota PGFN/CRJ Nº 1.114/2012 c/c parecer PGFN/CAT 1.617/2008 em decorrência da portaria conjunta PGFN/FRB Nº 01/2014 que regulamentou o disposto nos §§ 40, 5º e 7º da Lei 10.522/2002, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN 173, I), nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso em tela, ainda que fosse aplicada a regra decadencial do art. 150, §4º, não haveria fato gerador atingido pela caducidade.

DESPESAS COM PAGAMENTOS DE ROYALTIES A Sócios PESSOA JURÍDICA. INDEDUTIBILIDADE.

Por força do art. 353, inciso I do RIR/99, não são dedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONDIÇÕES PARA SUA DEDUTIBILIDADE. EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES.

Para que uma despesa ou custo seja dedutível, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam-se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica. Eventual prestação de serviços deve ter sua efetividade amparada em documentos hábeis e idôneos.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

As despesas com perdas no recebimento de créditos devem corresponder a créditos decorrentes da atividade da pessoa jurídica e obedecer aos requisitos dos arts. 340 a 343 do RIR/99.

Perdas com adiantamento de investimento não são decorrentes da atividade de empresa que não tem como objeto social a participação societária em outros empreendimentos.

Não se aplica às pessoas jurídicas o art. 340, §1º, inciso I e sim o art. 340, §1º, inciso IV, posto que insolvência é conceito aplicável às pessoas físicas e não às pessoas jurídicas, pois estas se submetem à recuperação judicial e à falência. Logo, a eventual insolvência, ainda que tivesse sido declarada em sentença, não serve como justificativa para a dedutibilidade de despesas com perdas no recebimento de créditos.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. INFRAÇÃO AUTÔNOMA CABIMENTO.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido ainda que após o encerramento do período-base e apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano correspondente.

A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a infração que implicou na aplicação da multa de ofício, porquanto infrações tributárias autônomas e passíveis de incidência simultânea na mesma autuação fiscal.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. APLICAÇÃO NA PRESENÇA DE DOLO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Nos casos de sonegação, fraude ou conluio previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, a multa deve ser qualificada para 150%.

Escrituração de despesas em contas que não guardam correlação com os documentos que lhes dão suporte revela dolo de sonegação a justificar a qualificadora.

A falta de comprovação da efetividade de despesas revela que os documentos que lhes dão suporte são ideologicamente falsos a indicar fraude.

As condutas praticadas com empresa do mesmo grupo, quando visam sonegação e fraude consubstanciam conluio. O que reforça a aplicação da multa de 150%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*Ano-calendário: 2010****CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.****Versando sobre as mesmas ocorrências ativas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ, em harmonia com o art. 6º, parágrafo único da Lei 7.689/88.**Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Inconformado com a referida decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual alegou, em síntese: a) ausência de busca da verdade material para lavratura do auto de infração; pugnano pela anulação deste por ter sido baseado em indícios; b) decadência de parte do crédito exigido; c) regularidade da totalidade das despesas glosadas pela autoridade fiscal; d) incorreção na dedução de tributos recolhidos pela Ambapar na apuração de tributos, baseada em laudo contábil; e) impossibilidade de aplicação da multa qualificada em relação a glosa de despesas relacionadas ao uso da marca Bretas e da prestação dos serviços de assessoria e consultoria, por inexistência de fraude, dolo ou simulação; f) dedutibilidade das despesas referentes a perda no recebimento de créditos; g) impossibilidade de aplicação da multa isolada (por recolhimento a menor das estimativas) com a multa de ofício (pela exigência do tributo não recolhido).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da questão Preliminar

Suscita a recorrente em sede de Recurso Voluntário que:

“O procedimento administrativo de lançamento, no caso em comento consubstanciado no auto de infração ora combatido, deve ter como objetivo a busca da verdade material, devendo esta ser demonstrada e provada objetivamente, à luz dos rigores do devido processo legal. Isso não quer dizer que indícios e presunções jamais possam ser

considerados, mas devem, sobretudo, obviamente quando legalmente possível sua utilização, serem construídos sob o rígido holofote da busca da verdade material.

Isso em nada tem a ver, conforme, equivocadamente, afirmou a decisão recorrida, que "Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário".

A verdade material deve ser objeto de prova realizada pela autoridade administrativa, sendo este dever completamente inerente à atividade administrativa de aplicação da lei tributária vislumbrada no lançamento. Isso evidentemente não tolhe em absoluto a utilização de um elemento de indício ou presunção mas, em hipótese alguma, pode-se levar ao absurdo de que seja transferido ao contribuinte ônus de desfazer o indício e a presunção única e exclusivamente com a prova ou com os elementos probatórios idealizados pela Fiscalização.

(...)

Não pode o Fisco desconsiderar toda a documentação contábil e fiscal regular que envolve a operação (documentação reconhecidamente legal conforme indicado no próprio TVF!) analisada e exigir que o contribuinte preencha o anseio de prova criado aleatoriamente e que a d. fiscalização quer ver em relação aos fatos analisados. Esse dever constitucional de prova é da Fiscalização e não pode ser transferido/exigido do contribuinte em completa inversão dos papéis dentro do Estado Democrático de Direito.

(...)

Trazendo a questão para o caso concreto dos autos, em relação a "primeira classe de despesas", consideradas não dedutíveis pela d. fiscalização, ou seja, em relação aos pagamentos feitos pela Recorrente à Ambapar pelo (a) uso da marca Bretas e (b) pela prestação de serviços de consultoria e assessoria prestados pela controladora, o Fisco Federal sustenta que a operação de pagamento pelo uso da marca Bretas não teria propósito negocial e que os pagamentos feitos em contrapartida a prestação de serviços de consultoria e assessoria se refeririam a serviços não efetivamente prestados à Recorrente.

Ocorre que em relação as duas situações, o Fisco desconsidera toda a regularidade da documentação que formalizou as operações em questão (contratos, pagamentos, registros contábeis e fiscais), regularidade reconhecida pelo próprio TVF que traz a demonstração dos contratos e dos pagamentos comprovadamente realizados, e por um juízo absolutamente unilateral e descasado com qualquer prova que atenda ao dever jurídico de prova inerente a atividade impositiva, cria elementos históricos que supostamente funcionariam como suficientes a sustentar o feito fiscal nesse particular.

(a) Em relação a operação de uso da marca, a d. fiscalização sugere que não haveria propósito negocial apenas por serem empresas ligadas e por ter ocorrido a operação de transferência da marca para a

controladora em processo de cisão há 6 anos, indicando que haveria: "um proposito deliberado em aumentar despesas na empresa tributada pelo lucro real, reduzindo seu lucro tributável e sua carga tributária: enquanto ocorre uma redução nos valores de IRPJ e CSLL devidos na contabilidade da empresa Irmãos Bretas na ordem de 34% (25% de IRPJ + 9% de CSLL) sobre as despesas com royalties, surge uma tributação da ordem de 10,88% (34% x 32% de coeficiente de presunção do lucro) sobre as correspondentes receitas na contabilidade da Ambapar".

A Fiscalização apenas desconsidera alguns fatos importantes, sobrepondo-os com os supostos indícios criados a partir de elementos oriundos da exclusiva análise que a fiscalização "quis" fazer dos fatos:

1º fato: a cisão realizada na Recorrente há mais de 6 anos que cindiu ativos para sua controladora, dentre os quais marcas e patentes ocorreu de modo absolutamente regular, em conformidade com os critérios legais aplicáveis;

2º fato: todos os pagamentos realizados pela Recorrente em razão do uso da marca Bretas foram devidamente lastreados em contrato formal, e regular, devidamente apresentado à Fiscalização, cuja validade em momento nenhum foi questionada;

3º fato: a Recorrente comprovou a realização efetiva, lastreada em documentos e comprovantes bancários, de todos os pagamentos registrados e escriturados a título de uso da marca Bretas;

4º fato: em que pese serem empresas ligadas (controlada e controladora), são sociedades absolutamente distintas, com atividades distintas, personalidade jurídica individual, sócios diversos, e que não podem ser tratadas como se fossem a mesma sociedade, como pretendeu fazer o Fisco Federal.

*Ora, não há dúvidas que a fiscalização, abandonou os elementos e fatos concretos e objetivos com os quais se deparou e preferiu apoiar-se em elementos criados pela própria fiscalização, para sustentar que não haveria proposito negocial na relação de uso da marca realizada entre a Recorrente e sua controladora. **Para utilizar-se da conclusão trazida no trecho acima transcrito, a fiscalização deveria ter observado seu dever constitucional de prova e demonstrado objetivamente a ocorrência do fato narrado em simples hipótese teórica.***

São diversos os momentos em que a fiscalização trata subjetivamente os fatos e não comprova absolutamente nada o que está afirmando, esvaziando por completo a prova necessária a sustentação do fato tributário que supostamente identificou.

(grifos no original)

Não assiste razão a recorrente. Vejamos os motivos.

Inicialmente, cabe trazer a baila, trechos do TVF (fls.135/214), que infirmam a argumentação da recorrente *litteris*:

4. Infrações Apuradas

Foram constatadas as seguintes infrações apuradas na empresa IRMÃOS BRETAS, FILHOS & CIA LTDA no ano-calendário de 2010, empresa incorporada pela Cencosud em 2011:

- Despesas não dedutíveis referentes a pagamentos efetuados à sua controladora Ambapar;
- Despesas não dedutíveis na perda no recebimento de créditos.

4.1. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS – PAGAMENTOS EFETUADOS À AMBAPAR

Identificados no ano-calendário de 2010 pagamentos efetuados pela empresa Irmãos Bretas à sua controladora AMBAPAR Amba Participações Ltda – CNPJ: 01.909.826/0001-30, foi o contribuinte fiscalizado, na qualidade de sucessor da empresa Irmãos Bretas intimado a apresentar os documentos relacionados no item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 002, lavrado em 09/10/2014:

2. Com relação aos serviços prestados à empresa Irmãos Bretas, Filhos e Cia Ltda no ano-calendário 2010 pelas pessoas jurídicas AMBAPAR – AMBA PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ: 01.909.826/0001-30 e DESTACA CONSTRUTORA LTDA – CNPJ: 12.940.306/0001-07, apresentar:
- 2.1. notas fiscais emitidas pelas prestadoras dos serviços;
 - 2.2. comprovação dos efetivos pagamentos (documentação bancária e lançamentos escriturados), bem como da efetiva prestação dos serviços;

Não atendido integralmente o referido item, foi lavrado em 22/01/2015 o Termo de Intimação fiscal nº 003, cujo item 7 solicitava:

7. Com relação aos serviços prestados pela AMBAPAR ao BRETAS no ano-calendário de 2010, apresentar:
- 7.1. Notas fiscais de nº 111 a 130, conforme relatório analítico de nota fiscal de entrada apresentado em atendimento ao Termo de Intimação fiscal nº 002;
 - 7.2. Escrituração dos lançamentos contábeis (quando da emissão da nota fiscal e do pagamento);
 - 7.3. Contrato firmado entre Ambapar e Bretas pelo uso da marca "Bretas", e demais documentos porventura existentes;
 - 7.4. Relatórios e demais documentos que comprovem a prestação dos serviços de assessoria, consultoria administrativa, contabilidade e RH.
 - 7.5. Identificar a(s) pessoa(s) da Ambapar com a(s) qual(is) eram mantidos os contatos (nome, cargo e telefone).

Em atendimento às referidas intimações, a Cencosud apresentou os seguintes documentos/esclarecimentos:

- notas fiscais de nº 95 a 130 (sequenciais) emitidas pela Ambapar no ano-calendário de 2010, tendo como destinatário Irmãos Bretas, no montante de R\$ 43.340.818,54;
- boletos bancários do Banco do Brasil, tendo como cedente: Ambapar e sacado: Irmãos Bretas, como comprovação dos pagamentos;
- Relatório Analítico de contas a pagar emitido pelo Bretas, referente ao fornecedor Ambapar, totalizando R\$ 43.340.818,54 (valor total das notas fiscais) e R\$ 42.008.088,61 (valor líquido das nf);

- *Relação analítica de contas a pagar, referente ao fornecedor Ambapar, totalizando R\$ 42.008.086,60.*

Relação das Notas fiscais apresentadas em atendimento aos itens 2.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 002 e 7.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 003:

Emitente	Destinatário	data emissão	Nº NF	Valor Serviços	Histórico
Ambapar	Irmãos Bretas	31/12/2009	95	2.214.452,96	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	31/12/2009	96	1.993.007,67	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	31/12/2009	97	221.445,29	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	15/01/2010	98	2.214.452,96	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	15/01/2010	99	1.993.007,67	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	15/01/2010	100	221.445,29	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	10/02/2010	101	1.827.828,85	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	10/02/2010	102	182.782,89	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	10/02/2010	104	1.645.045,96	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	10/03/2010	105	1.739.957,35	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	10/03/2010	106	173.995,74	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	10/03/2010	107	1.565.961,61	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	13/04/2010	108	1.922.622,46	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	13/04/2010	109	192.262,25	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	13/04/2010	110	1.730.360,21	serv.asses, consult.cml,operac,aquis prod., coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	07/05/2010	111	1.893.079,53	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	07/05/2010	112	189.307,96	serv.asses, consult.adm, contabil,rec.humanos,financ, mark.
Ambapar	Irmãos Bretas	07/05/2010	113	1.703.771,57	serv.asses, consultoria operac, aquis.prod, coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	09/06/2010	114	1.969.538,70	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	09/06/2010	115	196.953,87	serv.asses, consult.adm, contabil,rec.humanos,financ, marketing
Ambapar	Irmãos Bretas	09/06/2010	116	1.772.584,83	serv.asses, consultoria operac, aquis.prod, coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	09/07/2010	117	1.884.252,92	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	09/07/2010	118	188.425,30	serv.asses, consult.adm, contabil,rec.humanos,financ, marketing
Ambapar	Irmãos Bretas	09/07/2010	119	1.695.827,62	serv.asses, consultoria operac, aquis.prod, coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	10/08/2010	120	2.020.033,62	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	10/08/2010	121	202.003,37	serv.asses, consult.adm, contabil,rec.humanos,financ, marketing
Ambapar	Irmãos Bretas	10/08/2010	122	1.818.030,25	serv.asses, consultoria operac, aquis.prod, coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	09/09/2010	123	1.996.959,78	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	09/09/2010	124	199.695,97	serv.asses, consult.adm, contabil,rec.humanos,financ, marketing
Ambapar	Irmãos Bretas	09/09/2010	125	1.797.263,81	serv.asses, consultoria operac, aquis.prod, coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	01/10/2010	126	1.986.000,00	uso marca "Bretas" conforme contrato
Ambapar	Irmãos Bretas	06/10/2010	127	1.787.400,00	serv.asses, consultoria operac, aquis.prod, coord vendas
Ambapar	Irmãos Bretas	08/10/2010	128	1.230,14	uso marca "Bretas" conforme contrato, complemento 09/2010
Ambapar	Irmãos Bretas	08/10/2010	129	1.107,12	serv.asses, consultoria operac, aquis.prod, coord vendas - compl.
Ambapar	Irmãos Bretas	08/10/2010	130	198.723,02	serv.asses, consult.adm, contabil,rec.humanos,financ, marketing
				43.340.818,54	

As referidas notas fiscais foram contabilizadas pelo Bretas a débito de

contas de despesa (3.3.1.08.26 – Honorários da diretoria e 3.3.3.05.20 – Honorários profissionais) e a crédito de conta do Passivo circulante (2.1.1.04.01– fornecedores de mercadorias), conforme lançamentos contábeis extraídos da escrituração contábil digital (SPED) de Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
08/01/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	2.214.452,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:95
08/01/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	2.214.452,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:95
08/01/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.993.007,67	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:96
08/01/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.993.007,67	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:96
08/01/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	221.445,29	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:97
08/01/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	221.445,29	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:97
28/01/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.993.007,67	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:99
28/01/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.993.007,67	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:99
28/01/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	2.214.452,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:98
28/01/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	2.214.452,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:98
28/01/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	221.445,29	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:100
28/01/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	221.445,29	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:100
10/02/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.827.828,85	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:101
10/02/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.827.828,85	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:101
10/02/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	182.782,89	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:102
10/02/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	182.782,89	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:102
10/02/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.645.045,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:104
10/02/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.645.045,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:104
11/03/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.739.957,35	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:105
11/03/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.739.957,35	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:105
11/03/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	173.995,74	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:106
11/03/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	173.995,74	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:106
10/03/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.565.961,61	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:107
10/03/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.565.961,61	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:107
15/04/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.922.622,46	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:108
15/04/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.922.622,46	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:108
15/04/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	192.262,25	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:109
15/04/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	192.262,25	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:109
15/04/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.730.360,21	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:110
15/04/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.730.360,21	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:110
19/05/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.893.079,53	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:111
19/05/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.893.079,53	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:111
19/05/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	189.307,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:112
19/05/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	189.307,96	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:112
19/05/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.703.771,57	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:113
19/05/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.703.771,57	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:113
10/06/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.969.538,70	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:114
10/06/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.969.538,70	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:114
10/06/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	196.953,87	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:115

Documento assinado eletronicamente. Pode ser consultado no endereço <https://carf.receita.fazenda.gov.br/CA/CarfPublico>

10/06/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	196.953,87	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:115
10/06/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.772.584,83	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:116
10/06/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.772.584,83	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:116
13/07/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.884.252,92	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:117
13/07/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.884.252,92	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:117
13/07/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	188.425,30	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:118
13/07/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	188.425,30	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:118
13/07/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.695.827,62	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:119
13/07/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.695.827,62	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:119
12/08/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	2.020.033,62	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:120
12/08/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	2.020.033,62	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:120
12/08/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	202.003,37	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:121
12/08/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	202.003,37	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:121
12/08/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.818.030,25	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:122
12/08/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.818.030,25	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:122
09/09/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	1.996.959,78	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:123
09/09/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.996.959,78	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:123
09/09/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	199.695,97	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:124
09/09/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	199.695,97	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:124
09/09/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.797.263,81	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:125
09/09/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.797.263,81	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:125
04/10/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.986.000,00	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:126
04/10/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.986.000,00	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:126
06/10/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.787.400,00	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:127
06/10/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.787.400,00	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:127
20/10/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.230,14	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:128
20/10/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.230,14	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:128
20/10/2010	3.3.1.08.26	Honorários da diretoria	D	1.107,12	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:129
20/10/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	1.107,12	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:129
20/10/2010	3.3.3.05.20	Honorários profissionais	D	198.723,02	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:130
20/10/2010	2.1.1.04.01	Fornecedores de mercadorias	C	198.723,02	LANC. DESPESA. REF. NF. DE ENTRADA No.:130

Como se vê, os lançamentos contábeis referentes aos serviços prestados pela Ambapar ficaram escondidos na escrituração do Bretas em contas inapropriadas e históricos sem identificação do prestador. Segregando as notas fiscais pelo tipo de serviço prestado, temos que a empresa Irmãos Bretas pagou à sua controladora Ambapar no ano-calendário de 2010:

- R\$ 21.670.409,27 pelo uso da marca Bretas;
- R\$ 21.670.409,27 pelos serviços de assessoria, consultoria comercial, administrativa, contábil operacional, recursos humanos, financ., aquisição de produtos, coordenação de vendas e marketing.

Reintimada a apresentar os itens 7.3, 7.4 e 7.5 do Termo de Intimação fiscal nº 03 (item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 004, lavrado em 07/05/2015), a Cencosud atendeu em 27/05/2015 apenas o item 7.5 do referido termo, informando que a pessoa da Ambapar com a qual eram mantidos os contados era o Sr. Valter Sartorato:

Sra. Fernanda Carvalho

Em atendimento ao item 7.5 da notificação nº 003, informo a pessoa de contato da empresa relacionada.

- Ambapar Amba Participações Ltda.
Nome: Valter Sartorato; telefone: (31) 3078-9703/ (31) 8462-1031; e-mail: vlsd@uol.com.br/ valter@sartorato.net.

Em 23/06/2015, acrescentou que o Sr. Valter Sartorato desempenha a função de contabilista através de vínculo contratual de prestador de serviço PJ conforme contrato firmado entre as partes:

Sra. Fernanda Carvalho

Em atendimento ao e-mail enviado no dia 11.06.2015, itens 4.1.5, 5.3 e 7.5, o Sr. Valter Sartorato, pessoa de contato das empresas que consta itens já citados anteriormente, desempenha função de contabilista através de vínculo contratual de prestador de serviço PJ conforme contrato firmado entre as partes.



Claudio Palm

Nossa Senhora do Socorro – SE, 23 de Junho de 2015.

Ressalta-se que em resposta ao Termo de Início de Diligência Fiscal lavrado em 30/05/2014, referente ao procedimento instaurado na empresa Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda, a Cencosud refere-se ao Sr. Valter Sartorato como antigo controller do Bretas, informando que tal pessoa disponibilizaria a documentação dos itens 2, 4 e 5 do referido Termo:

A empresa SFA não faz parte do grupo econômico da Cencosud Brasil. O Sr. Valter Sartorato antigo controller do Bretas, estará disponibilizando a documentação para este item.

Em 02/07/2015 foi lavrado o Termo de Reintimação Fiscal nº 002, reintimando o contribuinte a, dentre outros elementos, apresentar os documentos solicitados nos itens 7.3 e 7.4 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 : contrato firmado entre Ambapar e Bretas pelo uso da marca “Bretas” e relatórios e demais documentos que comprovem a prestação dos serviços de assessoria, consultoria administrativa, contabilidade e RH, respectivamente.

Apenas o contrato firmado pelo uso da marca “Bretas” foi apresentado.

4.1.1. Diligência efetuada na Ambapar

Em 05/05/2015 foi lavrado Termo de Início de Diligência Fiscal, intimando a AMBAPAR a apresentar os seguintes elementos/esclarecimentos, com relação ao período de 2010 e 2011:

1. Contrato social de constituição e alterações contratuais vigentes no período especificado;

2. Alvará de licença para localização expedido pelo município, vigente no referido período;

3. Comprovação das despesas administrativas efetuadas com telefone, energia, água, provedores de internet, condomínio e aluguel do imóvel, este último acompanhado do contrato de locação, substituídos, no caso de imóvel próprio, pelo registro/matricula do mesmo no CRI;

4. Com relação à cessão da marca Bretas à Ambapar:

4.1. Averbação do ato ou contrato junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial/INPI;

4.2. Contrato firmado entre Irmãos Bretas e Ambapar pelo uso da marca Bretas;

4.3. Relacionar data e valores dos efetivos recebimentos a título de royalties pelo uso da marca Bretas, bem como apresentar extratos bancários comprobatórios dos referidos créditos, coincidentes em datas e valores;

5. Com relação aos serviços de assessoria, consultoria administrativa, contabilidade e RH prestados ao Bretas:

5.1. Contrato firmado entre as partes;

5.2. Relatórios, pareceres, correspondências trocadas entre as partes, e demais documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços;

5.3. Relacionar data e valores dos efetivos recebimentos, bem como apresentar extratos bancários comprobatórios dos referidos créditos, coincidentes em datas e valores;

6. Arquivos eletrônicos contábeis e fiscais, nos termos da IN SRF 86/2001 e ADE Cofis nº 15/2001.

Em atendimento ao referido termo, o contribuinte apresentou:

- arquivos eletrônicos contábeis e fiscais, conforme solicitado no item 6;

- cópias das notas fiscais referentes ao uso da marca e serviços de assessoria;

- extratos de conta corrente para comprovação dos valores recebidos;

- contrato social e demais alterações;

- alvarás de licença e funcionamento de 2007 a 2009;

- cópia do contrato de prestação de serviços;

- contrato de cessão de uso da marca;

- Contrato de prestação de serviços com a empresa Órion Assessoria Empresarial Ltda, para assessoria, agenciamento, orientações e esclarecimentos inerentes aos Pedidos de Registros junto ao INPI;

- registros das marcas junto ao INPI.

Quanto à efetiva prestação dos serviços de assessoria e consultoria, alegou que os documentos produzidos na execução dos trabalhos

contratados ficavam nas dependências dos contratantes por se tratar de documentos confidenciais e de utilização dos mesmos.

Em 17/06/2015 foi lavrado o Termo de Diligência Fiscal nº 002, cientificado em 24/06/2015, intimando a Ambapar a apresentar os seguintes elementos/esclarecimentos:

PERÍODO: anos-calendário 2010 e 2011

1. Detalhar, de forma minuciosa, a que se referem os serviços de consultoria e assessoria contratados com a empresa "Irmãos Bretas":
 - descrever as rotinas de trabalho executadas;
 - identificar os profissionais incumbidos pela empresa contratada para a execução dos referidos serviços, indicando CPF e qualificação profissional dos mesmos;
 - apresentar os elementos materiais produzidos (relatórios, análises, pareceres, correspondências trocadas entre as partes, etc);
2. Identificar (nome e CPF) e comprovar (atas de assembleia, procurações) os administradores e procuradores da AMBAPAR no referido período (ac 2010 e 2011);
3. Comprovação das despesas administrativas efetuadas com telefone, energia, água, provedores de internet, condomínio e aluguel do imóvel, este último acompanhado do contrato de locação, substituídos, no caso de imóvel próprio, pelo registro/matricula do mesmo no CRI (reintimação);
4. Alvarás de localização e Funcionamento válidos em 2010 e 2011 (reintimação). Obs: os alvarás apresentados em atendimento ao item 2 do Termo de Início de Diligência Fiscal, são válidos para os anos de 2007 a 2009. Quanto ao período solicitado, foram apresentados apenas documentos de arrecadação municipal, que não atendem o solicitado.

Não atendido o referido Termo no prazo marcado, foi lavrado em 08/07/2015 Termo de Reintimação Fiscal, reintimando a Ambapar a apresentar os elementos solicitados no Termo de Diligência Fiscal nº 002.

Em atendimento ao referido Termo, a Ambapar se limitou a justificar apenas a prestação de serviços executados no ano-calendário de 2011, referente à prospecção de terrenos para edificação de lojas comerciais (supermercados), objeto do contrato de prestação de serviços firmado em 29/10/2010 (apresentado pela Cencosud em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal), sendo omissa quanto aos serviços de assessoria e consultoria administrativa prestados ao Bretas no ano-calendário de 2010.

Em 02/09/2015 foi lavrado o Termo de Diligência Fiscal nº 03, cientificado em 16/09/2015, cujo item 2 do referido Termo reintimava novamente o contribuinte a apresentar os documentos inicialmente solicitados no Termo de Diligência Fiscal nº 02:

2. Com relação ao atendimento do Termo de Reintimação Fiscal lavrado em 08/07/2015, seguem as pendências abaixo relacionadas, a serem sanadas no mesmo prazo:

Item 1 – os documentos apresentados (contratos de prestação de serviços e notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2011) comprovam a efetiva prestação de serviços de engenharia prestados ao Bretas por terceiros (que não a Ambapar). Portanto, não atendem o solicitado: comprovação da efetiva prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa, comercial, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, aquisição de suprimentos e coordenação de vendas prestados pela Ambapar ao Bretas.

Itens 2 e 3 – não foi apresentado qualquer documento ou esclarecimento referente aos itens especificados.

Item 4 - os documentos apresentados (alvarás de 2009 e 2012) não atendem o solicitado, e já foram apresentados anteriormente, em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal, motivo que ensejou a reintimação.

Não tendo o contribuinte se manifestado no prazo marcado, foi lavrado o Termo de Reintimação Fiscal nº 002, lavrado em 05/10/2015 e cientificado em 14/10/2015, reintimando o contribuinte a apresentar os elementos/esclarecimentos solicitados no Termo de Diligência Fiscal nº 03.

Em atendimento, apenas o item 1 do referido termo foi atendido parcialmente.

Logo, a Ambapar não logrou comprovar:

- A efetiva prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa prestados ao Bretas no ano-calendário de 2010;

- os administradores e procuradores da AMBAPAR, no período de 2010 e 2011;

- Comprovação das despesas administrativas efetuadas com telefone, energia, água, provedores de internet, condomínio e aluguel do imóvel, este último acompanhado do contrato de locação, substituídos, no caso de imóvel próprio, pelo registro/matricula do mesmo no CRI;

- Alvarás de localização e Funcionamento válidos em 2010 e 2011.

(...)

4.1.3. PAGAMENTOS À AMBAPAR PELO USO DA MARCA BRETAS
As despesas contabilizadas no ano-calendário de 2010 pelo Irmãos Bretas, referentes aos pagamentos efetuados à Ambapar pelo uso da marca “Bretas”, totalizaram R\$ 21.670.409,27:

Emitente	Destinatário	data emissão	Nº NF	Valor Serviços	Histórico	Data lançamento	Conta escriturada
Ambapar	Irmãos Bretas	31/12/2009	95	2.214.452,96	uso marca "Bretas" conforme contrato	08/01/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	15/01/2010	98	2.214.452,96	uso marca "Bretas" conforme contrato	28/01/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	10/02/2010	101	1.827.828,85	uso marca "Bretas" conforme contrato	10/02/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	10/03/2010	105	1.739.957,35	uso marca "Bretas" conforme contrato	11/03/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria

Ambapar	Irmãos Bretas	13/04/2010	108	1.922.622,46	uso marca "Bretas" conforme contrato	15/04/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	07/05/2010	111	1.893.079,53	uso marca "Bretas" conforme contrato	19/05/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	09/06/2010	114	1.969.538,70	uso marca "Bretas" conforme contrato	10/06/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	09/07/2010	117	1.884.252,92	uso marca "Bretas" conforme contrato	13/07/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	10/08/2010	120	2.020.033,62	uso marca "Bretas" conforme contrato	12/08/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	09/09/2010	123	1.996.959,78	uso marca "Bretas" conforme contrato	09/09/2010	3.3.3.05.20 – Honor.Profission
Ambapar	Irmãos Bretas	01/10/2010	126	1.986.000,00	uso marca "Bretas" conforme contrato	04/10/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
Ambapar	Irmãos Bretas	08/10/2010	128	1.230,14	uso marca "Bretas" conforme contrato, complemento 09/2010	20/10/2010	3.3.1.08.26 - Honor.Diretoria
				21.670.409,27			

(...)

4.1.3.1. Ausência de propósito negocial

Além da imposição legal disposta no artigo 71, parágrafo único da Lei 4.506/64 (art. 353 e 355, §2º do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda), tornando indedutíveis as despesas de royalties pagas pelo Bretas à Ambapar, verifica-se ainda no presente caso total ausência de propósito negocial na referida operação, conforme a seguir demonstrado.

A marca “Bretas” era de propriedade de Irmãos Bretas até 02/01/2009, estando registrada em sua contabilidade pelo valor de R\$ 555,00 quando ocorre cisão parcial na referida sociedade, mediante versão parcial de seu patrimônio (marcas e patentes) para sua controladora AMBAPAR AMBA PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ: 01.909.826/0001-30 (detentora de 99,99% de seu capital social), conforme protocolo de cisão parcial e justificação, registrado na Jucemg em 25/03/2009, sob o nº 4109270, protocolo 09/152.569-1, juntamente com a 11ª alteração contratual da Ambapar:

(...)

Em 15/05/2009 foi celebrado o contrato de cessão de uso de marca, tendo por cedente AMBAPAR, e cessionária: Irmãos Bretas, filhos & cia Ltda, e como objeto a cessão de uso da marca “Bretas” à cessionária.

Dispõe a cláusula 2.1 do referido contrato de cessão de uso de marca, firmado entre Irmãos Bretas e Ambapar, que a remuneração pela cessão será de 1% do faturamento mensal da Cessionária, representado pela receita bruta:

(...)

Logo, a marca “Bretas” foi transferida do Bretas à sua controladora AMBAPAR em 02/01/99 pelo valor contábil de R\$ 555,00, e desta à FAG em 20/10/2010, pelo valor contábil de R\$ 68.531,00, ressaltando-se que ambas as transferências se deram entre empresas de um mesmo grupo econômico (partes relacionadas).

No período de Maio/2009 a Outubro/2010, a sociedade Irmãos Bretas pagou à sua sóciacontroladora AMBAPAR pelo uso da referida marca o

equivalente a 1% de seu faturamento mensal (receita bruta), o que correspondeu no ano-calendário de 2010 (Janeiro a Outubro) o montante de R\$ 21.670.409,27.

Baixas contábeis de ativos patrimoniais, seguidas do registro de vultosas despesas pelo uso dos mesmos, despesas estas que extrapolam vertiginosamente os valores dos ativos transferidos, foge completamente aos verdadeiros propósitos negociais/econômicos de uma sociedade.

É óbvio que a empresa Irmãos Bretas não transferiria sua marca a terceiros não relacionados (partes independentes), pelo seu irrisório valor contábil de R\$ 555,00.

O princípio arm's length, que busca alcançar o valor da operação praticada entre pessoas relacionadas se estivessem negociando em condições reais de mercado, não foi verificado no presente caso.

Sendo cessionária e cedente da marca (Bretas e Ambapar) partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico/familiar, tributadas pelo lucro real e presumido respectivamente, verifica-se o propósito deliberado em aumentar despesas na empresa tributada pelo lucro real, reduzindo seu lucro tributável e sua carga tributária: enquanto ocorre uma redução nos valores do IRPJ e CSLL devidos na contabilidade da empresa Irmãos Bretas na ordem de 34% (25% de IRPJ + 9% de CSLL) sobre as despesas com royalties, surge uma tributação da ordem de 10,88% (34% x 32% de coeficiente de presunção do lucro) sobre as correspondentes receitas na contabilizada da Ambapar.

Assim, como resultado líquido, ocorre uma economia tributária na ordem de 23,12% (34% - 10,88%) sobre os valores pagos pela cessão pelo uso da marca, economia esta livre para ser distribuída na forma de lucros/dividendos. Não é por acaso que os pagamentos de royalties à Ambapar pelo uso da marca "Bretas" foram contabilizados pelo Bretas em conta de despesa titulada "Honorários da Diretoria".

Como se pode observar, ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo a fiscalização demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

Logo, incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa.

Ademais, quanto ao argumento que a fiscalização criou um suposto indício e o exauriu em si mesmo, abandonado a busca da verdade material, tal entendimento não pode ser aplicado ao presente caso, pois a fiscalização trouxe aos autos todo encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levaram ao seu convencimento, sendo a prova indiciária meio idôneo para referendar uma autuação,

quando formada a partir de um juízo instrumental que leve em conta a existência de vários indícios convergentes, situação que ocorreu no presente caso.

Da mesma forma entendeu a DRJ ao se debruçar sobre o caso (fls. 2911/2945):

Da prova indiciária no direito tributário

A recorrente não admite a prova indiciária no direito tributário, o que nos induz a alguns considerações sobre tal tipo de elemento probatório.

Fabiana Dei Padre Tomé, autora com obra relativamente recente e que é frequentemente citada no estudo das provas, é enfática ao afirmar que "toda prova é indireta, pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados. Daí por que toda prova é uma conjectura, levando à presunção acerca da ocorrência ou não de certo fato "(A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94) e acrescenta que " toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere"(opie., p. 94). Em outro trecho de sua obra, a autora destaca que "o indício em nada difere da prova "(op. cit., p. 138).

A respeitável autora reconhece a existência de uma distinção tradicional entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador, de modo que seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Porém, sua lição é de que a verdade jurídica decorre da decisão do julgador após a análise do conjunto probatório.

Este, o conjunto probatório, pode ser composto por indícios que podem ser de duas espécies: indícios necessários e indícios contingentes.

Os indícios necessários revelam, com alto grau de probabilidade, determinada situação. Os indícios contingentes indicam de forma mais ou menos provável a ocorrência de certo acontecimento. Além de necessários ou contingentes.

Os indícios podem ser homogêneos ou heterogêneos. São homogêneos os indícios que tem conteúdo convergente, todos conduzindo ao mesmo resultado, ao passo que são heterogêneos os indícios que indicam fatos diversos.

A autora conclui que "a força probatória de qualquer indício(..) deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário (prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato". (op. cit., p. 138-9).

É de ser observado que as lições de Fabiana Dei Padre Tomé que adotamos divergem da doutrina de Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López (Processo administrativo fiscal federal comentado. 2. ed. São Paulo, Dialética, 2004, p. 173). O autor, em certo trecho de sua doutrina, exige que os indícios no direito tributário sejam graves, ou seja, sejam aceitos somente se tiverem como consequência apenas um único fato. Essa exigência, no

entanto, é qualidade dos indícios chamados necessários e que se equiparam ao que comumente se denomina de prova. Deixam de ser indícios, portanto. Exigir tal qualidade dos indícios é o mesmo que negar a utilidade deles para o direito tributário, mesmo quando convergentes. Em outro trecho de sua obra, entretanto, Marcus Vinicius admite a prova indiciária. Vejamos:

"O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal. Completando-as uma com outras para formar o esqueleto do animal. Nesse trabalho de reconstrução, Le não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e precisa do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de modo a reconstruir o passado de forma segura. "(p. 173)

Fácil notar, portanto, que mesmo Marcus Vinicius e Maria Teresa admitem a prova indiciária no direito tributário.

Sobre o assunto, não poderíamos deixar de fazer referência ao mestre Alberto Xavier (Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 133), que assim expressa seu entendimento:

"Nos casos em que não existe ou é deficiente a prova direta pré-constituída, a Administração fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida diretamente pelo contribuinte ou por terceiros; e por isso deverá ativamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indiretas, isto é, por fatos indiciantes, dos quais se procura extrair, com o auxílio de regras da experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos fatos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. Objeto de prova em qualquer caso são os fatos abrangidos na base de cálculo (principal ou substitutiva) prevista na lei: só que num caso a verdade material se obtém de um modo direto e nos outros de um modo indireto, fazendo intervir ilações, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para criar no órgão de aplicação do direito a convicção da verdade."

O que queremos destacar de tais abalizadas lições é que não somente as provas ou indícios necessários é que conduzem à certeza jurídica construída pelo julgador, mas também um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Cada um dos

indícios contingentes nunca se equipara, isoladamente, a um indício necessário (prova no sentido tradicional) e não pode ser excluído do conjunto probatório por tal razão. A análise de um conjunto de indícios contingentes deve ser feita em duas etapas. Na primeira, analisamos a existência em si de cada indício. Na segunda etapa, analisamos o conjunto de indícios para qualificarmos se tratamos de um conjunto de indícios contingentes e convergentes. Se forem contingentes e convergentes, os indícios que compõem o conjunto terão alto valor probatório, habilitando-se a fundamentar o convencimento do julgador que emitirá sua decisão conformadora da verdade jurídica aplicável ao caso. Por óbvio, não podemos olvidar da possibilidade da utilização da análise do conjunto probatório baseado em indícios para o direito tributário.

Que qualidade superior ao direito penal teria o direito tributário para negarmos a utilização de conjuntos indiciários, tendo em vista que no direito penal tal metodologia probatória é amplamente aceita? Se aqui lidamos com o patrimônio do contribuinte, no direito penal tratamos da liberdade do cidadão. Teria o patrimônio um valor mais nobre que a liberdade individual em nosso Estado Democrático? Direito de tal sorte que na análise das provas no direito que pode afetar o patrimônio devemos ser mais restritivos do que no direito que afeta a liberdade? Teria a legalidade tributária uma força jurídico-axiológica maior que a legalidade no direito penal?

Com todo respeito aos que pensam diferente, nossa resposta é não! Se para o direito penal é assente a utilização da análise do conjunto indiciário, o direito tributário há de admiti-la.

Talvez a busca por uma verdade material como corolário do princípio da legalidade seja o argumento dos que querem afastar do direito tributário a análise do conjunto indiciário. Mas voltando-nos para as lições de Fabiana Del padre Tomé, é certo que "a verdade que se busca no curso do processo de posituação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a verdade lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a verdade jurídica". O que comumente é denominado princípio da verdade material se conforma na possibilidade de a administração pública carrear aos autos outras provas de modo a possibilitar que sua decisão se aproxime da realidade. Não se relaciona, portanto, com a vedação à análise do conjunto indiciário.

Tendo elucidado a possibilidade de utilização dos indícios no direito tributário, idênticas conclusões podem ser tomadas em relação às presunções, uma vez que estas são o processo lógico que parte dos indícios para chegar no convencimento de determinado fato. Utiliza-se um indício para presumir a ocorrência de algum fato. O maior ou menor poder de convencimento de uma presunção dependerá, como dissemos, de serem os indícios que sustentam as presunções

convergentes e contingentes.

Sendo assim, nada vemos de ofensivo para a legalidade, para a aplicação do art. 142 do CTN ou para qualquer outra regra ou princípio do direito tributário a utilização de indícios e presunções pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, rejeito a preliminar aventada pela recorrente.

Da preliminar de decadência

A preliminar de decadência suscitada pela recorrente será apreciada juntamente com a análise do mérito recursal, pois o início da contagem do seu prazo (da data da ocorrência do fato gerador ou a partir do 1º dia do exercício subsequente a ocorrência do fato gerador), depende da manutenção ou não da multa qualificada.

Do mérito

Despesas com pagamentos de Royalties a sócios Pessoa Jurídica

Segundo a recorrente afirma, resumidamente, que a expressão "sócio" presente no aludido artigo 71 tem seu âmbito de incidência restrito a pessoas físicas, e, portanto, a redação do RIR/99 que abrangeu as pessoas jurídicas importaria extrapolação carente de fundamento legal.

Pois bem. Passamos a análise.

Eis a redação do dispositivo legal objeto de controvérsia, em negrito:

Lei 4.506/64

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

- a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e*
- b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.*

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

- a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;*
- b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;*
- c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;*
- d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*
- e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:*

1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, ao tratar da alínea "d" acima transcrita, realmente acrescentou o aposto "pessoas físicas ou jurídicas" após a palavra "sócios":

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

[...]

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial-INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

O acórdão recorrido não vislumbrou a alegada ilegalidade do Decreto nº 3000/1999. Vejamos:

“O RIR, de 1999, art. 353, I, dispõe claramente que não são dedutíveis os pagamentos de royalties, cujo beneficiário seja um sócio (pessoa física ou jurídica) da entidade pagadora.

Sei da controvérsia acerca desse dispositivo, haja vista que ele vai além do que diz a Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, § único "d". Enquanto o RIR, de 1999, prescreve que a vedação à dedutibilidade atinge os pagamentos a sócio pessoa jurídica, a lei não traz essa situação, eis ela: Não são dedutíveis (.) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

Todavia, não nos cabe aqui, em sede de processo administrativo, afastar a aplicabilidade da norma (decreto) perfeitamente inserta no nosso ordenamento; portanto, sigo o que determina o RIR, de 1999.

Ademais, há no Conselho de Contribuintes também quem entenda que a restrição à dedução dessa despesa de royalties aplica-se sim aos pagamentos a esse título feitos a pessoa jurídica sócia da pagadora, eis o seguinte acórdão:

IRPJ - ROYALTIES - DEDUTIBILIDADE - A remuneração pela transferência de tecnologia atribuída à pessoa física ou jurídica, vinculada societariamente à fonte pagadora, é indedutível, sendo irrelevante que o contrato esteja registrado no INPI e haja autorização do BACEN para realização das remessas ao exterior (Acórdão 108-04.211/97)

Acompanho esse entendimento, o que torna subsidiário o conjunto indiciário convergente apresentado pela fiscalização que aponta para a falta de propósito negocial na operação. De fato, há elementos que apontam para tal falta de propósito negociai, porém sua consideração não é necessária para nosso convencimento na aplicação do dispositivo do RIR/99. Para nossa conclusão, basta que os royalties sejam pagos a sócio pessoa jurídica como de fato foram.

Esclareço, ainda, que qualquer discussão em torno da constitucionalidade e legalidade de dispositivos normativos dos quais tenha a fiscalização lançado mão devem ser analisadas pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos arts. 97 e 102 da Carta Magna. A autoridade administrativa não detém competência para decidir sobre a constitucionalidade e legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.”

Não assiste razão o argumento do contribuinte no que se refere ao IRPJ.

Ora, se a vedação expressamente alcança os parentes e dependentes dos sócios, que seriam, no entendimento da lei, vetores oblíquos dos pagamentos, ou seja, receptores de valores que beneficiariam, pela via indireta, os titulares da empresa, qual seria a correta exegese em relação ao controlador direto?

É inviável, ilógico e juridicamente incorreto afastar, a partir de tal premissa, o alcance da norma no que diz respeito ao controlador da própria empresa.

O controlador, ainda que indireto, tem total interesse na atividade econômica e nos resultados da controlada. E mais, detém poder para decidir sobre pagamentos, contratos e demais compromissos jurídicos e financeiros, ao contrário dos parentes e dependentes, que não possuem tal capacidade.

Ou seja, se a norma restringe, para fins tributários, o pagamento feito por mera liberalidade sempre que os destinatários são parentes, qual seria a interpretação na hipótese de o beneficiário ser o próprio controlador, vale dizer, a matriz do grupo econômico?

Independente do arranjo societário (cuja atual dinâmica e internacionalização não poderia ser prevista pelo legislador, em 1964!), a teleologia, o objetivo e a razão de ser da norma não podem ser outros senão o de evitar a manipulação do resultado, mediante pagamentos a sócios ou quaisquer beneficiários em favor destes.

A norma busca vedar, em sentido amplo, a destinação irregular de royalties em benefício dos sócios ou de pessoa que lhe faça as vezes, em prejuízo do Fisco ou mesmo de outros sócios minoritários. Se isso vale, inclusive, quando o beneficiário não compõe a estrutura da corporação nem detém poderes de decisão (como no caso de parentes e dependentes), com mais força e razão o comando se aplica ao controlador direto.

Neste ponto, a questão me parece cristalina: não se trata de lacuna ou omissão legal, mas sim de situação perfeitamente enquadrada na dicção e vontade do legislador, que, por óbvio, não possui dons premonitórios capazes de conhecer, muito antes da realidade fática, as inúmeras variantes que hoje existem nas relações societárias.

Esse tema também não é estranho ao CARF, posto que já se decidiu pela indedutibilidade quando os pagamentos são efetuados entre empresas do mesmo grupo econômico. Vejamos a ementa da CSRF 9101-003.062:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A IBM USA não cabe dentro da figura do "autor/criador" traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a IBM Brasil a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que "atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais" no Brasil, a Lei nº 9.610/1998, disse com todas as letras em seu art. 11, que o "autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica".

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS PESSOA JURÍDICA. REGRA GERAL. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DISPOSIÇÃO EXPRESSA EM INSTRUÇÃO NORMATIVA.

Disposição expressa no Anexo I da IN RFB nº 1.700, de 2017, determina que as regras de indedutibilidade de royalties, previstas no art. 71, caput, alínea "a", e parágrafo único, alíneas "c" a "g", da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas ao IRPJ, e não à CSLL.

Portanto, não há como acolher o argumento de que a vedação contida

na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 alcança apenas sócio pessoa física. Caso não fosse assim, bastaria se interpor uma pessoa jurídica entre o pagador e a pessoa física e a norma antielisiva seria contornada.

Ademais, tanto a atual Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404, de 15/12/1976, quanto a antiga, Decreto-Lei nº 2.627, de 26/09/1940, vigente muito antes da Lei nº 4.506/1964, já tratavam o termo sócio para designar tantas pessoas físicas como pessoas jurídicas. Analogamente é o tratamento dado pelo Código Civil vigente, a Lei nº 10.406, de 10/01/2002, quanto o anterior Código Civil de 1916, que empregam a palavra 'sócio' abrangendo pessoas naturais e sociedades. Portanto, à época de publicação da lei em questão e durante todo o período que se passou até hoje, entende-se por sócio a pessoa física ou jurídica.

Noutra banda, no que se refere a questão da dedutibilidade da despesa de royalties da base de cálculo da CSLL, adoto como razões de decidir o trecho do acórdão nº 9101-003.062 da Câmara Superior de Recursos Fiscais abaixo transcrito:

Quanto a esta última divergência, a contribuinte alega que as regras que vedam a dedução dos royalties são próprias do IRPJ, e não se aplicam à CSLL.

Sempre houve muita polêmica em torno desse tipo de questão, ou seja, de definir quais regras do IRPJ (relativamente à apuração da base de cálculo) são também aplicáveis à CSLL.

A Receita Federal, no intuito de reduzir a litigiosidade em relação a essas questões, editou a IN RFB nº 1.700, de 14/03/2017, listando uma série de ajustes à base de cálculo (adições e exclusões), e identificando quais deles seriam específicos para o IRPJ, e quais seriam aplicáveis aos dois tributos (IRPJ e CSLL).

A referida instrução normativa apresenta o "ANEXO I - TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO", contendo a seguinte informação sobre a matéria que aqui interessa:

Nº	Assunto	Descrição do ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL	Dispositivo na IN
99	Royalties e Assistência Técnica, Científica e Administrativa	O Valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis nos termos: (1) dos arts. 52 e 71, caput, alínea 'a', e parágrafo único, alíneas 'c' a 'g', da Lei nº 4.506, de 1964;(2) do art. 50 da Lei nº 8.383, de 1991;(3) do art.74 caputs, da Lei nº 3.470, de 1958; (4) do art.12 da Lei nº 4.131, de 1962; e (5) do art. 6º	Sim	Não	Arts. 85 a 88

		do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979			
--	--	----------------------------------	--	--	--

Como se trata de posicionamento do próprio órgão encarregado da administração e fiscalização dos tributos de competência da União, manifestando o mesmo entendimento que é defendido pela contribuinte, penso ser desnecessário outras considerações a respeito disso.

Nesse sentido é a Súmula CARF 117, *litteris*:

A indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL.

Desse modo, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário para afastar a cobrança da CSLL quanto a este ponto.

Despesas com prestação de serviços

Defende a recorrente a regularidade dos pagamentos efetuados para a Ambapar no que se refere a contrapartida de serviços de assessoria, consultoria comercial, administrativa, contábil, operacional, recursos humanos, financ., aquisição de produtos, coordenação de vendas e marketing, tendo em vista que os serviços foram efetivamente prestados e a fiscalização não se desincumbiu de provar o contrário, lastreando-se a autuações em meros indícios e presunções.

Reza a decisão recorrida o seguinte:

“Para que uma despesa ou custo seja dedutível, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam-se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica. Neste ponto, importa invocar o dever do contribuinte em comprovar

documentalmente as operações que onerem o resultado de sua atividade. Os arts. 251, e § único, 264, 276 e 923 do RIR/1999, assim dispõem:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2o., e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25). [...]

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4º).

[...]

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 923 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º).

[...]

Art. 302. Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 5º)

I - no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II - no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

A escrituração contábil, que se destina ao registro ordenado dos fatos administrativos ocorridos na empresa, não constitui prova, por si mesma, a favor do contribuinte, mas tão somente quando lastreada em documentação hábil e idônea que comprove de forma irretorquível os fatos registrados. Cabe ao contribuinte, portanto, manter sob sua guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos necessários à comprovação das operações que alteraram sua situação patrimonial. Por consequência, cabe à autuada comprovar que os pagamentos ocorreram.

A impugnante insiste na dedutibilidade das despesas com a prestação de serviços acobertada por documentos fiscais da Ambapar, apesar de não ter apresentado elementos que formem a convicção de que estes foram efetivamente realizados.

(Grifei)

Para que a despesa seja dedutível na apuração do lucro real e do lucro líquido, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, especialmente no caso da prestação de serviços. É essencial informar a natureza dos mesmos e a sua relação com as operações exigidas pelas atividades da empresa, com elementos incontestáveis de que o serviço foi realmente prestado.

O contrato particular de prestação de serviço, as notas fiscais e comprovantes de pagamento apresentados pela recorrente não são suficientes, por si sós, para comprovar que os serviços foram efetivamente prestados.

Ademais, mesmo intimada e reintimada, a recorrente não apresentou a descrição pormenorizada dos serviços prestados pela Ambapar, bem como provas da sua efetiva prestação. Vejamos trecho do TVF:

Em atendimento ao item 5 do Termo de Início de Diligência Fiscal lavrado em 05/05/2015, a AMBAPAR apresentou contrato de prestação de serviços de administração datado de 01 de julho de 2006, firmado entre a mesma, na qualidade de contratada, e Irmãos Bretas, na qualidade de contratante, tendo por objeto a prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa, comercial, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, aquisição de suprimentos e coordenação de vendas, com remuneração correspondente a 1% do faturamento mensal da contratante, representado pela receita bruta, conforme descrito nas cláusulas primeira e segunda do referido contrato:

CLÁUSULA PRIMEIRA: OBJETO: Constitui objeto do presente contrato a prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa, comercial, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, aquisição de suprimentos e coordenação de vendas, por parte da **CONTRATADA**:

CLÁUSULA SEGUNDA: PREÇO: A remuneração pelos serviços prestados pela **CONTRATADA** corresponderá a 1% (um por cento) do faturamento mensal da **CONTRATANTE**, representado pela receita bruta.

Como se vê, os serviços contratados são descritos de forma sucinta e geral, não havendo qualquer outra cláusula contratual que melhor os especifique. Aliás, trata-se de contrato singular, revestido de mínimas formalidades, que não permite maiores considerações sobre a abrangência e profundidade dos serviços contratados.

Intimada a Cencosud Brasil Comercial Ltda, na qualidade de sucessora de Irmãos Bretas, a comprovar a efetiva prestação dos serviços de assessoria, consultoria administrativa, contabilidade e RH prestados ao Bretas pela Ambapar no ano-calendário de 2010 (item 7.4 do Termo de Intimação Fiscal nº 003, lavrado em 22/01/2015), a mesma não se manifestou; o que levou à várias reintimações, também não atendidas (item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 004, lavrado em 07/05/2015 e item 7.4 do Termo de Reintimação Fiscal nº 002, lavrado em

02/07/2015).

Intimada também a Ambapar a comprovar a efetiva prestação dos referidos serviços de assessoria, consultoria administrativa, contabilidade e RH prestados ao Bretas no ano-calendário de 2010 (item 5.2 do Termo de Diligência Fiscal lavrado em 05/05/2015), esta justificou que “os documentos produzidos na execução dos trabalhos contratados ficavam nas dependências dos contratantes por se tratar de documentos confidenciais e de utilização dos mesmos.”

Em 17/06/2015 foi lavrado o Termo de Diligência Fiscal nº 002, cujo item 1 insistia na comprovação dos serviços prestados ao Bretas:

1. Detalhar, de forma minuciosa, a que se referem os serviços de consultoria e assessoria contratados com a empresa “Irmãos Bretas”:
- descrever as rotinas de trabalho executadas;
 - identificar os profissionais incumbidos pela empresa contratada para a execução dos referidos serviços, indicando CPF e qualificação profissional dos mesmos;
 - apresentar os elementos materiais produzidos (relatórios, análises, pareceres, correspondências trocadas entre as partes, etc);

Não atendido o referido Termo, foi lavrado em 08/07/2015 Termo de Reintimação Fiscal, reintimando a Ambapar a apresentar os elementos/esclarecimentos solicitados no Termo de Diligência Fiscal nº 002.

Em atendimento ao item 1 do referido Termo, a Ambapar se limitou a justificar os serviços prestados no ano-calendário de 2011, referentes à prospecção e identificação de terrenos estratégicos para edificação de lojas comerciais (supermercados), a administração das referidas obras (construção civil, instalações elétricas, hidráulicas, incêndio, alarme), bem como a prospecção e instalação dos equipamentos operacionais e utensílios de loja, alegando que os profissionais incumbidos de realizar o referido serviço de consultoria na prospecção e identificação de terrenos foram exatamente os sócios da empresa.

Notas fiscais emitidas pela Ambapar referente ao serviço de consultoria e prospecção de terrenos:

Emitente	Destinatário	data emissão	Nº NF	Valor Serviços	Histórico
Ambapar	Irmãos Bretas	22/12/2011	131	3.350.950,00	serviço de consultoria na prospecção terrenos com finalidade comercial
Ambapar	Cencosud	22/12/2011	133	5.235.000,00	serviço de consultoria na prospecção terrenos com finalidade comercial
Ambapar	Cencosud	22/12/2011	134	5.190.000,00	serviço de consultoria na prospecção terrenos com finalidade comercial
Ambapar	Cencosud	22/12/2011	135	5.126.000,00	serviço de consultoria na prospecção terrenos com finalidade comercial

Quanto aos serviços de assessoria e consultoria administrativa, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, etc, supostamente prestados no ano-calendário de 2010, a Ambapar manteve-se omissa, o que levou o Fisco a reintimá-la mais duas vezes a comprová-los (Termo de Diligência Fiscal nº 03 e Termo de Reintimação Fiscal nº 002), sem sucesso.

Logo, nenhuma das partes (prestadora e tomadora) comprovou a efetividade dos serviços de assessoria e consultoria supostamente prestados pela Ambapar ao Bretas no ano-calendário de 2010.

4.1.4.1. Inconsistências verificadas na Ambapar, que desqualificam a

prestação dos serviços de assessoria/consultoria no ano-calendário de 2010:

A efetividade da prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa, administrativa, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, aquisição de suprimentos e coordenação de vendas não foi comprovada pelas partes (prestadora e tomadora), pela simples razão de que tais serviços não foram efetivamente prestados, por total incapacidade operacional da “suposta” prestadora, conforme a seguir enumerado:

- ***A atividade de consultoria e gestão não fazia parte do objeto social da Ambapar:*** quando da celebração do contrato de prestação de serviços de administração, firmado em 01/07/2006 entre Irmãos Bretas e Ambapar, esta tinha como objeto: “a administração e a participação em capitais de outras empresas, a aquisição de ativos, exceto financeiros, de bens móveis e de valores mobiliários, e a locação de bens.” O referido objeto vigorou desde sua 7ª alteração contratual, também datada de 01/07/2006, até sua 13ª alteração contratual, datada de 05/09/2011, quando as atividades de “consultoria, gestão e assistência operacional em atividades empresariais, consultoria e gestão financeira” passaram a fazer parte de seu objeto social.

Sendo assim, os serviços de assessoria e consultoria descritos nas notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2010 por Ambapar, no montante de R\$ 21.670.409,27, não faziam parte de seu objeto no referido período.

Em consulta ao CNPJ da empresa, verificamos que seu CNAE principal é 6462-0/00 – Holding de instituições não-financeiras e seu CNAE secundário é 6810-2/02 – aluguel de imóveis próprios. Ou seja, no CNPJ da empresa não consta o CNAE de assessoria e consultoria, também não existente em sua inscrição municipal, conforme detalhado adiante, no tópico do alvará de licença e funcionamento.

- ***A AMBAPAR não possuía infra-estrutura administrativa própria:*** conforme constatado em sua escrituração, apresentada em atendimento ao Termo de Início de Diligência Fiscal, inexistem custos/despesas de aluguéis, condomínio, energia elétrica, água e telefone. Intimada e reintimada a comprovar as referidas despesas (item 3 do Termo de Início de Diligência Fiscal lavrado em 05/05/2015, item 3 do Termo de Diligência fiscal nº 02 lavrado em 17/06/2015, item 3 do Termo Reintimação Fiscal lavrado em 08/07/2015 e item 2 do Termo de Reintimação Fiscal nº 002, lavrado em 05/10/2015), não se manifestou.
- ***Ausência de alvará de licença e funcionamento no período autuado:*** Intimada a Ambapar a apresentar os alvarás de licença e funcionamento vigentes em 2010 e 2011 – período em que emitiu notas fiscais de prestação de serviços para as

empresas Irmãos Bretas e Cencosud (item 2 do Termo de Início de Diligência Fiscal, lavrado em 05/05/2015; item 4 do Termo de Diligência Fiscal nº 002, lavrado em 17/06/2015 e item 4 do Termo de Reintimação Fiscal lavrado em 08/07/2015), apresentou os alvarás pertinentes aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2012, constando nos mesmos como atividade da empresa apenas a gestão em participações societárias. Quanto aos anos de 2010 e 2011, apresentou guias de arrecadação expedidas pela Prefeitura Municipal de Santa Maria de Itabira, que trazem como natureza do contribuinte apenas a atividade de gestão de participações societárias:

(...)

4.1.4.2. Conclusão:

O artigo 299 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) apresenta os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para que uma despesa seja operacional e, conseqüentemente, dedutível da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Para que as despesas sejam necessárias, não basta comprovar que foram contratadas, assumidas e pagas. É indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de bens ou serviços efetivamente recebidos e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

Além disso, os valores desembolsados devem ser razoáveis, ou seja:

“o valor pago ou empenhado deveria corresponder a uma justa retribuição pelos bens e serviços obtidos segundo as regras de mercado existentes em cada lugar e em cada época.” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. São Paulo: Atlas, 204, p.169).

Para atender a condição de despesa dedutível exige-se ainda que esteja devidamente comprovada por documentação hábil e idônea.

Logo, são despesas indedutíveis aquelas que não atendam qualquer um dos requisitos acima descritos.

Diante de todo o exposto, são indedutíveis as despesas com serviços de assessoria/consultoria prestados ao BRETAS por sua controladora Ambapar no ano-calendário de 2010, uma vez que:

- não houve a comprovação da efetiva prestação do serviços;*
- os serviços contratados não faziam parte do objeto social da prestadora (AMBAPAR) no anocalendário de 2010;*
- impossibilidade fática da prestação de serviços pela AMBAPAR, dada a inexistente estrutura operacional da mesma: inexistência de funcionários para desempenhar as supostas assessorias/consultorias, bem como inexistência de custos/despesas com aluguel, condomínio, energia elétrica, água, telefone, etc;*
- operação realizada entre partes relacionadas e fora dos padrões de mercado: a transferência da marca Bretas desta para sua controladora*

se deu pelo seu irrisório valor contábil de R\$ 555,00, operação esta inimaginável entre partes independentes;

- A Ambapar teve como única cliente no ano-calendário de 2010 sua controlada Irmãos Bretas, obtendo uma excepcional rentabilidade às custas desta (82%), conforme dados extraídos de seu balancete de 2010, apresentado em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal lavrado em 05/05/2015:

Receita Bruta.....	38.911.912,62
(-) Impostos s/serv.prestados...:	6.408,174,88
(IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS)	
(=) Rec. operacional líquida....:	32.503.737,74
(-) Desp. Operacionais*.....:	<u>605.921,86</u>
(=) Resultado operacional	31.897.815,88

***Despesas operacionais:**

Despesas administrativas....:	92.154,93
Despesas diretoria	468.179,93
Despesas tributárias.....:	43.209,87
Demais despesas.....	<u>2.377,13</u>
Total despesas operacionais:	605.921,86

Logo, os custos/despesas da Ambapar consistiram basicamente em impostos sobre os serviços Prestados (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS) e honorários da diretoria (pagamento de pró-labore e encargos previdenciários), sendo de pouca significância suas despesas administrativas, incompatível com os supostos serviços prestados.

Conclui-se, portanto, que o contrato de prestação de serviços de administração datado de 01 de julho de 2006, firmado entre Ambapar e Irmãos Bretas, tendo por objeto a prestação dos serviços de assessoria e consultoria administrativa, comercial, contábil, de recursos humanos, operacional, marketing, financeira, aquisição de suprimentos e coordenação de vendas, é um contrato de fachada, fictício, eivado de falsidade ideológica, assim como o são as notas fiscais emitidas, uma vez que não houve a efetiva prestação dos serviços.

Sendo assim, a prestação dos referidos serviços, que justificaria as

despesas, decorreu de situação artificial, tendo em vista que nasceu a partir de um fato fictício, inexistente, vez que não ocorreu nenhuma prestação de serviço. Foi criada uma ficção, para lastrear os pagamentos efetuados e justificar a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de despesas operacionais.

Diante de todo o exposto e com fulcro nos artigos 149, VII do Código Tributário Nacional/CTN e 299 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), efetuamos a glosa das despesas com serviços de assessoria/consultoria prestados ao BRETAS por sua controladora Ambapar no ano-calendário de 2010, no montante de R\$ 21.670.409,27, contabilizados nas contas 3.3.1.08.26 – Honorários da Diretoria e 3.3.3.05.20 – Honorários profissionais.

Ressalta-se que a infração de glosa de despesas implica em lançamento decorrente de CSLL, nos termos da Lei nº 7.690/88

Como se pode observar, a ausência de provas da efetividade dos serviços é corroborada pelo conjunto de indícios convergentes que a fiscalização apontou. São indícios que isoladamente não formam a convicção, mas que reunidos e considerando a inexistência de prova da efetividade dos serviços ajudam a formar a convicção do julgador no sentido de que não houve de fato a prestação de serviços aventada.

Oportuno colacionarmos trecho da decisão da DRJ, *verbis*:

Ao contrário do que alega a impugnante, exercer uma atividade que não faz parte de seu objeto social não é fato a ser ignorado, pois o ordenamento jurídico entende que tal situação atrai a responsabilidade para os sócios, nos termos do art. 135 do CTN. Ademais, à toda vista dada a importância da publicidade do contrato social para o interesse de terceiros é situação que viola a boa fé e sua ilicitude é notória quando analisados os vários dispositivos do Código Civil que tratam da matéria, entre eles, arts. 997, 1.034, 1071 do CC.

Por seu turno, a irregularidade da prestadora frente a normas regulatórias é um indício de que não operava regularmente e vai se somando a outros.

Quanto à atuação dos sócios da Ambapar ser comprovada por acesso aos sistemas, vemos que o laudo apresentado não foi capaz de demonstrar que serviços foram prestados, uma vez que ao contrário demonstra uma lista de usuários do sistema com status de "inativo". O documento apresentado é indício que induz a conclusão diversa da que pretende a impugnante, pois é possível inferir que os alegados usuários não atuavam nos sistemas com suas senhas.

A propósito do laudo, é de ser assinalado que apesar de se autodenominar "laudo pericial contábil", o documento pouco ou nada acrescenta na análise fática, prestando-se mais a reafirmar os argumentos jurídicos expendidos na impugnação com colagens de imagens de documentos citados pela defesa e já constantes dos autos.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Da dedução dos tributos pagos pela Ambapar

Quanto a este ponto a recorrente não trouxe novos argumentos, e pelo fato de reputar correta a decisão da DRJ, adoto as suas razões de decidir que abaixo transcrevo:

Quanto à não dedução correta dos tributos pagos pela Ambapar, observamos que o "laudo" cometeu um equívoco ao pretender que a totalidade dos tributos pagos em 2010 fossem deduzidos, pois, conforme consta em fls. 196, somente 50% do faturamento era destinado à Irmãos Bretas e havia nesse montante a inclusão do Impostos sobre Serviços que não é de competência da União, conforme o próprio laudo admite em fls. 2856.

A fiscalização apontou em fls. 196/197 como deduziu os impostos pagos pela Ambapar na atuação da Irmãos Bretas.

Por outro lado, os argumentos do laudo, equivocados como já apontamos, não foram capazes de, com acerto, demonstrar que a dedução feita estava incorreta. Ao contrário, quando o laudo aponta que do total de tributos do ano de 2010 pagos pela Ambapar, que incluíam o ISS, 34,57% foram deduzidos pela fiscalização, fls. 2856, fica demonstrada a correção do trabalho fiscal, já que o montante total referia - se a 100% do faturamento e incluía tributo que não é de competência da União.

Nesse cenário, numa visão perfunctória, toma-se bastante razoável supor que 34,57% do montante total corresponde aos tributos de 50% do faturamento sem considerar o ISS. Porém, frisamos, a fiscalização fez a demonstração precisa e o levantamento do laudo traz equívocos grosseiros.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Glosa de despesas com perdas no recebimento de créditos

Referida glosa decorre na perda de recebimentos de créditos existentes em face da Empresa C&C Perfumes e Franchising S.A, referentes originalmente a contratos de mútuo, e adiantamentos para futuro aumento de capital.

Alega a recorrente que mesmo propondo as duas ações executivas buscando satisfazer o crédito, o contribuinte identificou que o devedor estava em situação de absoluta insolvência no mercado e que o recebimento do crédito seria impossível nesse cenário. Sendo assim, foi esse fato que motivou o contribuinte a desistir das ações judiciais na medida em que manter a demanda apenas acentuaria sua dívida, com a incursão de custos processuais e com advogados que não poderia ser reavidos posteriormente.

Pois bem. Passamos a análise.

Em 2010, a Irmão Bretas deu baixa a R\$ 16.711.163,62 em contrapartida a conta de resultado com a justificativa que se tratava de perda no recebimento de créditos. Intimada a justificar, argumentou que se tratava de perda de investimento realizado na C&C Perf. que foi objeto de dois processos judiciais de execução.

Para que tais despesas sejam dedutíveis, devem corresponder a créditos

decorrentes da atividade da pessoa jurídica e obedecer aos requisitos dos arts. 340 a 343 do RIR/99, situação que não ocorreu.

No caso em tela, a recorrente pretende que seja aplicado o art. 340, §1º, inciso I do RIR/99, porém, ainda que fosse possível falar de insolvência da pessoa jurídica, sequer aguardou a sentença do Poder Judiciário, optando por desistir das ações que ajuizara contra o devedor. Portanto, nem mesmo as regras a respeito da insolvência foram obedecidas.

Cabe trazer a baila trecho da decisão da DRJ quando enfrentou o tema:

Ocorre que insolvência é conceito aplicável às pessoas físicas e é verificada nos termos do art. 955 do Código Civil, in verbis:

Art. 955. Procede-se à declaração de insolvência toda vez que as dívidas excedam à importância dos bens do devedor.

Para que se caracterize a insolvência é preciso que se apure se as dívidas são superiores à importância dos bens do devedor, o que não pode ser feito pela própria avaliação do interessado, dependendo de sentença do Poder Judiciário para tanto.

Ocorre que no tocante às pessoas jurídicas existe lei específica que trata do assunto: a Lei 11.101/2005. Ademais, o art. 340 do RIR/99 deu tratamento distinto aos casos de insolvência, falência e recuperação judicial. A insolvência é tratada no art. 340, §1º, inciso I, ao passo que a falência e a recuperação judicial no art. 340, §1º, inciso IV. Logo, é equivocada a pretensão da impugnante de aplicar dispositivo relativo a insolvência ao presente caso.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Da multa qualificada

Consoante consta dos autos de infração que compõem o presente processo, a multa foi exigida no percentual de 150%, em relação às infrações capituladas como Despesas com pagamentos de Royalties a sócios Pessoa Jurídica (uso da marca Bretas) e Despesas com prestação de serviços.

A base legal do lançamento se assenta nas disposições do art. 44, incisos I e II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, na sua redação original, assim dispõe:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (grifos acrescentados)

Alega a recorrente os seguintes motivos para não ser aplicada a multa qualifica:

- A verdade é que a Autuada não pode se conformar com a aplicação da multa em sua alíquota qualificada (150%), tendo em vista que não agiu com má-fé perante o Fisco Federal, ao contrário do que consigna o TVF;
- A decisão recorrida também da a entender que a escrituração errada das despesas seria um ato ilícito e que AUTOMATICAMENTE, ensejaria o agravamento da penalidade, deixando de observar que existem rígidos e intransponíveis requisitos a serem demonstrados para se admitir um agravamento tão sério como o pretendido no caso dos autos;
- No caso dos autos, não restou COMPROVADA quaisquer das circunstâncias qualificadoras, sendo que não houve nenhuma ação da Recorrente tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, o que implicaria na sonegação;
- Fraude também não pode ser verificada nos autos, tendo em vista que nenhuma operação foi escondida ou modificada para implicar no recolhimento a menor dos tributos, sendo que compete ao Fisco comprovar, de forma inequívoca, sua ocorrência;
- Por fim, não pode ser caracterizado conluio, pois não restou comprovado nos autos quaisquer acordos entre a Autuada e terceiros tendentes a praticar as infrações apontadas pela fiscalização federal, até mesmo porque tais infrações não foram, sequer, praticadas;
- O fato é que não há nos autos qualquer demonstração de que o contribuinte tenha agido com base nas hipóteses que permitam a qualificação da multa imposta. O modo de contabilização realizado pelo contribuinte, ainda que eventualmente seja dotado de alguma imprecisão ou atecnia não induz a conclusão de que haveria as restritas e taxativas hipóteses descritas no artigo 44 da lei 9.430/96 acima transcrito. Em outras palavras, esse fato por si só, não gera a conclusão automática de que existiu dolo, fraude ou simulação;
- Obviamente que "imprecisão" sequer se aproxima das definições necessárias para subsunção das hipóteses trazidas pelo artigo acima transcrito. Entender que "imprecisão", ainda que existente, fosse suficiente para qualificar uma penalidade é o mesmo que rasgar o texto legal (com a devida licença) e aplicar a majoração da pena por MERA CULPA, fato que tecnicamente não se pode admitir.

Pois bem. Passamos a análise.

A qualificação da multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do § 1º do mesmo artigo, duplicando-a para 150%, pressupõe a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude (destacamos):

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Percebe-se que a intenção do legislador foi proteger, como circunstância qualificativa da penalidade aplicada, o núcleo da obrigação tributária, qual seja o fato gerador

de todo o desdobramento jurídico que culminará com um direito creditório em favor do Erário Público. Impedir ou retardar o seu conhecimento, ou ainda modificar as suas características essenciais significa omitir documentação base de ocorrência, deformar circunstâncias materiais ou a natureza do negócio jurídico praticado.

A base de cálculo é uma das características essenciais da obrigação tributária principal. Demonstrado o artificialismo na prestação de serviços de assessoria/consultoria pela Ambapar à sua controlada Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda, conforme discorrido ao longo do TVF, mediante a utilização de documentos ideologicamente falsos as características essenciais da obrigação tributária principal foram modificadas, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Também resta caracterizada a intenção deliberada da recorrente em reduzir suas despesas tributárias, mediante a criação de despesas em empresa tributada pelo lucro real, em consequência de operações praticadas entre partes relacionadas, fora da realidade de mercado, bem como na imprecisão dos lançamentos contábeis e declarações ao Fisco, maquiando o pagamento de royalties em "Honorários da Diretoria", com vistas a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato gerador da obrigação tributária: o pagamento de royalties à sócia pessoa jurídica.

Em consequência, preenchido o requisito qualificativo das operações como fraude e conluio, nos moldes do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, legítima a qualificação da multa de ofício prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O Termo de Verificação Fiscal (e toda a documentação acostada ao processo) demonstra exaustivamente o fato de não estarmos diante de mero erro nos lançamentos contábeis, mas de lançamentos contábeis intencionais com objetivo de encobrir o tipo de despesas que estava sendo pagas pelo recorrente, isto é, despesas de royalties ao invés de honorários destinado a diretoria.

O dolo é o "*animus*", a vontade de querer o resultado. No presente caso, esta vontade restou demonstrada nos autos. Todos os atos praticados foram realizados de forma consciente e planejada para alcançar, ao fim, unicamente com o intuito de esconder o tipo de despesa arcada pela recorrente e o pagamento de despesas por serviços que não foram prestados efetivamente.

Como se observa, não há reparos a serem feitos na decisão da DRJ, por esse motivo, incorporo as suas razões de decidir ao presente voto quanto a este ponto, nos termos do §3º, art. 57 do RICARF. Vejamos:

A fiscalização fundamentou a aplicação da multa de 150% na ocorrência de sonegação e de conluio com relação ao pagamento de royalties no trecho a seguir:

Constatou-se na presente infração a intenção deliberada do grupo econômico em reduzir suas despesas tributárias, mediante a criação de despesas em empresa tributada pelo lucro real, em consequência de operações praticadas entre partes relacionadas, sem qualquer propósito negocia! (Conluio), bem como na imprecisão dos lançamentos contábeis e declarações ao Fisco, maquiando o pagamento de royalties em "Honorários da Diretoria", com vistas a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato

gerador da obrigação tributária: o pagamento de royalties à sócia pessoa jurídica despesa indedutível na forma do artigo 71, parágrafo único da Lei 4.506/64 (artigo 353, inciso I do Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda).

Nosso entendimento é no sentido de que a contabilização de pagamentos de royalties como honorários de diretoria, de fato, evidencia uma atuação dolosa da Irmãos Bretas no sentido de "a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade tributária do verdadeiro fato gerador da obrigação tributária". Os argumentos da impugnante que tentam dar menor importância a tal fato não encontram amparo legal, uma vez que ao contrário, a legislação exige que a empresa faça a correta contabilização de suas operações em harmonia com a respectiva documentação.

Se tomarmos o art. 1.179 do Código Civil (CC), podemos constatar que a empresa Irmãos Bretas não cumpriu sua obrigação legal de manter escrituração em correspondência com a documentação respectiva, in verbis:

*Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, **em correspondência com a documentação respectiva**, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.*

Facilmente podemos concluir, em oposição aos argumentos da impugnante, que a escrituração de fatos que não correspondem aos documentos é ato ilícito. No caso presente, além disso, evidenciou o dolo de sonegação.

Ao atuar em tais operações com empresa do mesmo grupo econômico, emerge o conluio entre as empresas com o mesmo objetivo. Assim, a aplicação da multa de 150% encontra amparo tanto na ocorrência de sonegação como de conluio, não havendo reparos a fazer no trabalho da fiscalização.

Por seu turno, na aplicação da multa de 150% no caso da falta de efetividade dos serviços prestados pela Ambapar, a fiscalização assim justificou:

Comprovado o artificialismo na prestação de serviços de assessoria/consultoria pela Ambapar à sua controlada Irmãos Bretas, Filhos & Cia Ltda, conforme discorrido ao longo do presente Termo, mediante a utilização de documentos ideologicamente falsos, estando presentes, portanto, o dolo, a fraude e o conluio entre as partes, efetuamos o lançamento da glosa das referidas despesas com imposição da multa de ofício qualificada, conforme disposto no Artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96.

A fiscalização, portanto, entendeu que os documentos fiscais utilizados para justificar as despesas eram ideologicamente falsos, uma vez que a prestação de serviços de fato não teria ocorrido. Sendo falsos os documentos, teria ocorrido dolo de fraude, pois se pretendeu impedir a

ocorrência do fato gerador do imposto de renda por meio da utilização de documento ideologicamente falso.

A impugnante não foi capaz de provar a efetividade dos serviços, insistindo na tese da validade formal dos documentos utilizados na contabilização, o que, em nosso entendimento já assinalado, é insuficiente. Portanto, considerando o conjunto probatório dos autos, o que inclui um vasto conjunto indiciário convergente, concluímos que tem razão a fiscalização ao aplicar a multa qualificada, acrescentando que o ajuste entre partes relacionadas em ato fraudulento caracteriza o conluio.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Da decadência

Alega a recorrente que grande parte do crédito tributário ora debatido está decaído (janeiro a novembro de 2010) haja vista que no presente caso deve ser aplicado os ditames do §4º, do art. 150 do CTN.

O argumento da recorrente cai por terra quando se comprova a existência do intuito doloso de sonegar tributos, o que desloca o prazo decadencial para o primeiro dia do exercício em que este poderia ser lançado, nos termos do art.173, inc. I do CTN, conforme entendimento exarado pelo STJ no julgamento do Resp. nº 973.733/SC, julgado no rito dos recursos repetitivos estabelecido no art. 543-C do antigo CPC, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do

direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Desta feita, considerando-se que o lançamento se refere ao ano-calendário 2010 e tendo sido devidamente cientificado à contribuinte, ora recorrente, em 29/11/2015, há que se rejeitar a alegação de decadência.

Ademais, em relação a glosa de despesas no recebimento de créditos, a qual foi aplicada a multa no percentual de 75%, ainda que aplicássemos a regra de caducidade do art. 150, §4º, não haveria fatos geradores atingidos, pois como a empresa Irmãos Bretas incorporada pela recorrente, foi optante pela forma de tributação anual, conforme demonstram os documentos de fls. 222/267, o fato gerador do ano calendário 2010 ocorreu em 31/12/2010, o que levaria o prazo de caducidade, segundo as regras do art. 150, §4º, para 31/12/2015. Como o lançamento foi cientificado em 21/11/2015, não há que se falar em caducidade, ainda que aplicássemos a regra especial do art. 150, §4º do CTN.

Assim, afasto a alegação de decadência.

Da Aplicação da Multa Isolada em Concomitância com a Multa de Ofício

Ao analisar a alegação da recorrente quanto à concomitância das multas lançadas no ano de 2010, a DRJ concluiu que as multas são distintas não havendo que se falar em duplicidade de incidência sobre uma mesma materialidade, uma vez que a

nova redação legal dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, deixa claro que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário alegando, em apertada síntese que a autoridade fiscal ao exigir multa de ofício incidente sobre tributos lançados concomitante com a multa de ofício isolada, sobre a insuficiência calculada em decorrência da mesma infração (dos mesmos períodos) estaria incorrendo em duplicidade de penalidades de ofício sobre uma mesma infração.

Pois bem.

Em relação a cobrança da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, cabe esclarecer inicialmente, que não é necessário que haja identidade de valores para que possamos falar em concomitância de multas aqui aludidas, basta que elas se refiram ao mesmo ano-calendário, que no caso em comento ocorreu referente ao período de apuração do ano-calendário 2010.

A concomitância a que aludimos diz respeito ao fato de que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o valor do IRPJ e da CSLL no final do período em análise, isto é, o fato gerador do IRPJ e CSLL somente se aperfeiçoa quando ao término de determinado período se valorizam os “n” fatos isolados, que somados, resultam então o fato gerador do tributo. Logo, não podemos dissociar eventuais recolhimentos mensais da contribuição social sobre o lucro líquido do recolhimento final, relativo a todo o período anual.

No caso sob análise, além do IRPJ e da CSLL, a fiscalização aplicou multa isolada por pagamento a menor das estimativas do período em análise, bem como aplicou multa de ofício em face do valor recolhido a menor na apuração do IRPJ e CSLL nos mesmos anos-calendários.

Ocorre que, quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir a contribuição no final do ano-base. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Pelo critério da consunção, a multa de lançamento de ofício de 75% é meio de execução da multa isolada por ausência de recolhimento da estimativa mensal. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção."

Noutras palavras, as expressões “isoladas” ou “conjuntamente” (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses autônomas da aplicação das multas como faz crê a decisão recorrida, daí não poderem incidir concomitantemente.

O Ilustre Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, MARCOS VINICIUS NEDER aborda a questão de forma brilhante no Acórdão CSRF/01-05.511. Respalado nas lições do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, o Conselheiro sustenta que uma das funções da base de cálculo da regra sancionatória é atender à exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção, o que estaria sendo violado pela cobrança simultânea das multas de ofício e isolada, *litteris*:

“Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Desta forma, estamos diante de duas penalidades, ou melhor, de um *bis in idem* punitivo, ao arrepio do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, porquanto estão sendo exigidas cumulativamente duas multas de ofício sobre uma mesma irregularidade, ou seja, falta de pagamento do IRPJ e da CSLL no ano-calendário em análise, em decorrência da alteração da base de tributação efetuada pela fiscalização.

A multa isolada, ora exigida, está fundamentada no inciso II, “b” do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, vejamos:

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

(...)

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

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Caput com redação determinada na Lei nº 11.488, de 15.6.2007, DOU 15.6.2007 - Edição Extra)

Ora, analisando o dispositivo legal de forma sistemática, tenho para mim, que não há como sustentar tal exigência, porquanto não se encontra no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração – deixar de recolher IRPJ e CSLL – vez que a norma sancionadora autoriza apenas o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Explicando, para o caso de penalidade prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto que o inciso II do citado artigo, trata especificamente das infrações que irão suportar aquela penalidade.

Logo, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações, porventura praticadas, deverá necessariamente estar capitulada conjuntamente com os incisos I e II do caput, do art. 44 e incisos do mesmo dispositivo legal, pois, um não existe sem o outro.

Desta forma, não há que se falar em distinção de multas previstas no referido artigo, mas tão somente de uma penalidade que deverá ser interpretada de forma sistemática entre os incisos I e II “caput”, com os demais parágrafos do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Esse “excesso punitivo”, por conseguinte, não se trata de desestímulo ao ilícito e à punição da infração, mas sim, de um autêntico confisco, repellido pela Constituição Federal, além do art. 97, V combinado com o art. 113 do CTN, que somente autorizam a cobrança de multa isolada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória.

Tal matéria já se encontra pacificada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio da edição da súmula CARF nº 105, *litteris*:

Súmula CARF nº 105: *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

De acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, não podendo ocorrer bis in idem em relação a

penalização, ou seja, sobre a mesma obrigação de dar, incidir mais de uma penalização pelo fato de descumprimento da obrigação principal.

É inaplicável a multa isolada prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cumulativamente com a multa genérica prevista no inciso I do referido dispositivo legal, exigível juntamente com a contribuição devidas, nas hipóteses de falta de pagamento de antecipação do IRPJ e da CSLL.

A multa isolada de que trata o dispositivo legal supracitado é aplicada apenas nas hipóteses ali previstas, ou seja, quando o contribuinte, sujeito ao pagamento da antecipação do tributo deixar de fazê-lo, mas ao incluir a contribuição na sua declaração anual de ajuste, afasta a aplicação da multa isolada.

A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor dupla penalização sobre um mesmo fato jurídico, não admitida pelo ordenamento jurídico nacional, devendo, portanto, ser canceladas as multas isoladas aqui exigidas.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, afastando a cobrança da CSLL sobre a despesa de royalties, bem como a aplicação da multa isolada tanto para o IRPJ como para a CSLL.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Acompanho o Relator em todas as matérias do seu bem fundamentado voto, à exceção daquela relativa à imposição de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

É que não merecer ser acolhida a tese da Recorrente de que a referida multa não poderia ser imposta após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a exigência dos citados tributos acrescidos da multa de ofício de 75%, uma vez que isso configuraria duplicidade de penalidade.

Conforme art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

A primeira alegação da Recorrente é totalmente despida de sentido, já que o momento de aplicação da penalidade isolada é exatamente após o encerramento do ano-

calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82.

Quanto à concomitância de penalidades, também não há razão para acolher tal tese.

Os argumentos trazidos pela Recorrente para fundamentar a sua tese se referem à redação anterior do referido art. 44 (e que se apresentam em consonância com a Súmula CARF nº 105).

É que na redação original do dispositivo legal, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Após a alteração da redação, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Cabe neste momento a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria:

"Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.*

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não

pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem."

Essa tem sido a jurisprudência dominante sobre o tema, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustra a ementa a seguir referenciada:

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

(...)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007." (Acórdão nº 9101-003.060 - 1ª Turma, sessão de 12 de setembro de 2017, Redator designado Conselheiro André Mendes de Moura)

Após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Desta forma, rejeito o Recurso apresentado também quanto a este tópico, de modo que dou provimento ao Recurso Voluntário tão somente em relação à possibilidade de dedução dos royalties pagos na base de cálculo da CSLL.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo