



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.721450/2021-99
ACÓRDÃO	1301-008.165 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPA INDUSTRIA DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS RGS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Tratando-se de lançamento de ofício relativo ao IRPJ e à CSLL, sem pagamento antecipado dos valores exigidos, aplica-se a regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, e não a prevista no art. 150, § 4º, do mesmo Código. Para fatos geradores ocorridos em 31/12/2015, o lançamento somente poderia ser efetuado a partir do exercício de 2016, iniciando-se o prazo decadencial em 01/01/2017 e encerrando-se em 01/01/2022. Cientificada a contribuinte do auto de infração em 2021, não há decadência quanto aos ajustes relativos ao ano-calendário de 2015.

REVISÃO DO LANÇAMENTO. ARTS. 146 E 149 DO CTN. FISCALIZAÇÃO ANTERIOR ENCERRADA SEM AUTUAÇÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NÃO CARACTERIZADA.

O encerramento de procedimento fiscal anterior sem lavratura de auto de infração não se equipara à constituição definitiva de crédito tributário, nem configura lançamento apto a atrair, automaticamente, a vedação prevista no art. 146 do CTN. A restrição do art. 146 do CTN somente incide quando há modificação de critério jurídico adotado em lançamento anterior válido, relativamente ao mesmo sujeito passivo e a fatos geradores já ocorridos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS A ADMINISTRADORES DE FATO.

A dedutibilidade de despesas com prestação de serviços exige comprovação hábil e idônea da efetiva realização dos serviços, não bastando a existência de contratos, notas fiscais, lançamentos contábeis ou comprovantes de pagamento, especialmente quando os valores são destinados a pessoas jurídicas vinculadas ao núcleo diretivo da atuada. Insubsistente a prova da correspondência entre os serviços alegadamente prestados, os períodos de execução e os valores efetivamente deduzidos, mantém-se a glosa.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. CONTRATO DE MÚTUO. PESSOA LIGADA. CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO.

Caracteriza distribuição disfarçada de lucros a operação de mútuo celebrada com pessoa ligada em condições mais vantajosas do que aquelas usualmente praticadas entre partes independentes, notadamente quando presentes ausência de autonomia negocial efetiva, obrigação de aportes continuados, prorrogação automática e sucessiva do vencimento e destinação dos recursos a empreendimento inserido no mesmo núcleo econômico.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que o percentual da multa qualificada será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por IPA INDÚSTRIA DE PRODUTOS AUTOMOTIVOS RGS LTDA., na qualidade de sujeito passivo principal, e ALYDAR ASSESSORIA LTDA., ALESSANDRO ARCANGELI, LUCIANA MARIA CRUZ ARCANGELI, MARCELO DE OLIVEIRA TELES E ANDRÉ LUIZ GUIMARÃES, na qualidade de responsáveis tributários, CONTRA O ACÓRDÃO nº 101-014.632, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Brasília (DRJ01), que julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação apresentada em face de Autos de Infração lavrados para ajuste/redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referentes aos anos-calendário de 2010 a 2015, mantendo o crédito tributário exclusivamente em relação ao ano-calendário de 2015, em razão do reconhecimento da decadência quanto aos exercícios anteriores.

- **DO PROCEDIMENTO FISCAL**

O procedimento fiscal teve início a partir do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF nº 1010200/2019/0255, instaurado com o objetivo de verificar a regularidade da apuração do IRPJ e da CSLL pela recorrente, tributada com base no lucro real.

Consta do Relatório Fiscal (e-fls. 190/305) que a ação fiscal foi desencadeada a partir de informações produzidas pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 10ª Região Fiscal (IPEIs nº 20160009 e nº 20180008), que apontaram indícios de esvaziamento patrimonial e de transferência sistemática de recursos da IPA para pessoas físicas e jurídicas a ela vinculadas, com potencial impacto na base de cálculo dos tributos sobre a renda.

No curso da fiscalização, a Autoridade Lançadora descreveu a estrutura societária do grupo econômico ao qual estaria vinculada a IPA, apontando que a empresa seria controlada, direta ou indiretamente, por sociedades sediadas no exterior, notadamente a Landeck S.A., com sede em Luxemburgo, bem como pela Landeck Administração e Participações Ltda., no Brasil, destacando ainda a atuação relevante de determinadas pessoas físicas como administradores e

controladores de fato das atividades empresariais, em especial Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli, Marcelo de Oliveira Teles e André Luiz Guimarães.

(i) DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A Fiscalização identificou que, ao longo dos exercícios abrangidos no lançamento, a IPA realizou pagamentos expressivos a diversas pessoas jurídicas classificadas como prestadoras de serviços, com destaque para Alydar Assessoria Ltda., Mercat Administração e Participações Ltda., Unitécnica e Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda.

Segundo consignado no Relatório Fiscal, tais empresas possuíam vínculos societários, familiares ou funcionais com os administradores e controladores da IPA, circunstância que motivou a análise da efetividade dos serviços alegadamente prestados.

No que se refere especificamente às despesas com prestação de serviços, a Autoridade Fiscal consignou que, embora a contribuinte tenha apresentado contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento, não teriam sido produzidos elementos materiais aptos a demonstrar a efetiva execução dos serviços contratados.

A Fiscalização também destacou a suposta incompatibilidade entre a estrutura operacional das prestadoras de serviços — notadamente número de empregados, qualificação técnica e capacidade econômica — e os elevados valores faturados à IPA.

Em relação à Alydar Assessoria Ltda., o Relatório Fiscal apontou que a empresa era controlada por Alessandro Arcangeli e Luciana Maria Cruz Arcangeli, esta última também procuradora da controladora estrangeira da IPA, tendo a fiscalização concluído que a Alydar teria sido utilizada como veículo para remunerar, de forma indireta, serviços prestados pessoalmente pelo Sr. Alessandro Arcangeli, apontado como administrador e controlador de fato da IPA.

Situação semelhante foi apontada quanto à Mercat Administração e Participações Ltda., vinculada ao Sr. André Luiz Guimarães, apontado como diretor comercial de fato da IPA, bem como em relação à Unitécnica e à Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda.

Com base nesses elementos, a fiscalização glosou as despesas deduzidas pela IPA a título de serviços prestados por tais empresas, por entender não atendidos os requisitos de

necessidade, usualidade e comprovação exigidos pela legislação do imposto de renda, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 e dos arts. 247, 249, 299 e 300 do RIR/1999.

(II) DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL)

Ainda no curso do procedimento fiscal, a autoridade lançadora analisou operações de mútuo realizadas entre a IPA e a Landeck Administração e Participações Ltda., tendo concluído que tais operações configurariam, em substância, distribuição disfarçada de lucros.

Para tanto, destacou que os empréstimos teriam sido concedidos em condições consideradas favorecidas, com sucessivas prorrogações de prazo, utilização dos recursos em benefício de empresas do grupo econômico e ausência de compatibilidade com a situação econômico-financeira da IPA em parte dos exercícios abrangidos.

Com fundamento nos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999, os valores transferidos à Landeck Administração e Participações Ltda. foram requalificados como distribuição disfarçada de lucros, com os correspondentes reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL.

- DA IMPUGNAÇÃO

Inconformados com os Autos de Infração, a contribuinte e os responsáveis tributários apresentaram impugnação conjunta e tempestiva (e-fls. 7109/7140), na qual suscitaram preliminares de nulidade e de mérito, bem como enfrentaram individualizadamente cada uma das infrações imputadas, requerendo, ao final, o integral cancelamento das autuações.

Em sede preliminar, os Impugnantes sustentaram a nulidade dos lançamentos em razão da indevida ampliação do TDPF nº 1010200/2019/0255, originalmente instaurado para fiscalizar os anos-calendário de 2016 e 2017, mas posteriormente estendido para alcançar os exercícios de 2010 a 2015.

Argumentaram que tal ampliação não encontraria respaldo na Portaria RFB nº 6.478/2017, cujo art. 5º limitaria o alcance do procedimento fiscal aos fatos geradores ocorridos nos últimos cinco anos, admitindo apenas o exame de documentos de períodos pretéritos para fins reflexos, e não para a constituição de novos lançamentos.

Aduziram, ainda, que a ampliação promovida violaria as regras de decadência previstas no Código Tributário Nacional, aplicáveis tanto aos lançamentos com exigência de crédito tributário quanto àqueles destinados à redução de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Nesse contexto, defenderam a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, sustentando que as informações regularmente prestadas em DIPJ, ainda que referentes à apuração de prejuízo fiscal, estariam sujeitas à homologação tácita, operando-se a decadência após o decurso do quinquênio legal. Invocaram, como paradigma, o Acórdão nº 1302-001.796, posteriormente mantido pela Câmara Superior, no sentido de que também se submete ao prazo decadencial a revisão de prejuízo fiscal e base negativa declarados pelo contribuinte.

Assim, requereram o reconhecimento da decadência do direito de lançar relativamente aos anos-calendário de 2010 a 2015, com o conseqüente cancelamento integral das atuações.

No mérito, os Impugnantes contestaram a glosa das despesas registradas com pagamentos efetuados às empresas Alydar Assessoria Ltda., Mercat Administração e Participações Ltda., Unitécnica e Adilson Cruz & Filho, sustentando que os serviços teriam sido efetivamente prestados, sendo expressamente reconhecida pela própria fiscalização a atuação dos Srs. Alessandro Arcangeli e André Luiz Guimarães na gestão e direção da IPA.

Afirmaram que os pagamentos realizados à Alydar tinham por objetivo remunerar os serviços prestados pelo Sr. Alessandro Arcangeli, reconhecido no Relatório Fiscal como administrador e controlador de fato da IPA, cujas atividades seriam típicas de direção estratégica e desenvolvimento de negócios, de natureza eminentemente intelectual.

Defenderam que a interposição de pessoa jurídica para a remuneração de administradores e dirigentes não desnaturaria a natureza da despesa nem afastaria sua dedutibilidade, à luz do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 e do art. 368 do RIR/2018, desde que comprovada a prestação efetiva dos serviços, circunstância que, segundo os Impugnantes, teria sido admitida pela própria autoridade lançadora.

No tocante à Mercat, sustentaram que o Sr. André Luiz Guimarães sempre atuou como Diretor Comercial da IPA, remunerando-se por intermédio da referida pessoa jurídica, o que igualmente não comprometeria a dedutibilidade das despesas.

Quanto à Unitécnica, esclareceram tratar-se de empresa prestadora de serviços técnicos especializados, com estrutura operacional própria e empregados, responsável pela terceirização de parte do processo produtivo da IPA, afastando qualquer alegação de desvio de recursos ou simulação.

Aduziram, ainda, que não houve redução ilícita da carga tributária, uma vez que os valores pagos às prestadoras de serviços teriam sido regularmente tributados na origem.

Os Impugnantes também contestaram a glosa das despesas relativas ao aluguel de imóvel residencial utilizado pelo Sr. Alessandro Arcangeli, defendendo que tais valores configurariam remuneração indireta de administrador, expressamente prevista e admitida pelo art. 369 do RIR/2018, sendo indevida a sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por fim, impugnam a requalificação dos contratos de mútuo celebrados com a Landeck Administração e Participações Ltda. como distribuição disfarçada de lucros, sustentando que se tratariam de operações regulares, com previsão contratual de juros, garantias reais e retorno parcial dos valores mutuados.

Afirmaram que os recursos foram destinados ao financiamento de empreendimento imobiliário registrado em nome da NEARCO Administração e Participações Ltda., controlada pela Landeck, permanecendo o imóvel dado em garantia da operação, o que afastaria qualquer liberalidade ou transferência definitiva de patrimônio.

Argumentaram, ainda, que os valores mutuados não foram deduzidos do lucro real, inexistindo base legal para aplicação do art. 467 do RIR/1999, razão pela qual não se configuraria a hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

- DO ACÓRDÃO DA DRJ

A 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Brasília (DRJ01) apreciou a impugnação e proferiu o Acórdão nº 101-014.632, por meio do qual a julgou procedente em parte, reconhecendo a decadência dos ajustes relativos aos anos-calendário de

2010 a 2014, mantendo, contudo, os lançamentos referentes ao ano-calendário de 2015, relativamente a todas as matérias autuadas.

A decisão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015.

REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA Se a informação dada por DIPJ ao fisco de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa for inverídica pode o fisco formalizar o auto de infração, mesmo sem exigência de crédito tributário. Contudo, este lançamento deve respeitar o prazo decadencial.

DESPESAS INCOMPROVADAS - Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Nos termos do que se extrai da decisão de piso, a DRJ adotou como premissa central o entendimento de que incumbia à contribuinte o ônus de comprovar, de forma material e objetiva, a efetiva prestação dos serviços contratados. Nesse sentido, consignou que a apresentação de contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento não seria suficiente para afastar a glosa, na ausência de elementos concretos que evidenciassem a execução dos serviços, tais como relatórios, pareceres, estudos técnicos ou outros registros que permitissem verificar a materialidade das atividades alegadas.

O colegiado destacou, ainda, que os vínculos societários, familiares e funcionais existentes entre a IPA, as empresas prestadoras de serviços e as pessoas físicas envolvidas reforçariam a conclusão de que tais pessoas jurídicas teriam sido utilizadas como instrumentos

para a remuneração indireta de administradores e diretores de fato, sem lastro em serviços comprovadamente prestados.

No tocante às operações de mútuo, a DRJ entendeu que, embora formalmente estruturadas como contratos de empréstimo, as operações careceriam de substância econômica, tendo em vista as sucessivas prorrogações de prazo, a destinação dos recursos a empresas do mesmo grupo econômico e a situação de prejuízo fiscal da mutuante. A partir desse conjunto de circunstâncias, concluiu que os mútuos não atenderiam a uma finalidade negocial legítima, devendo ser requalificados como distribuição disfarçada de lucros, nos termos da legislação de regência.

- DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Contra o Acórdão nº 101-014.632, a contribuinte e os responsáveis solidários interuseram, em conjunto, Recurso Voluntário tempestivo.

Em sede preliminar, sustentam que o acórdão recorrido incorreu em erro material na contagem do prazo decadencial relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2015. Argumentam que, embora a DRJ tenha corretamente aplicado o art. 173, inciso I, do CTN para reconhecer a decadência dos lançamentos referentes aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2014, teria se equivocado ao considerar não decaídos os ajustes relativos ao ano-calendário de 2015. Defendem que o termo final do quinquênio teria ocorrido em 01/01/2021, razão pela qual requerem o reconhecimento da decadência também quanto ao referido exercício.

De forma sucessiva, ressaltam que, caso não acolhida a preliminar de decadência, a controvérsia remanescente deve ser restrita exclusivamente aos fatos ocorridos no ano-calendário de 2015, uma vez que o próprio acórdão de primeira instância afastou integralmente os ajustes referentes aos exercícios anteriores.

Ainda em sede preliminar, sustentam a impossibilidade jurídica de revisão do lançamento, ao argumento de que os mesmos fatos que deram origem às glosas ora discutidas — especialmente as despesas com pagamentos às empresas Alydar Assessoria Ltda., Mercat Administração e Participações Ltda. e Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda. — já teriam sido objeto de fiscalização anterior, concluída em junho de 2017, sem lavratura de auto de infração.

Quanto ao mérito remanescente, os Recorrentes reiteram, em substância, as alegações deduzidas na impugnação, insistindo na regularidade da dedução das despesas com prestação de serviços, bem como na impropriedade da requalificação dos contratos de mútuo como distribuição disfarçada de lucros.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

O Contribuinte foi intimado do v. Acórdão em 15/12/2021 (e-fls. 7563), enquanto os responsáveis solidários foram cientificados nas seguintes datas: Alydar Assessoria Ltda., em 15/12/2021 (e-fls. 7565); Marcelo de Oliveira Teles, em 20/12/2021 (e-fls. 7570); Alessandro Arcangelli, Luciana Maria Cruz Arcangelli e André Luiz Guimarães, em 22/12/2021 (e-fls. 7567, 7568 e 7569).

O Recurso Voluntário foi interposto de forma conjunta pelo Contribuinte e Responsáveis Solidários, em 14/01/2022 (e-fls. 7571), dentro, portanto, do prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, o recurso foi interposto por advogados regularmente habilitados nos autos, conforme procurações acostadas às e-fls. 7326/7341.

Portanto, o Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

2 DAS PRELIMINARES DE MÉRITO

2.1 DA ALEGADA DECADÊNCIA

A controvérsia preliminar devolvida à apreciação desta Turma cinge-se à verificação da ocorrência, ou não, da decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir os ajustes referentes ao ano-calendário de 2015, relativos à redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, mantidos pelo acórdão recorrido.

A Recorrente sustenta que a DRJ, embora tenha corretamente reconhecido a decadência dos exercícios anteriores, incorreu em erro material na contagem do prazo decadencial aplicável aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2015, ao afirmar que o quinquênio teria se encerrado em 31/12/2021, e não em 01/01/2021, razão pela qual também estaria decaído o lançamento referente ao exercício de 2015.

O acórdão recorrido consignou, a esse respeito:

“(…)

Destarte, considerando a natureza de tributos sujeito ao lançamento por homologação do IRPJ e CSLL e aplicável à revisão do prejuízo fiscal e a base de negativa da CSLL a decadência com base no art. 173, I do CTN.

Verificando que a contribuinte foi cientificada do auto de infração em 19.04.2021 para a recomposição dos valores apurados nos anos calendários de 2010 a 2015, decaído está o lançamento para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2014.

Os fatos geradores ocorridos em 31/12/15 poderiam serem lançados até 31/12/2021, portanto permanecem.”

A alegação não prospera.

Inicialmente, cumpre destacar que os lançamentos em exame decorrem de lançamento de ofício, relativo ao IRPJ e à CSLL, em hipótese na qual não houve pagamento antecipado dos valores exigidos, circunstância que afasta a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN e atrai, por conseguinte, a regra geral prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Nos termos desse dispositivo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Nesse sentido, é firme o entendimento de que, ocorrendo o fato gerador em 31 de dezembro de determinado ano-calendário, o lançamento somente pode ser efetuado no exercício seguinte, iniciando-se o prazo decadencial no primeiro dia do exercício subsequente.

Aplicando-se esse entendimento ao caso concreto, verifica-se que:

- o fato gerador do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2015 ocorreu em 31/12/2015;
- o lançamento somente poderia ter sido efetuado no exercício de 2016;
- o termo inicial do prazo decadencial, portanto, é 01/01/2017;
- o prazo decadencial somente se extinguiria em 01/01/2022.

Assim, tendo sido a Recorrente cientificada do auto de infração em 2021, é inequívoco que o lançamento foi formalizado dentro do quinquênio legal, não havendo que se falar em decadência do direito de lançar relativamente aos ajustes referentes ao ano-calendário de 2015.

2.2 DA ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO (ARTS. 146 E 149 DO CTN)

As Recorrentes sustentam, ainda, a nulidade dos lançamentos relativos ao ano-calendário de 2015, ao argumento de que os mesmos fatos — notadamente as despesas com prestação de serviços pelas empresas ALYDAR ASSESSORIA LTDA., ADILSON CRUZ E FILHO ASSESSORIA E PLANEJAMENTO LTDA. e MERCAT ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. — já teriam sido objeto de fiscalização anterior, concluída em 2017, sem lavratura de auto de infração.

A partir dessa premissa, defendem que a nova autuação configuraria revisão indevida de lançamento, fundada em mera reavaliação jurídica de fatos já conhecidos, vedada pelos arts. 146 e 149 do CTN, bem como pelos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança legítima.

A preliminar, contudo, não merece acolhida.

Inicialmente, cumpre assentar que o encerramento de procedimento fiscal anterior sem lavratura de auto de infração não se equipara, por si só, à constituição definitiva de crédito tributário, tampouco configura lançamento tributário apto a atrair, de forma automática, a vedação prevista no art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Consoante dispõe o art. 142 do CTN, o lançamento é o procedimento administrativo destinado a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. A mera conclusão de fiscalização sem exigência fiscal não consubstancia, necessariamente, ato formal de lançamento, sobretudo quando inexistente manifestação expressa e motivada da autoridade administrativa acerca da regularidade das operações examinadas.

A ausência de autuação em fiscalização pretérita não impede, por si só, a constituição posterior do crédito tributário, desde que observados o prazo decadencial e as hipóteses legais de revisão previstas no art. 149 do CTN, não se caracterizando, automaticamente, mudança de critério jurídico vedada pelo art. 146 do mesmo diploma.

Nesse sentido, a vedação contida no art. 146 do CTN incide exclusivamente nas hipóteses em que a autoridade administrativa, após haver adotado determinado critério jurídico em lançamento anterior válido e regularmente constituído, pretende revisá-lo com base em mera alteração de entendimento jurídico, relativamente a fatos geradores já ocorridos.

Não é essa, todavia, a situação delineada nos autos.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, a ampliação do escopo do procedimento fiscal para abranger os anos-calendário de 2010 a 2015 decorreu da constatação de que as infrações apuradas nos exercícios de 2016 e 2017 teriam origem estrutural e continuada em

períodos anteriores, afetando a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nesses exercícios.

A autoridade fiscal, ao proceder à autuação ora em exame, não se limitou a reavaliar juridicamente fatos já definitivamente apreciados, mas promoveu nova análise probatória, com base em elementos adicionais e na reconstrução da materialidade das operações ao longo de diversos exercícios, especialmente no que se refere à efetiva prestação dos serviços, à substância econômica das operações de mútuo e à eventual caracterização de distribuição disfarçada de lucros.

Dessa forma, não se verifica afronta aos arts. 146 e 149 do CTN, nem violação aos princípios da segurança jurídica ou da proteção à confiança, razão pela qual rejeito a preliminar de impossibilidade de revisão do lançamento.

3 DO MÉRITO

No mérito, as alegações recursais são idênticas àquelas tecidas no processo administrativo em que se discute o lançamento relativo ao IRPJ CSLL anos-calendário 2016/2017, de modo que a decisão seguirá a mesma sorte.

O exame do mérito exige, de início, a adequada reconstrução da moldura fática em que se insere o lançamento.

O lançamento em exame foi precedido de investigação fiscal ampla e progressiva, desenvolvida inicialmente nas Informações de Pesquisa e Investigação nº RS20160009 (Arquivo Não-Paginável – e-fls. 7269 e 7270), a qual foi aprofundada na Informação de Pesquisa e Investigação nº RS20180008 (Arquivo Não-Paginável – e-fls. 7271, 7280 e 7281).

A investigação formalizada nos relatórios IPEI mencionados acima foi posteriormente incorporada no Relatório Fiscal (e-fls. 190/305), lavrado no procedimento instaurado para apuração do IRPJ e da CSLL da Recorrente, relativamente aos anos-calendário de 2016 e 2017.

Desde a fase investigativa inicial, a Receita Federal identificou indícios de que a Recorrente, embora mantivesse atividade industrial formalmente regular, vinha sendo utilizada como fonte geradora de caixa para o atendimento de interesses patrimoniais alheios à sua atividade operacional, por intermédio de pagamentos formalizados como prestação de serviços, adiantamentos e operações com partes relacionadas.

No IPEI nº RS20160009, já se delineava a hipótese de que a Recorrente, devedora contumaz da Fazenda Nacional, estaria sendo dolosamente esvaziada em benefício de pessoas diretamente vinculadas ao seu núcleo de comando, em especial ALESSANDRO ARCANGELI e ANDRÉ LUIZ GUIMARÃES, mediante expressivos repasses a pessoas jurídicas ligadas ao mesmo ambiente societário, familiar e funcional.

Naquele momento, a investigação havia identificado o direcionamento de montantes expressivos para sociedades como ALYDAR ASSESSORIA LTDA., MERCAT ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. e ADILSON CRUZ & FILHO ASSESSORIA E PLANEJAMENTO LTDA., além de ter mapeado a estrutura societária do grupo, com destaque para a Landeck S.A., sediada em Luxemburgo, e para a Landeck Administração e Participações Ltda., no Brasil.

A apuração também indicava opacidade na titularidade e no comando efetivo da estrutura, com uso de sociedades no exterior e participação relevante de pessoas como LUCIANA MARIA CRUZ ARCANGELI e MARCELO DE OLIVEIRA TELES na representação e instrumentalização formal dos negócios.

As principais conclusões da investigação realizada sobre a Recorrente constam do item 3 do IPEI nº RS20180008 e podem ser assim resumidas:

- (i) o Grupo Landeck, do qual participariam IPA RGS, Nearco e outras sociedades, seria controlado de fato por Alessandro Arcangeli e André Luiz Guimarães;
- (ii) Alessandro Arcangeli teria utilizado a Alydar para subtrair recursos da IPA por meio de serviços simulados e adiantamentos;

- (iii) parcela relevante dos recursos que não teria sido consumida diretamente por Alessandro e Luciana teria sido destinada à Ampar Agropecuária;
- (iv) outra rota de esvaziamento patrimonial teria ocorrido por meio de empréstimos à holding Landeck Administração e Participações Ltda., posteriormente direcionados à Nearco; e
- (v) André Luiz Guimarães teria sido beneficiado por vultosos recursos desviados por intermédio da Mercat, também mediante contrato de prestação de serviços reputado simulado.

Entre os elementos documentais destacados pelo IPEI nº RS20180008, sobressaem, em primeiro lugar, aqueles localizados no escritório Cruz, Cavalcanti e Advogados Associados, os quais revelam elevado grau de centralização de documentos, senhas, instrumentos financeiros e planilhas de controle relativos a diversas pessoas e sociedades formalmente distintas.

O relatório registra, por exemplo, a apreensão de talões de cheques, inclusive com cheques assinados, de MERCAT, IPA RGS, ALYDAR, NEARCO, AMPAR AGROPECUÁRIA e de pessoas físicas do mesmo círculo, bem como a localização, no mesmo ambiente, de tokens bancários vinculados à Unitécnica, Alydar, LMCA, Mercat e a pessoas físicas.

Também foram encontradas planilhas intituladas “Resumo Vencidos”, “Orçamento 2014 – Luciana Arcangeli”, “Resumo 2014” e outras sequências de orçamentos que reuniam, em uma mesma lógica de controle financeiro, Luciana, Alessandro, Alydar, Nearco, IPA, Marleine e Ampar, inclusive com menção a despesas pessoais, despesas relativas ao imóvel da Rua Sanharó e despesas ligadas a Arandu, onde se localizaria o haras associado aos interesses patrimoniais do grupo.

Tais elementos não apenas corroboram a vinculação entre essas sociedades, como também evidenciam, em termos práticos, a existência de gestão unificada de disponibilidades e interesses patrimoniais, incompatível com a alegada autonomia negocial das empresas contratadas pela IPA.

O IPEI nº RS20180008 também recolheu documentos que reforçam a conclusão de que Alessandro Arcangeli figurava como efetivo controlador da estrutura estrangeira por trás da Landeck, apesar da interposição formal de sociedades no exterior.

Nesse ponto, o relatório menciona minuta de procuração (“*Power of Attorney*”) da sociedade panamenha La Esmeralda Management Group Corp, documentos de “*ultimate beneficial ownership*”, declarações assinadas por Alessandro Arcangeli afirmando-se *beneficial owner* da Landeck S.A. Holding e da Prospector Holding S.A., ambas em Luxemburgo, bem como correspondências destinadas à advogada luxemburguesa Maria Dennewald encaminhando justamente tais declarações.

Soma-se a isso a existência de correspondência eletrônica revelando preocupação explícita com a exposição do nome de Alessandro Arcangeli em registros públicos ou privados de Luxemburgo, o que, para a investigação, demonstraria que a arquitetura societária fora desenhada para ocultar seu controle sobre a IPA RGS.

No tocante, especificamente, à ligação entre a IPA e as pessoas jurídicas utilizadas para o alegado esvaziamento patrimonial, o IPEI nº RS20180008 traz elementos particularmente relevantes. O relatório apreendeu documentos que tratam a Alydar, a IPA, a Nearco e outras empresas como partes integrantes de um mesmo universo decisório e financeiro.

Há, por exemplo, anotação manuscrita interpretada pela investigação como sugestão de aditamento contratual para justificar adiantamentos da IPA à Alydar; planilhas denominadas “REALIZADO 2013 – VIA ALYDAR”, “REALIZADO 2013 – VIA NEARCO”, “ENTRADAS VIA IPA” e “ENTRADAS VIA IPA – OUTROS”, nas quais a Receita identificou conexão direta entre pagamentos originados na IPA, repasses à Alydar e à Nearco, aluguel da casa da Rua Sanharó e despesas pessoais de Alessandro Arcangeli, Luciana Arcangeli e membros da família; bem como minuta de contrato de parceria agropecuária entre Ampar Agropecuária e Alydar, atribuindo à Alydar a administração de rebanho, máquinas e implementos agrícolas.

Tais documentos são relevantes porque deslocam a análise da esfera abstrata para a esfera concreta: a sociedade contratada como suposta prestadora de serviços aparece, simultaneamente, envolvida na gestão de ativos rurais, despesas familiares e fluxos financeiros

internos do grupo, o que enfraquece de modo significativo a tese de contratação autônoma e onerosa em condições de mercado.

O relatório de investigação também colheu evidências da atuação de Marcelo de Oliveira Teles e André Luiz Guimarães como integrantes do núcleo de direção do grupo.

Consta do IPEI e-mail de Marcelo Teles a Alessandro Arcangeli, submetendo proposta de nova forma de recebimento de seus honorários, o que, segundo a investigação, evidenciaria sua subordinação ao comando de Alessandro. Há, igualmente, e-mails sobre confissão de dívida da IPA, reorganizações societárias, temas da Unitécnica e reunião de diretoria, todos revelando que Alessandro Arcangeli, André Luiz Guimarães e Marcelo Teles participavam conjuntamente do processo decisório de sociedades que, em tese, teriam titularidades distintas.

Outro aspecto particularmente relevante do IPEI nº RS20180008 é a demonstração de que a mistura patrimonial transcenderia a esfera da IPA e alcançaria bens, despesas e negócios pessoais ou familiares.

O relatório menciona, entre outros documentos, a cessão de consórcio da IPA RGS à Ampar Agropecuária Ltda., sem a correspondente contabilização da transferência, tendo a IPA absorvido posteriormente a baixa como perda; fatura de cartão de crédito de Marleine Guimarães, mãe de Alessandro Arcangeli, com despesas elevadas e cartões adicionais vinculados a Alessandro, Luciana e Gianluca Arcangeli; planilhas de orçamento geral de 2016 relacionando Alessandro, Alydar, Nearco e Luciana; além de e-mails e minutas envolvendo a Fazenda Ampar.

Esses dados, embora não constituam, isoladamente, a infração de despesa indedutível ora examinada, reforçaram a compreensão sistêmica do caso: os recursos extraídos da IPA, segundo a investigação, não se esgotariam em fluxos empresariais internos, mas alcançariam interesses privados e familiares do grupo controlador.

Em paralelo a esse aprofundamento investigativo, o Relatório Fiscal do procedimento de fiscalização instaurado em face da IPA requisitou expressamente documentos comprobatórios da efetiva prestação de serviços pelas empresas Alydar Assessoria Ltda. e Adilson

Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda., além de informações sobre contratos de mútuo com partes relacionadas e documentos relativos à composição societária da autuada.

A partir das respostas apresentadas e do cotejo com a prova reunida na investigação, a fiscalização concluiu que a documentação produzida era suficiente para demonstrar a formalização dos pagamentos, mas insuficiente para comprovar a causa econômica real das saídas de numerário e a efetiva autonomia das sociedades contratadas.

Ao contrário, o que emergiu da instrução foi um quadro de superposição subjetiva entre contratante e contratadas, presença de administradores e controladores de fato da própria autuada na estrutura das pretensas prestadoras, ausência de lastro material idôneo para os serviços faturados e incompatibilidade entre a estrutura operacional das empresas beneficiárias e os valores a elas repassados.

3.1 DA GLOSA DE DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PESSOAS JURÍDICAS CONSTITUÍDAS POR GERENTES, DIRETORES, ADMINISTRADORES DE FATO DA AUTUADA.

A primeira controvérsia devolvida a esta instância diz respeito à higidez do lançamento, no ponto em que promoveu a glosa de despesas sob o fundamento de ausência de comprovação da efetiva prestação de serviços por Alydar Assessoria Ltda., Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda., Mercat Administração e Participações Ltda. e Unitécnica – Gerenciamentos e Projetos Ltda.

A Autoridade Fiscal assentou a glosa em três premissas centrais:

- (i) a prova produzida pela Contribuinte não demonstrou, de forma hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços alegadamente executados por Alydar Assessoria Ltda. e Adilson Cruz & Filho Assessoria e Planejamento Ltda., limitando-se, em grande parte, a elementos formais, desacompanhados de lastro material suficiente;

- (ii) foram constatadas divergências entre os valores registrados nas ECDs da fiscalizada como despesas com serviços e os comprovantes bancários efetivamente apresentados, bem como inconsistências entre os registros contábeis da IPA e aqueles mantidos pelas próprias prestadoras; e
- (iii) os elementos colhidos no procedimento fiscal evidenciariam vinculação relevante entre a Autuada e as sociedades contratadas, inclusive com atuação de pessoas físicas ligadas ao núcleo diretivo da IPA na execução dos serviços faturados por essas pessoas jurídicas.

A glosa teve por base os valores registrados a débito da conta contábil 3501011001 das ECDs da fiscalizada, referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017.

A Recorrente, por sua vez, procura infirmar o lançamento afirmando, em síntese, que:

- (i) os pagamentos efetuados à Alydar e à Mercat tinham por finalidade remunerar, respectivamente, a atuação de Alessandro Arcangeli e André Luiz Guimarães, cuja participação efetiva na gestão e na área comercial da IPA teria sido reconhecida pela própria fiscalização;
- (ii) a remuneração de sócios, diretores ou administradores seria, em tese, dedutível, à luz do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, e a circunstância de tais remunerações terem sido pagas por intermédio de pessoas jurídicas não lhes retiraria essa natureza;
- (iii) o descasamento entre os valores efetivamente pagos e os valores apropriados como despesa decorreria da baixa de adiantamentos efetuados em exercícios anteriores e da observância do regime de competência;
- (iv) no tocante à Alydar, o percentual de 5% sobre o faturamento líquido seria compatível com o aditivo contratual de 2011;
- (v) quanto à Mercat, André Luiz Guimarães teria atuado como diretor comercial da IPA, sendo remunerado por intermédio da empresa por ele controlada;
- (vi) em relação à Adilson Cruz & Filho, a contratação teria por objeto

serviços de organização, métodos e assessoria documental; e (vii) o Acórdão nº 1103-000.729 ampararia a tese de dedutibilidade de pagamentos feitos a pessoas jurídicas vinculadas a administradores, desde que haja prova indireta da prestação dos serviços.

O Acórdão da DRJ (e-fls. 7509/7539), ao manter integralmente a glosa, partiu da premissa de que não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve desembolso, sendo indispensável a demonstração da efetiva prestação do serviço mediante documentação hábil e idônea. Nesse sentido, a 8ª Turma da DRJ01 assentou que:

- (i) quanto à Alydar, não foram apresentados comprovantes de pagamento referentes ao ano-calendário de 2016;
- (ii) em 2017, os valores lançados na ECD da IPA como despesas com Alydar, no montante de R\$ 20.799.160,59, divergiam substancialmente do total dos comprovantes apresentados, que somavam R\$ 12.372.850,00;
- (iii) não havia coincidência entre datas e valores dos registros contábeis e aqueles constantes dos comprovantes bancários;
- (iv) os pagamentos efetivamente realizados não observavam a forma prevista contratualmente;
- (v) os documentos apresentados como exemplos de serviços realizados, a exemplo de “Alinhamento Orçamento” e “Estratégia VW”, não continham elementos aptos a demonstrar, de forma material, a execução dos serviços faturados;
- (vi) quanto à Adilson Cruz & Filho, foi apresentado apenas um comprovante de pagamento referente a 2016, no valor de R\$ 41.059,38, diante de despesa anual escriturada de R\$ 2.275.000,00, e, em 2017, a ECD registrava R\$ 2.100.000,00, enquanto os comprovantes totalizavam R\$ 1.888.371,48;
- (vii) quanto à Mercat/Unitécnica, não foi apresentado elemento apto a comprovar materialmente a prestação dos serviços; e
- (viii) a própria defesa afirmou que os pagamentos à Alydar se destinavam à remuneração dos serviços do Sr. Alessandro Arcangeli e que os pagamentos

à Mercat correspondiam à remuneração do Sr. André Luiz Guimarães por intermédio de empresa por ele controlada.

A decisão recorrida deve ser mantida.

Nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, *verbis*:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

(...)

A dedutibilidade, contudo, não decorre apenas da natureza abstratamente necessária da despesa, exigindo-se a comprovação de sua efetividade e vinculação concreta à atividade empresarial.

O § 5º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 dispõe que pagamentos efetuados a titular, sócio, dirigente ou parente poderão ser impugnados pela administração fazendária do imposto, caso o Contribuinte não comprove a efetiva prestação dos serviços ou a efetividade da operação, *verbis*:

Art. 47. (...)

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

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

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

A norma invocada pela Recorrente, portanto, não afasta o ônus probatório que lhe incumbia. Ao contrário, reforça a exigência de demonstração da efetiva prestação, especialmente em hipóteses de pagamento a pessoas vinculadas.

No Termo de Início do Procedimento Fiscal (e-fls. 306/309), a Autoridade Fiscal intimou a Contribuinte a apresentar documentação hábil e idônea apta a comprovar a efetiva prestação dos serviços por Alydar e Adilson Cruz & Filho, bem como a efetiva transferência dos valores pagos, além dos contratos de mútuo, da forma de disponibilização dos recursos e da prova do pagamento do capital pelos atuais sócios.

Em resposta inicial (e-fls. 314/315), a Recorrente apresentou descrição geral e genérica dos serviços.

Quanto à Alydar, informou que a empresa fora contratada para assessorar estudos, planejamentos e projeção de máquinas e equipamentos, tendo sua atuação sido posteriormente ampliada para a busca de novos contratos, projetos e renegociações, com referência à GM do Brasil, Siemens/VDO/Continental, aquisição de ativos, rescisão contratual com a Continental, entendimentos com GMB e Volkswagen, captação de recursos e melhora de resultados operacionais.

Quanto à Adilson Cruz & Filho, descreveu serviços de organização e métodos, renovação de certidões e licenças, agrupamento de documentos e apoio a interessados em investir na IPA (Resposta ao Termo de Início, e-fls. 314/316).

Esses esclarecimentos, contudo, não individualizaram, por exercício, projeto, contrato, cliente ou resultado, quais serviços teriam sido efetivamente prestados, em que período, por quem e em correlação com quais valores lançados.

A documentação produzida nessa fase descreveu, em termos gerais, o objeto contratual alegado, mas não demonstrou, porém, a despesa deduzida nos exatos termos em que foi escriturada.

A apuração foi aprofundada em razão da existência de valores expressivos em contas de adiantamentos a fornecedores. No balancete consolidado de janeiro de 2016, constam

saldos para Alydar, no valor de R\$ 6.099.320,43, para Adilson Cruz & Filho, no valor de R\$ 372.225,00, para Mercat, no valor de R\$ 3.656.793,82, e para Unitécnica, no valor de R\$ 2.061.839,07, todos registrados no ativo da IPA (Balancete Consolidado, e-fls. 1213/1241).

Esses lançamentos motivaram o Termo de Intimação Fiscal nº 4 (e-fls. 631/633), por meio do qual a Autoridade Fiscal exigiu esclarecimentos específicos quanto à forma de quantificação dos valores e à natureza dos chamados adiantamentos.

Na resposta a essa intimação (e-fls.640/643), a Recorrente afirmou, quanto à Alydar:

- (i) que os serviços, “*pelo seu caráter comercial*”, eram realizados essencialmente por contatos pessoais, reuniões e telefonemas, “*regra geral, não materializados em documentos*”;
- (ii) que a remuneração corresponderia à comissão de 5% sobre o faturamento dos projetos e clientes atendidos e geridos pela contratada, sendo os pagamentos realizados “*à medida da disponibilidade de caixa da empresa*”, com controle do total devido;
- (iii) quanto aos adiantamentos, afirmou que se referiam aos mesmos contratos já apresentados e que os pagamentos eram feitos segundo a capacidade de caixa da IPA.

Em relação à Adilson Cruz & Filho, declarou que:

- (i) os serviços eram prestados por contatos pessoais e pelo comparecimento mensal e frequente da sócia Luciana ao escritório da IPA;
- (ii) a remuneração correspondia a preço fixo mensal estimado por horas; e que
- (iii) os pagamentos também eram realizados conforme o fluxo de caixa da empresa (Resposta ao TIF nº 4, e-fls. 641/642).

Quanto à Mercat e à Unitécnica, sustentou que os adiantamentos correspondiam a remunerações devidas por força dos contratos, mencionando plano de negócios, *joint venture* com a Yapp, projeto CMP e assessoria técnica.

Tais esclarecimentos, todavia, não afastam a glosa, na medida que não comprovam, de forma suficiente, a efetiva prestação dos serviços pelas pessoas jurídicas contratadas, nos termos contratados e nos montantes apropriados contabilmente.

A Recorrente sustenta que a própria fiscalização teria reconhecido a atuação de Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli e André Luiz Guimarães no âmbito da IPA.

Esse argumento, contudo, não resolve a controvérsia. O ponto controvertido não é saber se tais pessoas físicas atuavam, de algum modo, em benefício ou na esfera de interesses da Recorrente. O ponto juridicamente relevante é outro: saber se houve comprovação hábil e idônea de que as pessoas jurídicas contratadas prestaram os serviços faturados, nos períodos indicados e em correspondência com os valores efetivamente deduzidos.

A invocação do Acórdão nº 1103-000.729 também não altera essa conclusão. Tal precedente, conforme reproduzido no Recurso Voluntário (e-fls. 7579/7581), parte da existência de prestação de serviços comprovada nos autos então examinados. Cite-se, por oportuno, a ementa e trechos do referido julgado:

“Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

GLOSAS DE DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS TOMADOS – PESSOAS JURÍDICAS “CONTRATADAS” Do teor das correspondências e da documentação nos autos, as prestações de serviços à contribuinte são indiscutíveis, matéria cuja prova, em regra, é indireta, por se tratar de bens imateriais. Sob a aparência de pessoas jurídicas contratadas, a efetiva contratada e prestadora dos serviços era a pessoa natural, colaboradora de elevada hierarquia da recorrente. Noutra contratação, a pessoa natural, a efetiva contratada e prestadora dos serviços, era diretora estatutária da contribuinte, comparecendo como ilusão de ótica a pessoa jurídica como a contratada e prestadora dos serviços. Como, porém, as prestações de serviços foram comprovadas, ademais do que a remuneração de administradores não possui mais mensalidade nem limite para dedução, e o motivo das glosas é a incomprovação da efetividade das prestações dos serviços, resultam derruídas as glosas das despesas.

(...)

VOTO

(...)

O conjunto desses dados de fato constantes nos autos indica que o sr. Ernesto Jorge Alvarez era o real contratado e prestador de serviços à recorrente. É como vejo.

Nesse passo, concordo com o entendimento do órgão julgador de origem de que não era a Vianello & Alvarez e, posteriormente, a Major, quem prestava os serviços à recorrente. Sob a aparência da pessoa jurídica contratada, evitou-se tributar a pessoa natural, para quem a carga tributária seria muito mais onerosa do que a incidente em relação à pessoa jurídica (assumindo-se a incidência do adicional de alíquota de IR e se arredondando para cima, uma carga tributária de 14,53% contra quase 27,5% na pessoa física – sem cogitar ainda da contribuição previdenciária).

Parece, inclusive, que o sr. Ernesto Jorge Alvarez prestava serviços como dirigente ou como colaborador de elevada hierarquia da recorrente.

Em que pese a recorrente se referir ao direito de organização de atividades, mediante sociedade, como constitucionalmente garantido pelos arts. 5º, II e XVII, ela não se insurge categoricamente quanto à qualidade de dirigente do sr. Ernesto Jorge Alvarez (fls. 1982 a 1984).

Dúvida não há quanto a esse direito de organização de atividades, mediante sociedade, para prestação de serviços, inclusive personalíssimos, e pessoalmente, através de seu sócio. A questão é se efetivamente se põe, no caso concreto, a pessoa jurídica como contratada e prestadora dos serviços, ou se realmente é a pessoa do sócio a contratada e prestadora dos serviços.

De toda forma, é inegável que houve a prestação de serviços à recorrente, correspondente às despesas incorridas e escrituradas pela recorrente como prestados pela Vianello & Alvarez e pela Major, ainda que se tenha como prestados pelo sócio delas “em si”.

(...)”

(grifamos)

Ainda que se admita a existência, nos autos, de e-mails, correspondências e outros documentos indicativos de atuação concreta de Alessandro Arcangeli, Luciana Maria Cruz Arcangeli e André Luiz Guimarães em diversas frentes da Recorrente, isso não basta para atrair a solução adotada no Acórdão nº 1103-00.729.

Naquele precedente, o colegiado reputou superada a glosa por entender que a documentação constante dos autos demonstrava a própria correspondência entre os serviços prestados e as despesas escrituradas, inclusive com coincidência entre notas fiscais, documentos produzidos e valores glosados.

No presente caso, diversamente, os elementos invocados pela defesa demonstram, quando muito, a atuação pessoal de determinadas pessoas físicas no âmbito do grupo, mas não demonstram, contudo, de forma hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços pelas pessoas jurídicas, nos exatos montantes apropriados contabilmente, tampouco estabelecem correlação objetiva entre os serviços alegadamente prestados, os períodos de execução, os contratos juntados e os valores efetivamente deduzidos.

A controvérsia, portanto, não se resolve pela mera aceitação abstrata da prova indireta em matéria de serviços imateriais. Mesmo quando se admite prova não documental exauriente ou não vinculada a forma legal específica, permanece indispensável que o conjunto probatório permita reconstruir, com segurança mínima, a ocorrência da despesa, a efetividade do serviço, a identificação de seu prestador, o período de execução e a correspondência entre a prestação e o valor deduzido. É precisamente essa correlação que não se mostra comprovada nos presentes autos.

Também não procede a tentativa de reduzir o debate à alegação de que houve contratação formal, escrituração contábil e circulação financeira. Como bem evidencia a disciplina do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, especialmente em seu § 5º, a dedutibilidade não se satisfaz com a aparência formal do negócio, mas reclama prova da prestação efetiva dos serviços ou da efetividade da operação.

Em situações envolvendo partes ligadas, esse escrutínio probatório é ainda mais justificado, justamente porque a proximidade subjetiva fragiliza a força demonstrativa de documentos produzidos no âmbito do próprio círculo de interesses dos contratantes.

Por essas razões, deve ser mantida a glosa das despesas, razão pela qual, neste ponto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

3.2 REQUALIFICAÇÃO. CONTRATO DE MÚTUO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL)

Neste ponto, a controvérsia consiste em definir se os valores transferidos pela IPA à Landeck Administração e Participações Ltda., no âmbito de contratos formalmente estruturados como operações de mútuo, devem ser requalificados como distribuição disfarçada de lucros (DDL), nos termos dos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999.

A Autoridade Fiscal requalificou como distribuição disfarçada de lucros (DDL) os valores transferidos pela IPA à Landeck Administração e Participações Ltda., no âmbito de contratos formalmente estruturados como operações de mútuo (e-fls. 572/575 e 576/577), com fundamento nos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

(...)

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

A partir desse enquadramento, o lançamento foi estruturado em quatro premissas principais:

- (i) a primeira foi a de que a mutuária, Landeck Administração e Participações Ltda., era pessoa jurídica ligada à fiscalizada, integrando o seu quadro societário desde 09/04/1998;
- (ii) a segunda consistiu na constatação de que o contrato de mútuo e o respectivo aditamento foram firmados pela mesma pessoa em nome da mutuante e da mutuária, circunstância considerada relevante para a caracterização da ausência de independência negocial;

- (iii) a terceira decorreu das cláusulas contratuais, especialmente da previsão de disponibilização contínua de recursos à mutuária e da possibilidade de prorrogação automática e indefinida do prazo de pagamento em caso de inadimplência;
- (iv) a quarta residiu na destinação econômica dos recursos, vinculada à aquisição e manutenção de imóvel relacionado à estrutura patrimonial do grupo, sem demonstração de condições equivalentes às que prevaleceriam entre partes independentes.

Com base nessas premissas, a Autoridade Fiscal considerou como distribuição disfarçada de lucros os valores constantes da diferença entre débitos e créditos na conta contábil 1201010001, apurando, em 31/12/2016, o montante de R\$ 2.765.483,16 e, em 31/12/2017, o montante de R\$ 1.764.125,59.

Para fins de lançamento, foram descontados os juros ativos registrados na mesma conta, resultando nos valores lançados de R\$ 1.456.726,96 em 2016 e R\$ 77.656,73 em 2017.

A Recorrente procura infirmar esse enquadramento afirmando, em síntese, que:

- (i) houve efetivo contrato de mútuo, com devolução parcial dos valores no período fiscalizado, o que confirmaria a natureza transitória da operação;
- (ii) os recursos mutuados teriam sido aplicados em investimento imobiliário realizado pela NEARCO, permanecendo o imóvel registrado em seu ativo;
- (iii) o imóvel constituiria garantia suficiente da devolução dos valores emprestados pela IPA;
- (iv) a operação não teria implicado transferência definitiva de patrimônio ao Sr. Alessandro Arcangeli, à Landeck ou à Alydar;
- (v) o próprio fato de o mútuo prever juros afastaria a caracterização de favorecimento;
- (vi) o eventual favorecimento, se existente, teria ocorrido em benefício da própria IPA, que passou a dispor de ativo patrimonial apto a garantir seus passivos.

O Acórdão da DRJ manteve a requalificação, com base nas seguintes premissas:

“(…)

Da análise do contrato de mútuo apresentado, em paralelo com a análise da certidão da matrícula nº 63693, verifica-se que o imóvel citado pelo contrato de mútuo é o mesmo imóvel constante dessa matrícula, adquirido pela **NEARCO** e onde funciona o haras da **Alydar Assessoria**, o imóvel tem o nome de Fazenda Rio Novo II, conforme consta na certidão da matrícula e no endereço da Alydar Assessoria.

Foi adquirido em nome da empresa NEARCO, através dos valores retirados da contribuinte em forma de empréstimo para a Landeck Administração e Participações.

Ou seja, os valores retirados da IPA através dessa operação foram colocados na aquisição do imóvel onde funciona a filial da **Alydar Assessoria** ligada à criação de equinos, Alydar que pertence ao Sr. **Alessandro Arcangelli** e à Sra. Maria Luciana Cruz Arcangelli

A fiscalização reafirma que o Sr. **Alessandro Arcangelli** é como o **real proprietário da Landeck S/A**, que controla a Landeck Administração e Participações, que por sua vez é **sócia majoritária da NEARCO**, empresa que adquiriu o imóvel da matrícula nº 63693, "Fazenda Rio Novo II".

De fato, uma empresa que declara prejuízo não teria como realizar distribuição de lucros, não há lucros disponíveis a serem distribuídos a seus sócios/beneficiários, isso indica a motivação para a operação simulada de empréstimo.

O contrato de mútuo foi assinado pela mesma pessoa pela mutuária e pela mutuante. O contrato foi aditado em 30/11/2011, novamente assinado pela mesma pessoa pela mutuária e pela mutuante.

Curiosa a cláusula 8 do contrato de mútuo original é modificada, sendo colocado que, caso não haja o pagamento no prazo de 5 anos, o prazo será automaticamente prorrogado por iguais e sucessivos períodos.

Dessa forma, foi criada uma obrigação para a mutuante, sendo que a mutuária têm uma fonte de recursos à sua disposição, sempre que precisar, podendo prorrogar o prazo para pagamento indefinidamente, bastando para isso, não pagar, como já colocamos.

As impugnantes alegam que a registro de retorno parcial dos empréstimos, contudo, análise do comportamento da conta contábil do ativo não circulante da ECD da fiscalizada de nº 1201010001 - Landeck Adm Participações LTDA nos anos -calendário de 2016 e 2017 mostra que a dívida só aumentou, mesmo existindo lançamentos a crédito nas contas.

As impugnantes também entendem como prova o fato do imóvel não ter sido entregue ao Sr. Alessandro, contudo a acusação aqui tratada não é a transferência da propriedade ou da posse do referido imóvel.

Outra prova que as impugnantes entendem como “grande” foi que a NEARCO anuiu com a penhora do imóvel, contudo como já dito o Sr. **Alessandro Arcangelli** é como o **real proprietário da Landeck S/A**, que controla a Landeck Administração e Participações, que por sua vez é **sócia majoritária da NEARCO**. Ou seja, A contribuinte “empresta” dinheiro para a Landeck, para comprar da **NEARCO**, que é da Landeck. Enfim, tudo isso para distribuir valores ao Sr. **Alessandro Arcangelli que controla a contribuinte (IPA) (...).**”

(grifos no original)

Sem reparos à decisão recorrida.

Nos termos do supracitado art. 464, inciso VI, do RIR/1999, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas aquelas mais vantajosas para a parte relacionada do que as que seriam praticadas no mercado ou aceitas em operações com terceiros independentes, conforme disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica: (Vigência)

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - a parte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.064, de 1983)

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

(...)

No caso dos autos, a primeira premissa relevante é a vinculação societária entre as partes, na medida em que a Landeck Administração e Participações Ltda. integrava o quadro societário da Recorrente.

Não se tratava, portanto, de relação negocial com terceiro independente. A aplicação do art. 464, VI, do RIR/1999, nessa hipótese, exige exame concreto das condições do ajuste, especialmente quanto à exigibilidade do crédito, à disciplina do vencimento, à circulação dos recursos e à efetiva proteção do patrimônio da mutuante.

A segunda premissa relevante é a própria conformação contratual do mútuo, em especial o fato de que o contrato e seu aditamento foram assinados pela mesma pessoa em nome da mutuante e da mutuária, identificada como Marcelo de Oliveira Teles, que figurava como administrador da fiscalizada e, ao mesmo tempo, como sócio administrador da mutuária nas datas respectivas. Esse dado revela a ausência de autonomia negocial efetiva entre as partes contratantes e constitui elemento relevante para a análise da operação.

A terceira premissa decorre das cláusulas do ajuste, com destaque para a cláusula 5.2 do contrato original (e-fls. 572/575), cujo teor transcreve-se:

“(…)

5.2. A MUTUANTE também se compromete a emprestar à **MUTUÁRIA** todas as quantias necessárias à implantação do empreendimento projetado para o imóvel mencionado no item "1" supra, bem como outros que, eventualmente, sejam adquiridos, creditando em conta-corrente da **MUTUÁRIA** todos valores necessários a esse fim, ou efetuando os pagamentos diretamente aos fornecedores/prestadores de serviços.”

(destaques no original)

Cumprido destacar ainda o aditamento formalizado em 30/11/2011 (e-fls. 576/577), o qual alterou a cláusula 8ª para prever que:

“(…)

8. A MUTUÁRIA se compromete a saldar sua obrigação principal e juros, na forma prescrita nas cláusulas 6 e 7, no prazo de 5 (cinco) anos, contados desta data, restando ajustado que, caso não ocorra o pagamento no prazo aqui previsto, o aludido vencimento será, automaticamente, prorrogado por iguais e sucessivos períodos.”

(destaques no original)

Tais disposições são incompatíveis com a lógica ordinária de um mútuo celebrado em condições de mercado, na medida em que é irrazoável a mutuante assumir a obrigação de continuar disponibilizando recursos à mutuária sempre que necessário ao empreendimento.

A conjugação dessas cláusulas reduziu substancialmente a coercibilidade econômica do crédito. De um lado, a mutuante assumiu obrigação de continuar aportando recursos. De outro, a mutuária passou a contar com prazo automaticamente renovável em caso de não pagamento. Esse desenho contratual conferiu à pessoa ligada posição mais vantajosa do que aquela ordinariamente admitida entre terceiros independentes.

A destinação econômica dos recursos também converge para o mesmo resultado. Conforme consignado no Acórdão da DRJ, os valores transferidos pela IPA à Landeck foram direcionados à aquisição de imóvel pela NEARCO, sociedade inserida na mesma estrutura patrimonial descrita nos autos. O imóvel, denominado Fazenda Rio Novo II, estaria relacionado ao funcionamento do haras da Alydar Assessoria.

Não se afirma, com isso, que o investimento imobiliário, por si só, seja ilícito ou incompatível com a atividade econômica do grupo. O ponto relevante é outro: recursos da fiscalizada foram postos à disposição de pessoa ligada, em condições contratuais flexíveis e pouco coercíveis, para financiar empreendimento patrimonial situado no mesmo núcleo econômico. A irregularidade fiscal decorre da conjugação entre vínculo subjetivo, condições favorecidas e destinação econômica dos recursos.

A movimentação contábil da operação confirma esse quadro. Conforme registrado no Acórdão da DRJ, a fiscalizada disponibilizou à mutuária R\$ 3.221.483,16 em 2016 e R\$ 8.148.919,84 em 2017, valores apurados a partir da conta contábil nº 1201010001. Também se verificou que, embora houvesse lançamentos a crédito e registros de retorno parcial, a dívida cresceu no período fiscalizado.

Essa dinâmica afasta a tese de que a operação teria se desenvolvido como mútuo ordinário em regular execução. Os créditos parciais não foram suficientes para neutralizar a exposição crescente da mutuante, nem para afastar o efeito econômico das cláusulas de financiamento contínuo e de prorrogação automática do vencimento.

Por essa razão, não procede a alegação de que a devolução parcial dos valores descaracterizaria a distribuição disfarçada de lucros. O art. 464, inciso VI, do RIR/1999, não exige ausência absoluta de pagamentos ou retornos. A norma incide quando o negócio com pessoa ligada é realizado em condições de favorecimento. Tais condições podem coexistir com pagamentos parciais, juros contabilizados e garantias formais.

Também não prevalece o argumento de que a pactuação de juros afastaria, por si só, o favorecimento, uma vez que os juros ativos foram expressamente considerados e

descontados na apuração do valor lançado. Portanto, a Fiscalização não ignorou a existência de remuneração nominal do capital.

Além disso, eventual garantia patrimonial futura não recompõe a paridade negocial ausente na origem. A existência de ativo vinculado ao mesmo núcleo econômico não neutraliza a obrigação assumida pela mutuante de continuar financiando a mutuária, nem a prorrogação automática e sucessiva do vencimento em caso de inadimplemento.

Tampouco merece acolhimento a alegação de que eventual favorecimento teria revertido em benefício da própria IPA, na medida em que o lançamento não se apoia em juízo sobre a conveniência empresarial do investimento, mas na constatação de que a IPA colocou recursos à disposição de pessoa ligada em condições mais favoráveis do que aquelas ordinariamente aceitas no mercado.

Em síntese, os autos não revelam simples mútuo intragrupo executado em condições ordinárias, mas uma operação entre partes relacionadas, celebrada sem independência negocial efetiva, estruturada por cláusulas que fragilizaram a exigibilidade do crédito, ampliaram a exposição financeira da mutuante e conferem à mutuária condições mais vantajosas do que aquelas usualmente praticadas entre terceiros independentes.

Desse modo, a operação de mútuo celebrada entre a IPA e a Landeck Administração e Participações Ltda. não pode ser tratada, para fins tributários, como empréstimo pactuado em condições ordinárias de mercado.

Por essas razões, deve ser mantida a requalificação promovida pela Autoridade Fiscal, com fundamento nos arts. 464, inciso VI, e 467 do RIR/1999.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

DOCUMENTO VALIDADO