



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.731256/2022-01
ACÓRDÃO	1101-002.063 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	D JUAN COLCHOES INDUSTRIA, COMERCIO E SERVICOS TEXTEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

LIMITES À DEDUÇÃO DOS ROYALTIES PAGOS PELO USO DE MARCA COMERCIAL E POR LICENÇA DE USO DE TECNOLOGIAS. ART. 335, §3º DO RIR/99. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO NO INPI.

Nos termos do art. 335, §3º do RIR/99, a dedução de royalties pagos em razão do uso de marca comercial e por licença de uso de tecnologias depende de registro e/ou averbação dos respectivos contratos no INPI.

DESPESA DEDUTÍVEL. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA. GLOSA.

A escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas.

É procedente a glosa de despesas que, embora conceitualmente relacionadas às atividades produtivas da empresa, o contribuinte não logra êxito em comprovar, com documentação hábil e idônea, a realização das despesas e serviços.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receita.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. ASPECTO TEMPORAL.

A presunção legal de omissão de receitas por passivo cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL.

O fato de a escrituração contábil e fiscal indicar saldo credor de Caixa autoriza a presunção de omissão no registro de receitas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 4632-4730) interposto contra acórdão da 4ª Turma da DRJ06 (e-fls. 4575-4603) que julgou procedente em parte impugnação (e-fls. 3983-4061) apresentada em face de autos de infração de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS (e-fls. 3877-3973) relativos aos anos-calendário 2017, 2018 e 2019, em que se apontam as seguintes infrações:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: SALDO CREDOR DE CAIXA

Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS EM DECORRÊNCIA DA MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES NÃO COMPROVADAS

Omissão de receita caracterizada pela manutenção no passivo de obrigação não comprovada, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: GLOSA DE DESPESAS COM SERVIÇOS**

Falta de apresentação de esclarecimentos e documentos que demonstrassem a natureza e a efetiva prestação dos serviços, não permitindo que se atestasse tratar-se de despesas necessárias às atividades da fiscalizada, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM ALUGUÉIS DE IMÓVEIS OCUPADOS POR FRANQUEADAS**

Falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas indedutíveis com aluguéis de prédios ocupados por franqueadas, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM CARTÕES DE CRÉDITO RELACIONADAS A VENDAS EFETUADAS PELAS FRANQUIAS**

Despesas indedutíveis com encargos de cartões de crédito relativos a vendas feitas pelas franquias, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Despesas não comprovadas apuradas conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: REDUÇÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO**

Redução indevida do lucro líquido, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

MULTAS NÃO DEDUTÍVEIS**INFRAÇÃO: MULTAS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA NÃO DEDUTÍVEIS**

Multa por infração fiscal indedutível da qual resultou a falta de recolhimento de ICMS, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

MULTAS NÃO DEDUTÍVEIS**INFRAÇÃO: MULTA APLICADA PELO IPEM/INMETRO**

Falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas não necessárias referentes a multas aplicadas pelo IPEM/INMETRO, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

"ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA"

INFRAÇÃO: DESPESAS COM "ROYALTIES" INDEDUTÍVEIS

Despesas com "Royalties" indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais, conforme detalhado no Relatório Fiscal anexo.

O Relatório Fiscal que acompanha os autos de infração narra os seguintes fatos principais (e-fls. 3814-3866):

3. Inedutibilidade de Despesas com Royalties

Em análise da ECD da fiscalizada foram identificados lançamentos a débito de contas de resultado relativos a despesas decorrentes de pagamentos efetuados para Mercantil Vale do Arinos Ltda., conforme apresentado na tabela abaixo.

(...)

Portanto, o contrato de licença de uso de marca, firmado em 01/02/2019 entre a fiscalizada e a Mercantil Vale do Arinos, **não foi averbado junto ao INPI**, conforme informações apresentadas pelas duas fontes consultadas (fiscalizada e INPI).

Os art. 362, 363 e 365 do RIR/18 estabelecem as condições que precisam ser atendidas para que as despesas com royalties sejam dedutíveis para fins de apuração do lucro real. Uma dessas condições, estabelecida pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62 e reproduzida no art. 365 do RIR/18, é que os contratos de cessão de marcas **sejam averbados no INPI**.

(...)

Portanto, dentre as exigências para que as despesas com royalties sejam dedutíveis na apuração da

base de cálculo do IRPJ, inclui-se a **averbação junto ao INPI** dos contratos de cessão do uso de marcas.

Por oportuno, cabe destacar decisões recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) indicando que a não averbação do contrato no INPI justifica a glosa de despesas com royalties.

(...)

Portanto, **em função da falta de averbação no INPI**, as despesas com royalties pagos pela fiscalizada a Mercantil Vale do Arinos são indedutíveis para fins de determinação do lucro real. Na tabela abaixo, consolidamos, por período de apuração (trimestre) as despesas contabilizadas pela fiscalizada.

Sendo assim, em função do disposto no art. 365 §§ 2º e 3º, do RIR/18, **restou caracterizada irregularidade fiscal nos períodos de apuração e valores**

apontados na tabela acima, em função da falta de adição ao lucro líquido na determinação do lucro real de despesas indedutíveis com royalties.

Importante esclarecer que, em relação à CSLL, a única exigência para que a despesa com royalties seja dedutível é que seja necessária. Por considerarmos que restou evidenciado que a despesa com royalties era necessária para a Fiscalizada, não se constatou irregularidade fiscal em relação à CSLL.

4. Glosa de Despesas com Serviços

4.1. Despesas Contabilizadas

(...)

4.2. As Prestadoras de Serviços e sua Vinculação com a Fiscalizada

Na tabela 4 apresentamos o quadro societário e os administradores da fiscalizada no período fiscalizado (julho de 2017 a dezembro de 2019).

(...)

Comparando o quadro de administradores da fiscalizada (tabela 4) com o quadro societário das prestadoras de serviços (tabela 3), verifica-se que administradores da fiscalizada (Francisco José Dias, Julio Dias Sobrinho, Mateos Raduan Dias, Alexandre Macedo Dias e Ernesto Dias Neto) são também sócios/administradores de empresas prestadoras de serviços (JEH, Pater, Brunette, Bervile, Plural e Schmidt).

Em relação as demais prestadoras de serviços, que não têm os administradores da fiscalizada em seu quadro social, verificou-se a existência de sócios com vinculação familiar/parentesco com os administradores da fiscalizada:

(...)

Portanto, sob esse aspecto – quadro societário/administradores – fica caracterizado a estreita vinculação entre a fiscalizada e as prestadoras de serviços, visto que os sócios/administradores das prestadoras são os próprios administradores da fiscalizada ou pessoas com vínculos familiares/parentesco com esses administradores.

Outro aspecto a ser destacado diz respeito aos clientes para os quais as pessoas jurídicas listadas na tabela 3 prestaram serviços no período fiscalizado. Examinando Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) apresentadas por empresas que fizeram pagamentos às prestadoras de serviços, verificamos que no período fiscalizado (julho de 2017 a dezembro de 2019) todas essas fontes pagadoras são empresas do Grupo Ortobom. Em outras palavras, de acordo com as DIRF as empresas listadas na tabela 3 somente tiveram como clientes da prestação de serviços pessoas jurídicas que integram o Grupo Ortobom (na tabela 5 são listadas as empresas do Grupo Ortobom).

(...)

Ainda em relação às prestadoras de serviços, importante também destacar que todas elas foram tributadas pelo lucro presumido no período fiscalizado (2017 a 2019). Por outro lado, as tomadoras de serviços, como é o caso da fiscalizada, foram tributadas pelo lucro real. Diante da forma de tributação adotada, para fins de IRPJ e CSLL, as prestadoras tributam apenas 32% (coeficiente de presunção estabelecido em lei) dos valores recebidos (as receitas) em função dos serviços prestados, enquanto as tomadoras aproveitam integralmente os valores pagos (despesas) para redução das bases de cálculo desses dois tributos.

4.3. Contratos de Prestação de Serviços

Em atendimento à intimação (Termo de Intimação Fiscal nº 1), a fiscalizada apresentou contratos que foram celebrados com as prestadoras de serviços listadas na tabela 3 (fls. 557 a 862). Entretanto, apesar de intimada e reintimada, deixou de apresentar contratos relativamente a serviços prestados por Bervile Assessoria Empresarial Ltda.

Examinando esses contratos, verificou-se que foi estabelecida remuneração mensal de R\$ 5.000,00 pelos serviços prestados para cada uma delas, com exceção da JEH, da Schmidt e da Plural para as quais foi estabelecido o valor mensal de R\$ 12.000,00, R\$ 40.000,00 e R\$ 20.000,00 respectivamente.

Os contratos, firmado entre os anos de 2008 e 2017, continham cláusulas prevendo reajustes anuais com base na variação do IGPM. Apesar disso, os valores pagos até o final do período fiscalizado se mantiveram em R\$ 5.000,00 mensais, ou seja, não foram reajustados.

Ainda analisando os contratos apresentados, especialmente as cláusulas que descrevem os serviços prestados, verificou-se a existência de cláusulas comuns em diversos deles. Todos os contratos apresentados têm a mesma descrição genérica dos serviços prestados: prestação de serviços de apoio e assessoria em geral nas áreas de atuação da contratante.

Portanto, de acordo com os contratos, todas as empresas foram contratadas para executar os mesmos serviços.

4.4. Notas Fiscais Apresentadas

(...)

A partir da análise das notas fiscais apresentadas, verifica-se a execução dos mesmos serviços por empresas distintas. É o caso, por exemplo, da Plural e da Schmidt que prestaram serviços de consultoria de compras e da Myriam e da Coach que prestaram serviços de treinamento e desenvolvimento de equipe.

Entretanto, o mais relevante em relação às notas fiscais é que, há exemplo do que já havia acontecido nos contratos, **os serviços são descritos de forma genérica, impossibilitando que se identifique no que consistiram.**

4.5. Falta de Apresentação de Documentação Probatória da Efetiva Prestação dos Serviços e de Esclarecimentos Relativos à Natureza dos Serviços Prestados

De acordo com a legislação tributária (art. 299 do RIR/99 e art. 311 do RIR/18), para que a despesa seja dedutível para fins fiscais (IRPJ e CSLL), ela deve ser necessária à atividade da empresa. No caso da prestação de serviços, para que se possa avaliar essa condição é essencial que se identifique no que consistiram esses serviços.

Visto que nem os contratos e nem as notas fiscais apresentadas pela fiscalizada permitem essa avaliação, mediante o Termo de Intimação Fiscal nº 4, a fiscalizada foi intimada a apresentar **documentação probatória da efetiva prestação** dos serviços e a responder questionamentos que visavam, além de identificar a **natureza** desses serviços, demonstrar que houve a prestação.

Assim, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 4 (fls. 2.800 a 2.827), a fiscalizada foi intimada, em relação a cada uma das prestadoras de serviços, a:

- a) Descrever de forma detalhada no que consistiram as prestações de serviço;
- b) Indicar no que esses estudos, gestões, consultorias, análises impactaram nas decisões administrativas e gerenciais da fiscalizada;
- c) Identificar as pessoas vinculadas às prestadoras de serviço que prestaram as consultorias, análises, gestão, estudos e/ou treinamentos;
- d) Identificar as pessoas vinculadas à fiscalizada para as quais eram apresentados os estudos, gestões e consultorias de todas essas prestadoras;
- e) Informar a periodicidade com que os serviços eram prestados, inclusive como eram realizadas as reuniões para divulgação e repasse dos trabalhos e suas conclusões;
- f) Descrever como eram realizados os estudos, treinamentos e desenvolvimento de equipes; como eram realizadas as aulas desses treinamentos;
- g) Apresentar documentação (atas de reuniões, apresentação de trabalhos, troca de mensagens, relatórios, laudos etc.), que comprovasse que os serviços a que se referem os contratos e as notas fiscais apresentadas foram efetivamente prestados.

Em atendimento à intimação (fls. 2.843 a 2.864), a fiscalizada, em relação a cada prestador, descreveu os serviços prestados, mas quanto aos demais questionamentos específicos que haviam sido formulados limitou-se a informar que “não há registro das informações do período solicitado no termo”.

De forma semelhante, relativamente a solicitação de documentos probatórios da efetiva prestação dos serviços, respondeu que “não há registros das informações do período solicitado no presente Termo”, não tendo apresentado nenhum documento.

(...)

Em atendimento à intimação (fl. 3.286), a fiscalizada novamente **não apresentou nenhum documento** que minimamente **comprovasse a efetiva prestação dos**

serviços e reiterou o que já havia respondido anteriormente, ou seja, que “**não há registros das informações do período solicitado**” que permitissem atender aos questionamentos específicos.

Assim, conclui-se que, apesar de intimada e reintimada, além de **não apresentar documentação probatória da efetiva prestação dos serviços**, a fiscalizada sequer foi capaz de responder aos questionamentos específicos que visavam, além de identificar a natureza desses serviços, demonstrar que houve a prestação.

(...)

4.6. Diligências Junto às Prestadoras de Serviços

Com o intuito de obter esclarecimentos a respeito da natureza dos serviços prestados e documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços, todos os prestadores de serviços listados na tabela 3 foram diligenciadas.

Aos prestadores de serviço foi solicitado a apresentação de documentação (atas de reuniões, apresentação de trabalhos, troca de mensagens, relatórios, laudos etc.), que comprovasse que os serviços foram efetivamente prestados e formulados os mesmos quesitos específicos que haviam sido feitos para a fiscalizada.

Em atendimento as intimações (fls. 3.443 a 3.722), todos os prestadores de serviços apresentaram respostas semelhantes, limitando-se a informar que consideram não ser cabível exigir que o prestador dos serviços comprove a efetividade da prestação, tendo em vista que tal obrigação é da fiscalizada (e não do prestador dos serviços). Os diligenciados também não responderam aos questionamentos específicos a respeito das características e da natureza dos serviços prestados.

Portanto, a exemplo do ocorrido com a fiscalizada, os prestadores de serviços diligenciados também **não apresentaram nenhum documento que comprovasse a efetiva prestação dos serviços e sequer responderam aos quesitos específicos que visavam identificar a natureza desses serviços.**

4.7. Irregularidade Fiscal Constatada

Na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, somente são dedutíveis as **despesas usuais, normais e necessárias** para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, conforme estabelece o art. 299 do RIR/99 e o art. 311 do RIR/18.

(...)

Assim, restou caracterizada **irregularidade fiscal em função da falta de apresentação de esclarecimentos e documentos que demonstrassem a natureza e a efetiva prestação dos serviços, não permitindo que se atestasse tratar-se de despesas necessárias às atividades da fiscalizada**, nos termos do art. 299 do RIR/98 e do art. 311 do RIR/18. Na tabela abaixo apresentamos demonstrativo, por período de apuração (trimestre), das despesas glosadas.

(...)

5. Indedutibilidade de Despesas com Aluguéis de Imóveis Ocupados por Franqueadas

Por meio do item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 2 e do item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 877 a 878 e 2.107 a 2.112), foi solicitada, por amostragem, a apresentação de documentação comprobatória de despesas contabilizadas a débito das contas de resultado “3.4.3.01.05.03-0 – ALUGUEIS PTOS. COM. C.IND”, “501010103001 – ALUGUEIS” e “501010103998 - CONTRIBUICOES DIVERSAS”.

Em atendimento à intimação, a fiscalizada apresentou contratos de **locação** das lojas firmados entre os **proprietários dos imóveis e a fiscalizada** e contratos de **sublocação** entre a **fiscalizada e lojas franqueadas** (fls. 2.002 a 2.066, 2.074 a 2.100 e 2.511 a 2.798). Ainda, esclareceu que **os imóveis** a que se referem as despesas contabilizadas **são ocupados por franqueadas, além da fábrica e do galpão ocupados pela própria fiscalizada** (fls. 2.000 e 2.001).

(...)

Portanto, depreende-se da análise das informações e documentos apresentados que **parte das despesas contabilizadas pela fiscalizada se referem a aluguéis de imóveis ocupados por lojas franqueadas**. Até o mês de fevereiro de 2018, verificou-se que, a despeito da existência de contratos de sublocação, o ônus financeiro correspondente a esses aluguéis teria sido integralmente assumido pela fiscalizada e, nos meses posteriores (março de 2018 a dezembro de 2019) foi, total ou parcialmente, repassado para as franquias.

Em resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 2.000 e 2.001) e ao Termo de Intimação Fiscal nº 10 (fls. 3.330 a 3.333), a fiscalizada confirmou que as despesas com aluguéis não relacionadas ao galpão ou ao prédio da fábrica **se referem a imóveis ocupados por franquias e que não exerce ou exerceu atividades próprias em nenhum desses imóveis**. A fiscalizada esclareceu também que a assunção total ou parcial dos aluguéis de lojas ocupadas por franquias se deu por questões comerciais e que a comunicação dessa decisão às franquias foi feita de forma verbal.

(...)

Por ser relevante para a análise da dedutibilidade das despesas com aluguéis, cabe retomar as principais etapas do processo que envolve a locação de imóveis ocupados por franquias da fiscalizada. A partir da análise da ECD e da documentação e informações apresentadas, verificou-se que:

- a) Os imóveis são alugados pela fiscalizada mediante contratos de locação celebrados com os proprietários dos imóveis;
- b) A fiscalizada firma com as franqueadas contratos de sublocação desses mesmos imóveis. Os contratos de sublocação contêm cláusula estabelecendo que o

aluguel (bem como os demais encargos com o imóvel) são de responsabilidade dos franqueados, sob pena de rescisão imediata da sublocação;

c) As franqueadas desenvolvem suas atividades (comercialização de colchões e demais produtos) nesses imóveis;

d) A fiscalizada paga os aluguéis aos proprietários dos imóveis e, como regra, faz o repasse desse ônus para as franqueadas (cobra o aluguel das franqueadas);

e) Em alguns casos, a fiscalizada deixa de fazer, total ou parcialmente, o repasse dos aluguéis para as fraqueadas. Nessas situações, o aluguel pago é contabilizado como despesa pela fiscalizada.

Na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora, assim entendidas àquelas associadas as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e que são usuais ou normais (art. 47 da Lei nº 4.506/64 e art. 13 da Lei nº 9.249/95).

Adicionalmente, no que se refere aos aluguéis de bens imóveis, as despesas correspondentes somente são dedutíveis na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se o imóvel estiver intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização de bens e serviços pelo contribuinte(art. 13, caput, inciso II, da Lei nº 9.249/95).

No que se refere aos imóveis ocupados pelas franquias, verifica-se que a assunção dos aluguéis pela fiscalizada não decorre de disposição legal ou contratual, mas sim de decisão motivada “por questões comerciais” que é comunicada verbalmente às franquias. Sempre relevante destacar a existência de contratos de sublocação estabelecendo que o pagamento dos aluguéis é obrigação das franqueadas. Em outras palavras, a assunção dos aluguéis configura mera liberalidade de parte da fiscalizada. Diante disso, entendemos que as despesas com esses aluguéis não são necessários, normais e usuais e, conseqüentemente, indedutíveis para fins fiscais.

E mais. Especificamente em relação aos imóveis ocupados pelas franquias, cabe avaliar se estão intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços pela fiscalizada. Como já referenciado, esses imóveis são ocupados por lojas franqueadas que neles desenvolvem suas atividades, qual seja, a venda de produtos a consumidores finais. Portanto, os imóveis estão intrinsecamente relacionados com as atividades desenvolvidas pelas franquias. Aliás, como reconhecido pela própria fiscalizada, ela nunca desenvolveu atividades próprias nessas lojas (fls. 3.330 a 3.333). Assim, também sob esse ângulo, as despesas são indedutíveis para fins fiscais.

Diante disso, restou caracterizada **irregularidade fiscal** em decorrência da **falta de adição ao lucro líquido** na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL **das despesas indedutíveis com aluguéis** listadas no Anexo II e consolidadas na

tabela abaixo, em função do disposto no art. 299 do RIR/99, no art. 311 do RIR/18 e, especialmente, no art. 13, incisos II e III, da Lei nº 9.249/95.

(...)

6. Inedutibilidade de Despesas com Cartões de Crédito Relacionadas a Vendas Efetuadas pelas Franquias

Analisando a Escrituração Contábil Digital (ECD) da fiscalizada, constatamos que até dezembro de 2018 e de julho de 2019 a novembro de 2019, os encargos (taxa de administração, aluguel de posições, taxas de antecipação) cobrados por operadoras de cartões de crédito foram totalmente repassados para as lojas franqueadas.

Por outro lado, ainda em análise da ECD, verificamos que, de janeiro a junho e em dezembro de 2019, foram efetuados, a débito das contas de resultado “504010101006 – TAXA ADM / POS CARTAO” e “504010101007 – JUROS ANTECIPACAO DE CARTAO DE CREDITO”, lançamentos relativos a despesas com encargos (aluguel POS, Tx antecipação e Tx administração) cobrados pelas operadoras de cartões de crédito, totalizando **R\$ 3.955.721,63**, conforme demonstrativo apresentado na tabela abaixo.

(...)

Assim, com base na ECD e na participação das vendas feitas por franquias no total dos direitos a receber de operadoras de cartões de créditos, foram apurados os valores dos encargos associados às vendas das franquias (coluna “Total Encargos Franquias” da tabela 19). Considerando que no período (janeiro a junho e dezembro de 2019) não houve repasses de encargos para as franquias, conclui-se que **a fiscalizada apropriou como despesas encargos associados a vendas com cartão de crédito feitas pelas franquias.**

Conforme disposto no art. 311 do RIR/18, na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora, assim entendidas àquelas associadas a transações ou a operações exigidas pela atividade da empresa e que são usuais ou normais.

Os encargos cobrados por operadoras de cartões de crédito **relacionadas às vendas feitas pelas franquias** e assumidos por **liberalidade** pela fiscalizada não atendem aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade estabelecidos pela legislação tributária. Consequentemente, despesas correspondentes são ineditíveis para fins fiscais.

Diante disso, restou caracterizada irregularidade fiscal em decorrência da **falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas ineditíveis com encargos de cartões de crédito relativos a vendas feitas pelas franquias**, contrariando o disposto no art. 311 do RIR/18. Na tabela abaixo foram consolidadas, trimestralmente, as despesas glosadas.

7. Omissão de Receitas em Decorrencia de Saldo Credor de Caixa

(...)

Examinando a ECD do período fiscalizado (JUL/17 a DEZ/19), constatamos ocorrências de saldos credores de caixa nas datas e valores apontados na tabela abaixo. Mesmo que, conforme alegado pela fiscalizada, se tratasse de “conta de natureza conciliadora”, a ocorrência de saldos credores de caixa caracteriza, por presunção legal, omissão de receitas.

(...)

Mediante o item 7 do Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fls. 2.910 a 2.916), os saldos credores de caixa listados na tabela acima foram submetidos à apreciação da fiscalizada, sendo alertado que a ocorrência de saldo credor de caixa caracteriza, **por presunção legal**, omissão de receitas, conforme disposto no art. 12, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência de presunção.

Entretanto, apesar de intimada, **a fiscalizada não apresentou qualquer resposta ou documento.**

Assim, a fiscalizada não foi capaz de afastar a presunção legal, **restando caracterizada a omissão de receitas em decorrência dos saldos credores de caixa.** Em função do disposto no art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, sobre as receitas omitidas, além do IRPJ, incidirão também a CSLL, o PIS e a COFINS. Importante destacar que não há incidência de IPI sobre as receitas omitidas porque os produtos comercializados pela fiscalizada têm alíquota zero.

Em relação aos tributos incidentes sobre as receitas omitidas, o período de apuração é **mensal** para o PIS e a COFINS e **trimestral** para o IRPJ e a CSLL. Para quantificação das receitas omitidas, foi considerado o maior saldo credor do período de apuração, ou seja, **R\$ 255.708,60 em janeiro de 2019.**

Portanto, em função dos **saldos credores de caixa**, fica caracterizada, por presunção legal, **omissão de receitas no valor de R\$ 255.708,60 em janeiro de 2019**, cabendo o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre tais receitas, nos termos do art. 12, §2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do art. 24, §2º, da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09.

8. Reduções Indevidas do Lucro Líquido

8.1. Gastos com Eventos Repassados para as Franquias

(...)

Em atendimento ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fls. 2.923 a 2.925), a fiscalizada esclareceu que todos os gastos listados na tabela foram repassados para as franquias. Entretanto, reconhece que, os repasses não foram contabilizados a crédito de conta de resultado. Ou seja, gastos com eventos

repassados para as franquias foram contabilizados, de forma indevida, como despesas pela fiscalizada.

Portanto, em função do disposto no art. 259 do RIR/19, está caracterizada irregularidade fiscal, tendo em vista a **redução indevida do lucro líquido e, conseqüentemente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em decorrência da contabilização como despesas de gastos repassados as franquias nos valores e períodos de apuração listados na tabela acima.**

8.2. Contabilização de Despesas em Duplicidade

Verificou-se na ECD da fiscalizada do ano-calendário 2019 que foram contabilizadas em duplicidade como despesa as notas fiscais nº 5638, 5664, 5676, 5688, 5714 e 5740, emitidas por Squadro Comunicação e Programação Visual Ltda. Na tabela abaixo são apontadas as contabilizações realizadas em duplicidade.

(...)

Questionada a respeito mediante o item 12 do Termo de Intimação Fiscal nº 2, a fiscalizada apenas alegou que **“não foram encontradas notas fiscais lançadas em duplicidade”** e anexou cópia do razão da conta “501010103004 – PUBLICIDADE E PROPAGANDA” (fls. 1.116 a 1.118).

Entretanto, **não procede a alegação da fiscalizada**, na medida em que a ECD (vide tabela acima) indica que houve lançamentos de despesas em duplicidade, ainda que em contas de resultado distintas (“501010103004 – PUBLICIDADE E PROPAGANDA” e “501010101004 – AUDITORIA E CONSULTORIA EXTERNA”).

Portanto, está caracterizada irregularidade fiscal, tendo em vista a **redução indevida do lucro líquido e, conseqüentemente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em decorrência de despesas lançadas em duplicidade no valor de R\$ 198.111,60 (R\$ 77.531,82 + R\$ 77.531,82 + R\$ 33.118,90 + R\$ 7.883,94 + R\$ 2.045,12) no 1º trimestre de 2019 e no valor de R\$ 77.531,82 no 2º trimestre de 2019**, contrariando o disposto no art. 259 do RIR/18.

8.3. Transferência de Imobilizado para a Filial

(...)

Assim, em conformidade com a ECD, bens do ativo imobilizado transferidos da matriz para a filial foram contabilizados a débito e a crédito de contas do ativo imobilizado (“102030101001 – Móveis e Utensílios” e “102030101005 – Máquinas e Equipamentos”), com exceção da parcela de R\$ 156.405,41 que foi contabilizada a débito da conta de resultado “501010103028 – Manutenção e Reparos” e a crédito da conta patrimonial “102030101005 – Máquinas e Equipamentos”. De acordo com a nota fiscal nº 1031513, o valor de R\$ 156.405,41 corresponde a máquinas de colar/cortar (fls. 3.101).

Portanto, com exceção da máquina de colar/cortar, a contabilização da transferência de bens do ativo imobilizado transferidos da matriz para a filial não

envolveu contas do resultado (apenas contas do ativo imobilizado) e não afetou o lucro líquido do período de apuração. Entretanto, em relação a máquina de cortar/colar, no valor de R\$ 156.405,41, a transferência de bem do ativo imobilizado reduziu o lucro líquido, na medida em que foi contabilizada como despesa. Evidentemente que a simples transferência de bem do imobilizado de um estabelecimento (matriz) para outro (filial) da mesma pessoa jurídica (a fiscalizada) não corresponde a uma despesa.

Diante disso, fica caracterizada irregularidade fiscal, no valor de **R\$ 156.405,41, no 3º trimestre de 2019**, diante da **redução indevida do lucro líquido e, conseqüentemente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em função da contabilização indevida de despesa relativamente à transferência de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da fiscalizada, contrariando o disposto no art. 259 do RIR/18.**

9. Multas Indedutíveis não Adicionadas ao Lucro Líquido

9.1. Multa Aplicada pelo IPEM/INMETRO

Em atendimento ao item 14 do Termo de Intimação Fiscal nº 2, para comprovação de despesa lançada a débito da conta de resultado “3.5.5.02.05.04-0 – OUTROS IMP E TAXAS SBC” em 07/02/2018, no valor de R\$ 35.000,00, com histórico “PGTO IPEM -INMETRO -ESPUMA SELO INDEVIDO”, a fiscalizada apresentou documentos que evidenciam tratar-se de multa aplicada pelo IPEM (auto de infração 1001130007602, processo 11.168/14 SP – fls. 1.944 e 1.945).

(...)

Portanto, restou caracterizadas irregularidade fiscal, no valor de **R\$ 35.000,00 no 1º trimestre de 2018**, diante da **falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas não necessárias referentes a multas aplicadas pelo IPEM/INMETRO**, contrariando o disposto no art. 299 do RIR/99.

9.2. Multa de Ofício Auto de Infração do ICMS

Em atendimento ao item 14 do Termo de Intimação Fiscal nº 2, para comprovação de despesa lançada a débito da conta de resultado “3.5.5.02.05.04-0 – OUTROS IMP E TAXAS SBC” em 15/03/2018, no valor de R\$ 52.707,96, com histórico “PGTO ICMS AUTO INFRACA E IMPOSICAO”, a fiscalizada apresentou Guia de Arrecadação Estadual de SP – GARE – discriminando R\$ 26.095,02 de principal (código 106-5), R\$ 13.660,61 de juros de mora e R\$ 12.952,33 de multa (fls. 1.946 a 1.948). Posteriormente, em atendimento ao item 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 6, a fiscalizada apresentou Auto de Infração e Imposição de Multa (fls. 2.939 a 3.022), emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que confirma os valores da guia apresentada e explicita que se tratou de infração da qual resultou a falta de recolhimento do ICMS.

De acordo com o disposto no art. 41, parágrafo 5º, da Lei nº 8.981/95 e no parágrafo 5º do art. 344 do RIR/99, não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais das quais resulte a falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Diante disso, a parte do pagamento referente a multa, no valor de R\$ 12.952,33, é indedutível para fins do IRPJ e da CSLL.

(...)

Portanto, fica caracterizada irregularidade fiscal, enquadrada no parágrafo 5º do art. 344 do RIR/99, no valor de **R\$ 12.952,33, relativamente ao 1º trimestre do ano-calendário de 2018**, tendo em vista a **falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesa com multa indedutível.**

10. Indedutibilidade de Despesas Não Comprovadas

Mediante o item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 2 foi solicitada a apresentação de documentação comprobatória das despesas listadas na tabela abaixo. Diante da não apresentação da documentação solicitada, a fiscalizada foi novamente intimada a apresentá-la (item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 6). Mais uma vez, não foram apresentados quaisquer documentos. Por meio do item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 10 foi concedida uma última oportunidade para a fiscalizada apresentar documentação comprobatória das despesas e explicado que a falta de apresentação de documentação comprobatória de despesas caracteriza irregularidade fiscal. Em resposta, a fiscalizada informou que “em que pese todos os nossos esforços dispendidos, a Fiscalizada não localizou a documentação solicitada” (fls. 3.330 a 3.333).

(...)

Diante do exposto, está caracterizada irregularidade fiscal enquadrada no art. 299 do RIR/99 e no art. 311 do RIR/18, nos valores e períodos apontados na tabela 24, tendo em vista a **falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas em relação as quais não foi apresentada documentação que permitisse avaliar a sua necessidade.**

10.2. Apresentação Parcial de Documentação Comprobatória de Despesa

10.2.1 – Despesa Contabilizada em 27/08/2019

Em atendimento ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 6, para comprovação de lançamento a débito da conta de resultado “501010103999 - DESPESAS DIVERSAS”, no valor de **R\$ 239.466,21**, realizado em 27/08/2019, com histórico “MOV BANC PG SISPAG FORNECEDORES”, a fiscalizada apresentou quatorze comprovantes de transferências bancárias totalizando **R\$ 40.405,44** (fls. 3.023 a 3.243).

Entretanto, analisando a ECD da fiscalizada foram localizados lançamentos realizados a débito da mesma conta de resultado (“501010103999 - DESPESAS

DIVERSAS”) em datas e valores coincidentes com parte dos comprovantes apresentados, num valor total de R\$ 18.186,91, conforme apontado na tabela abaixo.

(...)

Sendo assim, a fiscalizada somente apresentou documentação comprobatória de parte da despesa, no valor de R\$ 22.218,53 (R\$ 40.405,44 – R\$ 18.186,91). Conseqüentemente, em relação ao restante da despesa contabilizada, no valor de R\$ 218.131,71 (R\$ 239.466,21 – R\$ 22.128,53), não foi apresentada documentação, inviabilizando a análise da necessidade da despesa à atividade da fiscalizada (art. 311 do RIR/18).

(...)

Assim, está caracterizada irregularidade fiscal enquadrada no art. 299 do RIR/99 e no art. 311 do RIR/18, **no valor de R\$ 218.131,71 no 3º trimestre de 2019**, tendo em vista a **falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesa em relação a qual não foi apresentada documentação que permitisse avaliar a sua necessidade.**

(...)

10.2.2 – Despesa Contabilizada em 28/08/2019

Em atendimento ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal nº 6, para comprovação de lançamento a débito da conta de resultado “501010103999 - DESPESAS DIVERSAS”, no valor de R\$ 240.350,24, realizado em 28/08/2019, com histórico “MOV BANC PG SISPAG FORNECEDORES”, a fiscalizada apresentou 53 comprovantes de transferências bancárias totalizando R\$ 240.352,69 (fls. 3.023 a 3.243).

Entretanto, analisando a ECD da fiscalizada, foram localizados lançamentos realizados a débito de outras contas de resultado em datas e valores coincidentes com parte dos comprovantes apresentados, num valor total de R\$ 5.110,05, conforme apontado na tabela abaixo.

(...)

Assim, está caracterizada irregularidade fiscal **no valor de R\$ 5.107,60 no 3º trimestre de 2019**, tendo em vista a **falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesa em relação a qual não foi apresentada documentação que permitisse avaliar a sua necessidade (art. 311 do RIR/18).**

11.Omissão de Receitas em Decorrência da Manutenção no Passivo de Obrigações Não Comprovadas

Analisando a ECD da fiscalizada relativa ao ano-calendário 2018, verificou-se que a conta do passivo “**2.01.01.05.01.214-0 – Adiantamento Franquias**” apresentava, **em 31/12/2018, saldo credor de R\$ 39.379.405,31.** Sendo assim, a D’Juan foi

intimada (item 10 do Termo de Intimação Fiscal nº 2 – fls. 877 e 878) a apresentar demonstrativo da composição desse saldo, informando, para cada credor, o nome da franquia, o saldo em 31/12/2018 e as operações que compunham o saldo.

Em atendimento à intimação (fls. 2.103 a 2[.106), a fiscalizada limitou-se a apresentar planilha relacionando alguns dos lançamentos contábeis efetuados na conta “2.01.01.05.01.214-0 – Adiantamento Franquias” no segundo semestre de 2018.

(...)

Portanto, apesar das diversas oportunidades concedidas (foram três Termos!!!!) e do prazo decorrido desde a primeira intimação (nove meses!!!), a **fiscalizada sequer foi capaz de apresentar demonstrativo identificando para quem estava devendo em 31/12/2018**. Adicionalmente, a utilização de conta do passivo com denominação genérica (“Adiantamento Franquias”) também não permite que se identifique quem seriam esses credores.

(...)

Sendo assim, em função da falta de comprovação da exigibilidade das obrigações mantidas no passivo, mantém-se a constatação de irregularidade fiscal em relação ao restante do saldo credor da conta do passivo em 31/12/2018, no valor de R\$ 30.100.713,31 (R\$ 39.379.405,31 – R\$ 8.728.692,00), na medida em que a fiscalizada sequer foi capaz de identificar quem seriam os credores. Como consequência, o art. 293, inciso III, do RIR/18 (Decreto nº 9.580.18) estabelece que está caracterizada, por presunção legal, a omissão de receitas.

(...)

Portanto, restou caracterizada, por presunção legal, **omissão de receitas no mês de dezembro de 2019, no valor de R\$ 30.100.713,31, em função da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada**, conforme estabelecido no art. 293, inciso III, do RIR/19. Ainda, em conformidade com o artigo 24 da Lei nº 9.249/95, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do Imposto de Renda e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão. De acordo com o § 2º do mesmo artigo, o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL,

da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS.

12. Compensação de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas de CSLL

Verificou-se que a fiscalizada foi autuada anteriormente (processos administrativos 10805.726170/2017-62 e 10805.726118/2017-14). Uma das consequências da autuação foi que os saldos que a fiscalizada dispunha de

prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL foram parcialmente utilizados, de ofício, para compensação com as infrações apuradas no ano-calendário 2013. Sendo assim, ao final do ano-calendário 2013, o saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores para compensação era de **R\$ 6.072.805,33** e o saldo de bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores para compensação era de **R\$ 6.286.449,03** (conforme Relatório e Autos de Infração das fls. 3.723 a 3.813).

Assim, considerando que somente foram constatadas infrações tributárias a partir do 3º trimestre do ano-calendário 2017, foi feita a recomposição dos saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas a compensar (2014 ao 2º trimestre de 2017) com o intuito de **verificar os saldos existentes em 30/06/2017**.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação em que defendeu (A) DA INOCORRÊNCIA DE HIPÓTESE DE OMISSÃO DE RECEITAS; DA COMPROVAÇÃO DA EXIGIBILIDADE DAS OBRIGAÇÕES QUESTIONADAS, DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS QUANTO AOS SALDOS CREDORES DE CAIXA; (B) DA INDEVIDA GLOSA DE DESPESAS DEDUTÍVEIS.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, em acórdão que restou a seguir ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2017, 2018, 2019 OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receita.

PASSIVO NÃO COMPROVADO. ASPECTO TEMPORAL.

A presunção legal de omissão de receitas por passivo cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL.

O fato de a escrituração contábil e fiscal indicar saldo credor de Caixa autoriza a presunção de omissão no registro de receitas.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO.

A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido não aconteceu.

GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE.

Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real as despesas incorridas que atenderem aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, cabendo ao sujeito passivo comprovar que elas corresponderam à contrapartida de operações que ensejaram o desembolso.

PAGAMENTOS DE DESPESAS DE TERCEIROS. LIBERALIDADE.

Pelo fato de não poderem ser consideradas como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não são dedutíveis as despesas de responsabilidade de terceiros quando, por mera liberalidade, são arcadas pelo sujeito passivo.

PRINCÍPIO DA ENTIDADE

O patrimônio da entidade, objeto de contabilização, tem de estar completamente separado do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas distintas, devendo cada pessoa jurídica, reconhecer independentemente as suas variações patrimoniais pelo registro de receitas e de despesas próprias.

MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS.

Somente são dedutíveis as multas de natureza compensatória, que se destinam a compensar o sujeito ativo da obrigação tributária pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento pelo sujeito passivo, bem como aquelas impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

A despesa decorrente de ato contrário às normas legais e administrativas praticado pelo contribuinte é indedutível, porquanto não se reveste das qualidades de necessidade e de normalidade.

DESPESAS INCORRIDAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

As despesas necessárias à atividade da empresa somente são dedutíveis, para efeito da apuração do lucro real, quando estiverem lastreadas em documentação hábil e idônea que comprove a efetividade e a regularidade das operações, com a sua devida identificação e a perfeita discriminação dos serviços prestados.

DESPESAS COM ROYALTIES. CESSÃO DE USO DE MARCA. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas a título de royalties pelo uso ou cessão de marcas somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2017, 2018, 2019 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. EXTENSÃO LEGAL.

Estende-se a glosa de despesas indedutíveis à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei nº8.981, de 1995 DESPESAS OPERACIONAIS.

A legislação tributária somente autoriza a dedutibilidade de despesas que sejam necessárias para a realização das atividades desenvolvidas pela empresa e que se revelem usuais ou normais em tais atividades.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU DECRETO.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que basicamente reitera as razões de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Discute-se nesses autos uma série de infrações apontadas pela fiscalização em longo Relatório Fiscal. Não obstante, as infrações são independentes entre si, o que permite sua análise individualizada, em tópicos segregados. Para fins de melhor compreensão das razões de decidir, adotarei a mesma ordem seguida no Relatório Fiscal, não obstante o contribuinte tenha formulado ordem diversa para a sua defesa, a qual findou por ser seguida pela DRJ.

I. Preliminar. Nulidade do auto de infração.

Cumprido observar que, de início, a Recorrente formula preliminar de nulidade do auto de infração pelo que entende caracterizar-se como “vício material” por “*fundamentação errônea para glosa das despesas com royalties na apuração do lucro real*”. Alega que não há “*fundamento legal capaz de suportar a glosa dos valores pagos a empresa Mercantil a título de royalties como despesa na determinação do lucro real tributável*”, uma vez que “*a Lei Federal nº 4.131/1962 limita esse requisito às operações de pagamento de royalties entre empresa BRASILEIRAS e as licenciadoras ESTRANGEIRAS*”.

A alegação da Recorrente é, como se nota, de mérito. Trata-se de uma divergência em relação ao Fisco quanto à interpretação do dispositivo legal aplicado no lançamento, bem como a extensão de seu alcance à situação fática descrita nos autos. Com a devida vênia, tal divergência não se insere na definição de vício material, mas constitui precisamente o mérito do lançamento e, como tal, será a seguir enfrentado.

Assim, afasto referida preliminar.

II. Despesas com Royalties (Tópico 3 do Relatório Fiscal).

Nesse item, reside basicamente a acusação no fato de que o contrato de licença de uso de marca firmado pela Recorrente com a empresa Mercantil Vale do Arinos – detentora da marca “Ortobom” – não teria sido registrado no INPI, em desacordo com o que dispõe o artigo 365 do RIR/99:

Portanto, o contrato de licença de uso de marca, firmado em 01/02/2019 entre a fiscalizada e a Mercantil Vale do Arinos, não foi averbado junto ao INPI, conforme informações apresentadas pelas duas fontes consultadas (fiscalizada e INPI).

Os art. 362, 363 e 365 do RIR/18 estabelecem as condições que precisam ser atendidas para que as despesas com royalties sejam dedutíveis para fins de apuração do lucro real. Uma dessas condições, estabelecida pelo art. 12 da Lei nº 4.131/62 e reproduzida no art. 365 do RIR/18, é que os contratos de cessão de marcas sejam averbados no INPI.

(...)

Portanto, dentre as exigências para que as despesas com royalties sejam dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ, inclui-se a **averbação junto ao INPI** dos contratos de cessão do uso de marcas.

A Recorrente se insurge, sustentando em síntese que *“embora o Decreto nº 9.580/2018 (RIR/18) de fato condicione a dedutibilidade dos royalties para fins de IRPJ à averbação do ato perante o INPI, contrariamente, verifica-se que a norma regulamentada – utilizada como fundamento para a exigência fiscal – qual seja, a Lei Federal nº 4.131/1962, limita esse requisito às operações de pagamento de royalties entre empresa BRASILEIRAS e as licenciadoras ESTRANGEIRAS”*.

Fisco e contribuinte não se contrapõem – vale notar – quanto à natureza do ativo e do contrato: é premissa incontroversa de que se trata de cessão de direito de uso de marca, o que afasta discussões potenciais quanto à natureza do direito e a legislação aplicável.

Pois bem.

Com efeito, o artigo 365 do RIR/18 estabelece determinadas condicionantes para que seja possível a dedução de despesas com royalties, entendidos como tal aqueles valores pagos pela “exploração de patentes de invenção ou pelo **uso de marcas de indústria ou de comércio**”, definição que abrange justamente o presente caso:

Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74 ; Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, caput ; e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, de acordo com o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º) .

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties por exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e de comércio, e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Regulamento ou excederem os limites a que se refere este artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 e art. 13) .

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) **somente será admitida a partir da averbação do ato ou do contrato no INPI**, obedecidos o prazo e as condições da

averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, **na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996** (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12).

O enquadramento dos valores pagos em contrapartida do “uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio” como royalties para fins tributários igualmente encontra-se previsto na Lei 4.506/64:

Artigo 22. Serão classificados como 'royalties' os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

Cumpre notar que as restrições à dedutibilidade foram todas revogadas pela Lei 14.596/2023, que deu novo tratamento legislativo à matéria. Contudo, não alcança os fatos geradores discutidos nos presentes autos.

Da mera leitura do artigo 365 do RIR/18, verifica-se que o parágrafo 3º de fato restringe a dedutibilidade à prévia averbação do ato ou do contrato no INPI, sendo esse justamente o ponto em que se baseia a autuação.

Afirma, então, a Recorrente que referida previsão não encontra respaldo nas dicções da Lei 4.131/1962, cujo artigo 12 vigente à época assim dispunha:

Art. 12. As somas das quantias devidas a título de "royalties" pela exploração de patentes de invenção, ou uso da marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023)

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023)

§ 2º As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, regularmente registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023)

§ 3º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco

anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.

Ocorre que a Lei 4.131/1962 não é a única a tratar da matéria, havendo disposição de caráter bastante semelhante também na Lei 3.470/58:

Art 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de " royalties " pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) Vigência (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições deste artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 3º A comprovação das despesas a que se refere este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços.

Em ambas, há a menção a que a dedutibilidade das despesas está condicionada à comprovação “mediante contrato de cessão ou licença de uso de marca regularmente registrado no país de acordo com as prescrições” do Código de Propriedade Intelectual.

Do que se nota que, data vênua o entendimento da Recorrente, o RIR/18 não encontra seu fundamento de validade unicamente na Lei 4.131/1962, mas também na Lei 3.470/58, o que por si só já afastaria o seu argumento.

Isto é, ainda que entenda que a Lei 4.131/62 é aplicável apenas aos royalties pagos ao exterior, a existência da Lei 3.470/62, genérica e sem restrição de domicílio do beneficiário, daria guarida ao Regulamento de Imposto de Renda.

Assim, nas precisas palavras do Ilmo. Conselheiro Luis Fernando Alves Penteado no bojo do acórdão 1201-001.529, de 06/10/2016, “*Enquanto a primeira traz específicas definições sobre a dedutibilidade de royalties referentes ao uso de marcas de indústrias e comércio pagos ou creditado a beneficiários domiciliados no exterior, a segunda, de modo abrangente, acaba por*

abarcam a garantia dos limites de dedutibilidade no que tange aos pagamentos de royalties pelo uso de marca em favor de beneficiário residente no Brasil. Valida-se, assim, por consequência lógica, a aplicação do art. 355, §3º do RIR/99”.

Portanto, tal constatação afastaria por si só a alegação de ilegalidade do RIR/18, como suscitada pela Recorrente. E, ademais, ambas as leis mencionam o registro do instrumento contratual no país de acordo com a legislação de propriedade industrial, o que torna – a meu ver – frágil a afirmação de que se trataria de uma exorbitância do comando legal por parte do Regulamento.

Se a lei menciona o registro do contrato de acordo com as normas aplicáveis à propriedade intelectual, não parece descabido que o RIR/18 tenha feito menção à averbação do contrato no INPI (autarquia responsável pelo tema), *“obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996”.*

Daí que não me parece relevante perquirir se o comando legal da Lei 9.279/96 (“O contrato de licença deverá ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros”) pretende ou não incluir o Fisco na condição de “terceiro”. O ponto é que a legislação tributária impõe o registro do contrato para fins de dedutibilidade da despesa, e o registro do contrato é que se submete às regras do INPI. Não é que o Fisco seja propriamente um “terceiro” para fins de discutir a titularidade da marca; sequer é de sua competência. Mas uma vez que a legislação condiciona a dedução ao registro, as regras atinentes a esse registro deverão ser seguidas pela contribuinte junto aos órgãos competentes, salvo questão de eventual prisma constitucional da matéria, que foge ao escopo deste Conselho.

Não fossem as razões ora apresentadas mais do que suficientes – em meu sentir – a resolver a questão, veja-se que regra contábil, ao se aproximar dessa lógica, reforça essa noção, ainda que resguardada a independência sistêmica de Direito e Contabilidade. Isso porque o CPC 04 – Ativo Intangível, ao prever que o ativo intangível pode ser reconhecido quando for “controlado” pela entidade, dispõe que *“Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal”*, o que – cotejando-se com a disposição da Lei 9.279/1996 – faz concluir que: a) para obter o controle dos benefícios econômicos futuros do ativo intangível a entidade precisa obter direitos legais que, (b) no caso de direitos obtidos por cessão junto a terceiros, depende da averbação do registro no INPI.

Ainda que tais considerações sejam secundárias, reforçam o espírito da pertinência do registro para a legislação tributária.

No âmbito deste Conselho, entendimentos semelhantes ao ora apresentado vem sendo predominantes em caso de cessão de uso de marcas (excluindo-se, então, situações particulares envolvendo “direito autoral” ou outras espécies de propriedades intelectuais, como

pela exploração ou pelo uso de tecnologia de transgenia ou de licença de cultivares por terceiros).
Veja-se:

LIMITES À DEDUÇÃO DOS ROYALTIES PAGOS PELO USO DE MARCA COMERCIAL E POR LICENÇA DE USO DE TECNOLOGIAS. ART. 335, §3º DO RIR/99. OBRIGATORIEDADE DE AVERBAÇÃO NO INPI. INDEDUTIBILIDADE DOS ROYALTIES QUANDO PAGOS A INTEGRANTE DO MESMO GRUPO SOCIETÁRIO.

Nos termos do art. 335, §3º do RIR/99, a dedução de royalties pagos em razão do uso de marca comercial e por licença de uso de tecnologias depende de registro e/ou averbação dos respectivos contratos no INPI. São indedutíveis os royalties pagos a empresa integrante do mesmo grupo societário, quando as circunstâncias evidenciarem o caráter de liberalidade do dispêndio.

(CARF – Acórdão 1201-001.529 - 06/10/2016)

GLOSA DE DESPESAS. ROYALTIES. EXPLORAÇÃO DE MARCAS. A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de royalties decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI.

(CARF – Acórdão 1401-007.490 – 25/06/2025)

Assim, não tendo a Recorrente aduzido argumento capaz de infirmar as considerações ora empreendidas, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto

III. Glosa de Despesas com Serviços. (Tópico 4 do Relatório Fiscal).

Nesse item, o Relatório Fiscal parte inicialmente de determinadas contas contábeis que registrariam despesas com serviços profissionais e prestadores externos, verificando, a seguir, que grande parte dessas empresas tinha como sócios administradores da Recorrente ou seus familiares. Em seguida, intimou a Recorrente a apresentar a documentação comprobatória de referidos serviços, tecendo considerações sobre os contratos, notas fiscais e escopo dos serviços. Fez, inclusive, diligências junto aos prestadores

Ao final, concluiu:

Diante disso, na presente fiscalização, tanto a fiscalizada como as prestadoras de serviços, foram intimadas a apresentar documentação probatória da realização dos serviços e a responder questionamentos formulados com o intuito de detalhar a natureza desses serviços. Tudo isso, de forma a possibilitar a avaliação da necessidade das despesas para a fiscalizada. Entretanto, nem os documentos foram apresentados e nem os quesitos formulados foram respondidos.

Assim, restou caracterizada irregularidade fiscal em função da falta de apresentação de esclarecimentos e documentos que demonstrassem a natureza e a efetiva prestação dos serviços, não permitindo que se atestasse tratar-se de

despesas necessárias às atividades da fiscalizada, nos termos do art. 299 do RIR/98 e do art. 311 do RIR/18. Na tabela abaixo apresentamos demonstrativo, por período de apuração (trimestre), das despesas glosadas.

A Recorrente defende-se afirmando que, para a consecução de seu objeto social, *“necessita da contratação de empresas de consultoria para a prestação de serviços em geral especializado nas áreas comercial, financeira, marketing, jurídica, de RH para a capacitação e treinamento dos profissionais, administração estratégica dos contratos de franquia, dentre outros”*. Afirma que *“os serviços de consultoria contratados foram efetivamente prestados para suprir essa necessidade e permitir a expansão territorial da companhia”*. Mais especificamente, teceu comentários sobre a empresa PATER CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Trata-se, nesse ponto, de questão de cunho eminentemente probatório, uma vez que a glosa de despesas se deu pela *“não comprovação da natureza e prestação do serviço”*. Sequer se discutiu, então, a efetiva pertinência da despesa e seu enquadramento como despesa operacional, para fins do artigo 311 do RIR/18 (art. 47 da Lei 4.506/64).

Veja-se que sequer se está a discutir o caráter operacional da despesa, mas de questão antecedente e prejudicial: a despesa decorre de uma operação efetivamente existente? Ou melhor, a despesa tem existência real, baseada em um serviço que efetivamente foi prestado?

Veja-se que a legislação atinente ao Imposto de Renda expressamente determina que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, e que essa escrituração deve abranger todas as suas operações (art. 251 do RIR/99), e será sujeita à verificação pela autoridade fiscal (art. 276):

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 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 nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

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. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

E, mais ainda, a legislação igualmente determina que, para fazer prova em favor do contribuinte, a escrituração deve ser mantida com observância das disposições legais, como dispõe o artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Grifo nosso)

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Não basta, pois, para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural. Deve manter em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação patrimonial, incluindo, conseqüentemente, documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações financeiras neles refletidos.

Outro não é o entendimento deste Conselho, a exemplo dos seguintes acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

GLOSA DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte a comprovação das operações e correspondentes despesas que considera dedutíveis para fins de imposto de renda, incluindo sua efetividade.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos. (Acórdão 9101-004.020 – 13/02/2019)

No mesmo sentido acórdãos das Turmas Ordinárias, inclusive desta Turma Julgadora:

DESPESA DEDUTÍVEL. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A escrituração regular para ter força probante das despesas nela registradas deve estar lastreada em documentos hábeis e idôneos segundo a natureza dessas despesas. Trata-se, portanto, de consectário lógico nº sentido de que a despesa dedutível somente poderá ser deduzida, para fins de apuração do lucro real, se

comprovado o pagamento (liquidação da despesa) e a efetividade (realização da despesa). Trata-se de ônus do contribuinte.

(CARF – Acórdão 1101-001.320 – 11/06/2024)

LUCRO REAL. DESPESAS DEDUTÍVEIS. EFETIVIDADE. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

É procedente a glosa de despesas que, embora relacionadas às atividades produtivas da empresa, o contribuinte não logra êxito em comprovar, com documentação hábil e idônea, a realização das despesas e serviços, nem o efetivo pagamento, logo, não comprovados nos termos da legislação do IR, o que justifica a glosa da dedução.

(CARF – Acórdão 1202-001.578 – 28/03/2025)

Portanto, a questão é saber se há lastro probatório a dar suporte ao lançamento contábil de despesa.

E, à luz do que é trazido no lançamento a partir do procedimento fiscal, não logrou êxito a Recorrente em contradizer a constatação da fiscalização.

De fato, no Termo de Intimação Fiscal n. 1 (e-fls. 521-540), a Recorrente foi intimada a apresentar, para cada prestador:

- a) Apresentar documentação comprobatória das despesas apontadas na tabela 5.
- b) Apresentar, caso tenha sido firmado entre as partes, contrato de prestação de serviços.
- c) Caso não tenha sido firmado contrato, descrever, de forma detalhada, no que consistiram os serviços prestados por Dois de Julho.

Após ter requerido dilação de prazo (e-fls. 544), devidamente deferida, a Recorrente então fez a juntada dos contratos e notas fiscais (e-fls. 557-862). Continuando o procedimento fiscal e constatando o caráter genérico dos serviços, bem como o preço fixo e idêntico de remuneração e, ainda, a potencial redundância entre os serviços, a fiscalização intimou novamente a contribuinte, no Termo de Intimação Fiscal n. 4 (e-fls. 2800-2827) a comprovar de outras formas a materialidade dos serviços, tecendo comentários individuais para cada prestador:

- a) Todas as despesas apontadas na tabela 1 referem-se a serviços de “Treinamento e desenvolvimento de equipe”? No caso de resposta negativa, indicar as despesas que se referem a serviços de outra natureza e anexar as notas fiscais correspondentes.
- b) Em relação aos serviços prestados (Treinamento e desenvolvimento de equipe) informar:
 - Quem (nome das pessoas, CPF e vínculo com a prestadora) ministrou os treinamentos.
 - Onde (endereços) foram ministrados os treinamentos.

- Quando (datas) foram ministrados os treinamentos.
 - Quem participou desses treinamentos e qual a sua vinculação com a fiscalizada.
 - Qual a duração de cada treinamento.
 - Qual o conteúdo dos treinamentos e quais os objetivos que pretendiam ser alcançados.
- c) Apresentar documentação (relatórios, atas de reuniões, troca de mensagens etc.) que comprovem que os serviços a que se referem as despesas apontadas na tabela 1 foram efetivamente prestados.
- d) As despesas com prestação de serviço relativas ao contrato firmado em 02/05/2013 entre a fiscalizada e Myrian Apoio e Serviços Ltda. foram contabilizadas até novembro de 2018. Por que a partir de dezembro de 2018 não houve a prestação desse serviço? Caso existam despesas relacionadas ao contrato firmado relativas a dezembro de 2018 e ao ano-calendário de 2019, apontar os lançamentos correspondentes(data, valor e conta debitada).

Nesse ponto, faço a observação de que, embora os serviços previstos nos contratos firmados com as empresas serem relativamente “amplos” (consultorias em geral), ainda assim entendo que serviços de consultoria geram um mínimo de comprovação material. É de se imaginar que tais serviços, ainda que personalíssimos, envolvam alguma materialização, ainda que mínima.

É bem verdade que serviços de natureza profissional são contratados não necessariamente pelos documentos produzidos ou materializados, mas mesmo tais serviços podem ser minimamente comprovados. Em se tratando de consultoria de gestão e comercial, poderiam haver planos, relatórios, atas de reunião, planejamentos estratégicos, apresentações comerciais, e-mails e tratativas comerciais registradas.

Em resposta ao Termo de Intimação 4 (e-fls. 2843-2864), a Recorrente esclareceu, basicamente, que, dado o objeto dos contratos, *“Por se tratarem rotinas corriqueira, não há registros das informações do período solicitado no presente Termo”*. Não trouxe, por outro lado, maiores descritivos do escopo dos serviços, para além do que consta nos contratos.

Ainda, a respeito da existência de “documentação (relatórios, atas de reuniões, troca de mensagens etc.) que comprovem que os serviços a que se referem as despesas”, conforme indicado pela fiscalização, informou em todos os casos que “não há registros das informações do período solicitado no presente Termo”.

Como bem observou a fiscalização, basicamente repetiu a contribuinte o que já constava nos contratos e nas notas fiscais de serviço.

A fiscalização deu nova oportunidade à Recorrente de provar, por qualquer meio, a existência dos serviços. No Termo de Intimação Fiscal n. 7 (e-fls. 3247-3270), a Recorrente foi questionada:

Diante disso, pergunta-se:

- a) A fiscalizada é capaz de responder aos questionamentos específicos a respeito da natureza dos serviços prestados que constam do item “1.b” do Termo de Intimação Fiscal nº 4? No caso de resposta afirmativa, apresentar as respostas aos questionamentos.
- b) A fiscalizada dispõe de documentos que comprovam a efetiva prestação de serviços a que se referem as despesas listadas na tabela 1? No caso de resposta afirmativa, apresentar tais documentos.
- c) Apresentar esclarecimentos adicionais considerados pertinentes.

Em nova resposta (e-fls. 3286), apenas reiterou as respostas anteriores.

Novamente, a fiscalização oportunizou a Recorrente (Termo de Intimação Fiscal n. 13 – e-fls. 3377-3380) a esclarecer as questões relativas à empresa PATER, para as quais foram juntados documentos e relatórios de viagem. Novamente, a Recorrente não trouxe documentos adicionais (e-fls. 3386-3387).

Em louvável esforço investigativo, a fiscalização ainda efetuou circularização junto aos prestadores (e-fls. 3443-3772), tendo obtido destes apenas respostas genéricas quanto aos serviços prestados, sem que nenhum tenha sido capaz de produzir uma só prova material da realização dos serviços.

Os prestadores, inclusive, afirmaram “não ser cabível” tal questionamento:

Entendemos, smj, não ser cabível à SEIS DE ABRIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA comprovar a efetividade dos serviços de CONSULTORIA COMERCIAL prestados à INTERNACIONAL FIBER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FIBRAS LTDA e da D JUAN COLCHÕES INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS TEXTEIS LTDA, eis que sendo essas pessoas jurídicas objetos de fiscalizações por VSª, referidas comprovações das DEDUTIBILIDADES das DESPESAS competem ÀS MESMAS e não a SEIS DE ABRIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Reitere-se, nesse ponto, que as empresas prestadoras são de titularidade dos sócios/administradores da Recorrente. Ainda que não haja impeditivo legal para que empresas nessas condições celebrem contratos entre si, os serviços devem efetivamente existir, para que as despesas possam ser dedutíveis.

Diante de todo esse contexto, como bem observou a DRJ *“Não havendo, por parte da contribuinte, a devida comprovação, por documentos hábeis e idôneos, de que os serviços em tela representavam despesas necessárias, normais e usuais às atividades operacionais da empresa e tampouco que eles foram efetivamente executados, resta caracterizada a infração imputada pela fiscalização”*.

Reitero: trata-se de questão probatória; sequer há que se analisar o caráter operacional da despesa. É a inexistência de documentos – quaisquer que sejam – a comprovar a materialidade do serviço que leva à manutenção da glosa.

Diante disso, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

IV. **Glosa de despesas com alugueis de imóveis ocupados por franqueadas (Tópico 5 do Relatório Fiscal).**

Neste item, o Relatório Fiscal apontou que a Recorrente deduziu despesas relativas a alugueis de imóveis que não eram por ela diretamente utilizados, mas por suas franqueadas:

Portanto, depreende-se da análise das informações e documentos apresentados que parte das despesas contabilizadas pela fiscalizada se referem a alugueis de imóveis ocupados por lojas franqueadas. Até o mês de fevereiro de 2018, verificou-se que, a despeito da existência de contratos de sublocação, o ônus financeiro correspondente a esses alugueis teria sido integralmente assumido pela fiscalizada e, nos meses posteriores (março de 2018 a dezembro de 2019) foi, total ou parcialmente, repassado para as franquias.

Em resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 2.000 e 2.001) e ao Termo de Intimação Fiscal nº 10 (fls. 3.330 a 3.333), a fiscalizada confirmou que as despesas com alugueis não relacionadas ao galpão ou ao prédio da fábrica se referem a imóveis ocupados por franquias e que não exerce ou exerceu atividades próprias em nenhum desses imóveis. **A fiscalizada esclareceu também que a assunção total ou parcial dos alugueis de lojas ocupadas por franquias se deu por questões comerciais e que a comunicação dessa decisão às franquias foi feita de forma verbal.**

(...)

Por ser relevante para a análise da dedutibilidade das despesas com alugueis, cabe retomar as principais etapas do processo que envolve a locação de imóveis ocupados por franquias da fiscalizada. A partir da análise da ECD e da documentação e informações apresentadas, verificou-se que:

- a) Os imóveis são alugados pela fiscalizada mediante contratos de locação celebrados com os proprietários dos imóveis;
- b) A fiscalizada firma com as franqueadas contratos de sublocação desses mesmos imóveis. Os contratos de sublocação contêm cláusula estabelecendo que o aluguel (bem como os demais encargos com o imóvel) são de responsabilidade dos franqueados, sob pena de rescisão imediata da sublocação;
- c) As franqueadas desenvolvem suas atividades (comercialização de colchões e demais produtos) nesses imóveis;
- d) A fiscalizada paga os alugueis aos proprietários dos imóveis e, como regra, faz o repasse desse ônus para as franqueadas (cobra o aluguel das franqueadas);
- e) Em alguns casos, a fiscalizada deixa de fazer, total ou parcialmente, o repasse dos alugueis para as franqueadas. Nessas situações, o aluguel pago é contabilizado como despesa pela fiscalizada.

A DRJ seguiu sentido semelhante, destacando também a aplicabilidade do princípio contábil da entidade:

Deve ser ressaltado ainda que, por força do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, a escrituração deve observar o Princípio Contábil da Entidade, o qual afirma a autonomia patrimonial de uma sociedade, pregando a necessidade de diferenciação de seu patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes.

(...)

Neste sentido, cabe a cada entidade ou pessoa jurídica reconhecer exclusivamente receitas e custos ou despesas que lhe são próprios.

Com respeito às despesas com aluguéis de lojas ocupadas por franqueadas da impugnante, trata-se de dispêndios que, por expressa disposição contratual, eram de responsabilidade de terceiros. Ao assumir essas despesas com sendo suas, restou perfeitamente caracterizada a liberalidade da contribuinte, com a conseqüente indedutibilidade dos valores na apuração do lucro real. A simples alegação de que o desembolso dos valores para quitação de parte do aluguel devido pelas franqueadas serviria para preservar o equilíbrio financeiro daqueles sociedades não confere a tais despesas as características de normalidade e de usualidade exigidas pela legislação tributária. Não há como se conceber que uma eventual quitação de aluguéis de responsabilidade de outra sociedade, ainda que se trate de uma franqueada, constitua uma prática comum e habitual no seguimento de negócio da contribuinte.

De se destacar, como observado pela fiscalização, que o artigo 13, II, da Lei nº 9.249, de 1995, veda a dedução de despesas com aluguel de imóvel que não seja utilizado nas atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo, como é o caso dos imóveis que ele subloca para serem explorados por terceiros.

(...)

Ressalve-se não estar proibida ao sujeito passivo a assunção de despesas de terceiros em prejuízo de seu lucro comercial. O que não se permite é que o pagamento possa ser enquadrado como uma despesa operacional, por tratar-se de evidente ato de liberalidade de sua parte.

Alega também a impugnante que a fiscalização não teria comprovado que as despesas não foram reembolsadas. Ora, além de se exigir da fiscalização a produção de uma prova negativa, trata-se de providência totalmente desnecessária, pois não é o fato de o valor ter sido ou não reembolsado que determina a dedutibilidade da despesa com o aluguel de um imóvel sublocado, que como visto não representa despesa necessária à atividade da empresa.

A Recorrente, em contrapartida, afirma que *“não há qualquer vedação na legislação do IRPJ e da CSLL à assunção de despesas de responsabilidade de terceiros”*. Aduz que, em seu modelo de negócios, *“é determinante que a Recorrente tenha ingerência na contratação do*

aluguel, o qual é realizado diretamente em seu nome e, posteriormente, sublocado aos franqueados que ali se estabelecerão". Tecendo comentários sobre a importância dos pontos físicos de venda, conclui que ***“o pagamento da locação para a manutenção dos pontos comerciais está intrinsecamente ligado à consecução da atividade-fim da Recorrente, ou seja, a operacionalização das suas vendas e, conseqüentemente, a geração de receitas tributáveis, razão pela qual não deve prosperar a glosa pretendida”***.

É de se observar que se aplica à hipótese o artigo 13, III, da Lei 9.249/1995, cuja redação é a seguinte:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

O dispositivo legal prevê um conjunto de despesas (além das destacadas acima) cuja dedutibilidade é expressamente vedada, não se aplicando a regra geral do “teste de dedutibilidade” previsto no artigo 47 da Lei 4.506/1964 e os conceitos de habitualidade, usualidade e normalidade.

Com efeito, a Lei em questão veda expressamente dedução de alugueis de bens móveis e imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização, isto é, que não sejam estritamente “operacionais”. É justamente em face da edição da Lei 9.249/1995 que igualmente se editou a Súmula CARF 79, a se exigir a comprovação do caráter operacional de bens arrendados, em face da modificação legislativa.

Portanto, no caso das despesas de aluguel de bens móveis e imóveis, a dedução depende de serem os bens “intrinsecamente relacionados” à produção e comercialização.

No caso em tela, entendo que não se encontra devidamente provado pela Recorrente o caráter “intrinsecamente relacionado à produção e comercialização” da Recorrente. A meu ver, a questão é de provar-se a natureza operacional da despesa, para além das alegações da Recorrente que, nesse ponto, data vênia, são de caráter genérico.

Não se quer, com isso, reputar que é absolutamente inadmissível a dedutibilidade de despesas eventualmente pagas por uma pessoa jurídica em favor de outra. É plenamente possível que determinados modelos operacionais impliquem em situações específicas que uma

despesa paga em nome de terceiro seja absolutamente necessária e, portanto, operacional. E não cabe ao Fisco insurgir-se nessa escolha.

Quanto à alegação da Recorrente de que os pontos físicos se revestem de importância comercial, trata-se de senso comum. É claro que as lojas físicas são importantes e representam aspecto relevantíssimo de posicionamento de marca, comercial, e de relacionamento com clientes. Só que a questão posta em debate não é exatamente a despesa com um imóvel da Recorrente, mas de um imóvel ocupado por terceiros, ainda que na condição de seu franqueado.

A questão é, portanto, saber se essa despesa é intrinsecamente operacional. E, à luz do que consta nos autos e das informações prestadas pela própria Recorrente, determinados aspectos do caso concreto não permitem firmar essa conclusão com a necessária segurança.

O primeiro deles diz respeito ao fato de que, no curso da fiscalização, a própria Recorrente reconheceu que essa prática não era formalizada, mas feita de forma verbal:

g) A assunção da responsabilidade pelo aluguel de lojas ocupadas por franquias decorre de ato formal celebrado entre as partes? No caso de resposta afirmativa, apresentar documentação correspondente apontando as despesas contabilizadas a débito da conta de resultado “3.4.3.01.05.03-0 – ALUGUÉIS PTOS. COM. C.IND” entre julho de 2017 e fevereiro de 2018 a que se referem.

Resposta: a assunção da responsabilidade pelo aluguel não decorre de ato formal.

h) De que forma a assunção da responsabilidade pelo aluguel das lojas foi comunicada às franquias? Anexar documentação (comunicados, circulares, troca de mensagens etc.) que demonstrem ter havido essa comunicação.

Resposta: a comunicação se deu de forma verbal.

Seria de se esperar um mínimo de formalização quanto à prática de se efetuar pagamento do aluguel em nome próprio e, em seguida, sublocar o ponto comercial às franqueadas, já que a prática é alegadamente “imprescindível” ao sucesso do modelo. Veja-se que a Recorrente reconheceu que sequer comunicou às próprias franqueadas essa prática, o que é contraditório, tratando-se de prática que, como ela própria indica, absolutamente relevante ao sucesso do modelo de negócio. Igualmente curioso é o fato de que alguns dos contratos inclusive conterem cláusula de proibição de sublocação (ex: e-fl. 2042, 2051, 2062), mais uma vez considerando a alegada importância empresarial da estratégia.

É de se notar, ainda, que no recurso voluntário a Recorrente reiterou o argumento de que a prática era necessária considerando o perfil dos franqueados (“pequenos empreendedores que não dispõem de garantias reais, altos scores junto aos órgãos de proteção de crédito para apresentar uma garantia proporcional ao valor dos imóveis ou, ainda, de capital suficiente para arcar com o custo de locação dos pontos de venda nos locais estratégicos e favorecidos”) ou “ante a impossibilidade de os franqueados pagarem os valores – por questões econômicas ou comerciais”.

Todavia, a fiscalização bem observou que o valor dos aluguéis era ora repassado integral ou parcialmente, ora assumido totalmente pela Recorrente. Sempre, como reconhecido pela própria contribuinte, sem qualquer tipo de formalização dessas tratativas. Questiona-se: se a prática é imprescindível dada a situação particular dos franqueados, como ter segurança da necessidade dessa despesa se não há qualquer formalização?

Como se nota, não há como ter certeza quanto à necessidade da despesa e seu caráter operacional.

É de se negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

V. Glosa de despesas com Cartões de Crédito Relacionadas a Vendas Efetuadas pelas Franquias (Tópico 6 do Relatório Fiscal).

No que tange à questão das despesas com cartões de créditos, apontou-se no Relatório Fiscal o seguinte:

Assim, com base na ECD e na participação das vendas feitas por franquias no total dos direitos a receber de operadoras de cartões de créditos, foram apurados os valores dos encargos associados às vendas das franquias (coluna “Total Encargos Franquias” da tabela 19). Considerando que no período (janeiro a junho e dezembro de 2019) não houve repasses de encargos para as franquias, conclui-se que a fiscalizada apropriou como despesas encargos associados a vendas com cartão de crédito feitas pelas franquias.

A defesa da Recorrente é, mais uma vez, no sentido de que *“despesas com cartões de crédito são necessárias, usuais e normais às transações da Recorrente, pois (i) permitem a ela maior ingerência sobre os resultados das operações da sua rede; (ii) uma vez concentrando todas as movimentações de pagamentos realizados com cartões, concedem à Recorrente condições de negociar taxas mais vantajosas, diluindo o custo entre suas franqueadas; e (iii) refletem uma decisão de cunho comercial, no contexto de manutenção de equilíbrio econômico da sociedade, almejando melhores resultados financeiros”*.

A discussão em pauta é semelhante àquela empreendida no item anterior.

No curso da fiscalização, a Recorrente afirmou *“que não havia obrigação contratual de não repassar os gastos e que comunicou verbalmente às franquias que não repassaria os gastos. Além disso, informou que as despesas listadas na tabela 13 decorrem de vendas feitas pela própria fiscalizada e pelas franquias”*, conforme descrito no Relatório Fiscal.

E, em que pese alegar que as máquinas seriam operadas pelos franqueados a partir de contratos feitos pela Recorrente diretamente com as instituições financeiras, esses contratos tampouco foram apresentados. As justificativas de redução de custos, portanto, em que pese serem absolutamente pertinentes, não encontram respaldo probatório.

Tanto que, nesse sentido, durante o curso da fiscalização a Recorrente foi intimada a esclarecer como diferenciar as taxas feitas por vendas próprias daquelas feitas pelos franqueados e, em resposta (e-fls. 3366 3367) não conseguiu responder como efetuar a separação, tanto que a fiscalização fez a imputação proporcional às vendas das franquias.

Ainda, é de se observar que as despesas com taxas de processamento de pagamentos constituem uma típica despesa operacional dos franqueados. A dedutibilidade para a Recorrente, face a assunção daquelas dependeria mais ainda de prova, que não consta dos autos. Portanto, assim como no caso dos aluguéis, entendo que não há certeza suficiente para conferir a tais despesas o caráter de despesa operacional.

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

VI. Omissão de Receitas em decorrência de Saldo Credor de Caixa (Tópico 7 do Relatório Fiscal).

A respeito da infração de saldo credor de caixa, o Relatório Fiscal aponta que foram identificados saldos credores e que, em justificativa, a Recorrente afirmou tratar-se de “conta de natureza conciliadora”. A Recorrente afirma tratar-se de “**meras falhas temporárias de conciliação contábil**, não configurando auferimento de qualquer receita tributável”.

Nesse ponto, trata-se, como bem observaram Relatório Fiscal e DRJ, de presunção legal:

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Estabelecida a presunção legal e não fazendo a Recorrente qualquer prova em sentido contrário, não há como afastar a infração.

A fundamentação da DRJ é, nesse ponto, irretocável, razão pela qual peço vênia para transcrevê-la e adotar como razão de decidir:

Em se tratando de uma presunção legal, ocorre a inversão do ônus da prova, transferindo-se ao sujeito passivo o dever de comprovar que os pagamentos que provocaram o “estouro do caixa” não representaram receitas mantidas à margem da escrituração.

O que se tem ordinariamente é a verificação de saldo credor após a fiscalização reconstituir a conta Caixa, mediante auditoria de todos os assentamentos nas respectivas datas das operações. No presente caso, sequer se mostrou necessária tal reconstituição, evidenciando-se a ocorrência de saldo credor na própria contabilidade da contribuinte.

Assinale-se que, segundo os critérios técnicos aceitos pela ciência contábil, a conta Caixa tão somente registra a entrada e a saída de numerários, não lhe

cabendo o papel, que lhe pretende emprestar a impugnante, de conta “transitória e conciliadora do ativo e do passivo”. De todo modo, a alegada deficiência na conciliação dos valores escriturados na conta Caixa deveria estar devidamente demonstrada e comprovada nos autos por meio de documentação hábil e idônea, de maneira a afastar a presunção legal de omissão de receita, ônus do qual não se desincumbiu a impugnante.

Com relação à determinação do montante da omissão de receita revelada pelo saldo credor de Caixa, podem ser utilizados dois procedimentos. Pelo primeiro, são somados todos os saldos credores diários observados no período de apuração, sendo que, neste caso, toda vez que houver um saldo credor, o saldo inicial para o dia seguinte é zerado. Outra maneira, é simplesmente considerar o maior saldo credor do período de apuração. Por ambos os critérios, chega-se aos mesmos valores.

Já a pretensão da impugnante de se examinar apenas o saldo da conta Caixa ao final do período de apuração não encontra respaldo na legislação empresarial e tributária, que expressamente determinam a contabilização diária das operações da sociedade, de modo a garantir maior hígidez aos registros escriturados, evitando-se inclusive no caso da conta Caixa que a verificação do saldo apenas ao final do mês acabe por ocultar o “estouro do caixa” em dias intermediários.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

VII. Reduções indevidas do lucro líquido (Tópico 8 do Relatório Fiscal).

VII.1. Gastos com Eventos Repassados para as Franquias (Tópico 8.1. do Relatório Fiscal).

Com relação a esse item, a DRJ afastou a infração, nos seguintes termos:

Intimada, a fiscalizada informou ao autor do feito que despesas contabilizadas com eventos, nos montantes de R\$ 166.800,00, R\$ 117.200,00 e R\$ 14.500,00 realizadas nos três últimos trimestres de 2019 respectivamente, haviam sido repassadas para as franqueadas, sem que os valores tivessem sido creditados em conta de resultado, configurando a redução indevida do lucro líquido. Já, em sede de impugnação, a contribuinte nega que o repasse tenha ocorrido e diz ter suportado integralmente as despesas.

Do exame dos documentos apresentados pela fiscalizada, a fls. 1.119 a 1.332 e 2.926 a 2.938, boletos, notas de débito e formulários com indicação da participação de franqueados nos eventos, considero insuficientes tais elementos para comprovar que o reembolso pelas despesas arcadas pela contribuinte tenha ocorrido de fato, não devendo ser mantido o lançamento correspondente.

Os valores exonerados serão demonstrados ao final do Voto.

Assim, a matéria não se encontra sob debate no recurso voluntário.

VII.2. Contabilização de Despesas em Duplicidade (Tópico 8.2. do Relatório Fiscal)

Trata-se, neste ponto, de infração de caráter bastante objetivo. Apontou a fiscalização que determinadas notas fiscais foram deduzidas em duplicidade:

Verificou-se na ECD da fiscalizada do ano-calendário 2019 que foram contabilizadas em duplicidade como despesa as notas fiscais nº 5638, 5664, 5676, 5688, 5714 e 5740, emitidas por Squadro Comunicação e Programação Visual Ltda. Na tabela abaixo são apontadas as contabilizações realizadas em duplicidade.

(...)

Portanto, está caracterizada irregularidade fiscal, tendo em vista a redução indevida do lucro líquido e, conseqüentemente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em decorrência de despesas lançadas em duplicidade no valor de R\$ 198.111,60 (R\$ 77.531,82 + R\$ 77.531,82 + R\$ 33.118,90 + R\$ 7.883,94 + R\$ 2.045,12) no 1º trimestre de 2019 e no valor de R\$ 77.531,82 no 2º trimestre de 2019, contrariando o disposto no art. 259 do RIR/18.

A Recorrente afirma tratar-se de *“erros formais no preenchimento do número de algumas das Notas Fiscais no histórico indicado na ECD, o que não afasta a verdade material da operação, na qual a empresa incorreu em apenas um pagamento por cada Nota Fiscal de prestação de serviço emitida, a qual deu apenas uma entrada no sistema, fatos esses que não foram considerados no v. acórdão recorrido”*.

A questão é de cunho eminentemente probatório. A Recorrente não faz prova de qualquer erro, como bem observou a DRJ:

Observou a autoridade fiscal a contabilização de despesas de idêntico valor cujos históricos do registro contábil indicavam tratar-se da mesma nota fiscal. Intimada, a fiscalizada apenas disse que não havia registro de despesas em duplicidade.

Na impugnação a contribuinte reafirma tal informação, asseverando ter havido erro formal no preenchimento do número de algumas notas fiscais no histórico da ECD. Acontece que competiria à contribuinte apresentar os documentos que comprovassem o alegado erro, isto é, as notas fiscais que evidenciassem o equívoco no registro contábil, o que não foi feito.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

VII.3. Transferência de Imobilizado para a Filial (Tópico 8.3. do Relatório Fiscal).

Aqui, o Relatório Fiscal identificou que houve a contabilização indevida de despesa relativa à transferência de máquina para filial:

Assim, em conformidade com a ECD, bens do ativo imobilizado transferidos da matriz para a filial foram contabilizados a débito e a crédito de contas do ativo imobilizado (*“102030101001 – Móveis e Utensílios”* e *“102030101005 – Máquinas*

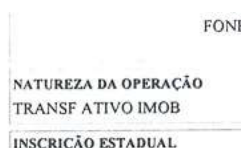
e Equipamentos”), com exceção da parcela de R\$ 156.405,41 que foi contabilizada a débito da conta de resultado “501010103028 – Manutenção e Reparos” e a crédito da conta patrimonial “102030101005 – Máquinas e Equipamentos”. De acordo com a nota fiscal nº 1031513, o valor de R\$ 156.405,41 corresponde a máquinas de colar/cortar (fls. 3.101).

Portanto, com exceção da máquina de colar/cortar, a contabilização da transferência de bens do ativo imobilizado transferidos da matriz para a filial não envolveu contas do resultado (apenas contas do ativo imobilizado) e não afetou o lucro líquido do período de apuração. Entretanto, em relação a máquina de cortar/colar, no valor de R\$ 156.405,41, a transferência de bem do ativo imobilizado reduziu o lucro líquido, na medida em que foi contabilizada como despesa. Evidentemente que a simples transferência de bem do imobilizado de um estabelecimento (matriz) para outro (filial) da mesma pessoa jurídica (a fiscalizada) não corresponde a uma despesa.

Diante disso, fica caracterizada irregularidade fiscal, no valor de R\$ 156.405,41, no 3º trimestre de 2019, diante da redução indevida do lucro líquido e, conseqüentemente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em função da contabilização indevida de despesa relativamente à transferência de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da fiscalizada, contrariando o disposto no art. 259 do RIR/18.

A Recorrente se insurge afirmando que “trata-se de gasto relativo à máquina vinculada à operação fabril da Sociedade, efetivamente incorrido e devidamente suportado por nota fiscal (inclusive foi juntada ao longo da fiscalização”.

Todavia, como bem observou a DRJ, a nota fiscal em questão é de transferência de ativo (e-fls. 3101), inclusive constando tal informação no campo “NATUREZA DA OPERAÇÃO”:



Assim, não elide a Recorrente a caracterização da infração.

VIII. Multas indedutíveis não adicionadas ao Lucro Líquido (Tópico 9. Do Relatório Fiscal)

VIII.1. Multa Aplicada pelo IPEM/INMETRO (Tópico 9.1 do Relatório Fiscal).

Aqui, aponta-se no Relatório Fiscal que a Recorrente deduziu como despesa, não efetuando o ajuste de Adição no LALUR, de valor relativo à multa aplicada pelo IPEM/INMETRO:

Em atendimento ao item 14 do Termo de Intimação Fiscal nº 2, para comprovação de despesa lançada a débito da conta de resultado “3.5.5.02.05.04-0 – OUTROS IMP E TAXAS SBC” em 07/02/2018, no valor de R\$ 35.000,00, com histórico “PGTO IPEM -INMETRO -ESPUMA SELO INDEVIDO”, a fiscalizada apresentou documentos

que evidenciam tratar-se de multa aplicada pelo IPEM (auto de infração 1001130007602, processo 11.168/14 SP – fls. 1.944 e 1.945).

Em resposta ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 6, a fiscalizada respondeu que a despesa com a multa aplicada pelo IPEM não foi adicionada ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls. 3.399 e 3.400).

Em conformidade com o art. 299 do RIR/99, para fins do IRPJ e da CSLL, somente são dedutíveis as despesas necessárias, normais e usuais para a realização das operações ou transações exigidas pelas atividades da empresa. Certamente não atendem a esses requisitos as despesas decorrentes de transgressões de leis de natureza não tributária que resultaram na aplicação de multas pelo IPEM/INMETRO.

Portanto, restou caracterizada irregularidade fiscal, no valor de R\$ 35.000,00 no 1º trimestre de 2018, diante da falta de adição ao lucro líquido na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas não necessárias referentes a multas aplicadas pelo IPEM/INMETRO, contrariando o disposto no art. 299 do RIR/99.

Verifica-se que os documentos de e-fls. 1944-1945 na verdade são tão somente a intimação do resultado do julgamento pelo órgão administrativo e o comprovante bancário de pagamento da multa.

Assim, em que pese o entendimento deste Ilmo. Relator quanto à dedutibilidade de multas (a exemplo do que decidido por esta Turma no Acórdão 1101-001.936¹), razão pela qual discordaria do entendimento adotado pela DRJ, o fato é que não é sequer possível precisar o conteúdo da multa, sua natureza e objeto, já que não há qualquer outra informação nos autos quanto a esse tema.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

VIII.2. Multa de Ofício Auto de Infração do ICMS (Tópico 9.2 do Relatório Fiscal).

Aqui, trata-se de multas de natureza tributária, decorrente de auto de infração emitido pela SEFAZ/SP.

De fato, nos termos disposto no art. 41, parágrafo 5º, da Lei nº 8.981/95 e no parágrafo 5º do art. 344 do RIR/99, não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais das quais resulte a falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

¹ DESPESAS OPERACIONAIS. MULTA REGULATÓRIA. ANEEL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES CONTRATUAIS. NATUREZA COMPENSATÓRIA. DEDUTIBILIDADE. A multa administrativa aplicada pela ANEEL em decorrência do descumprimento de obrigações contratuais no fornecimento de energia elétrica, que possui natureza de instrumento compensatório diretamente associado aos riscos inerentes à atividade empresarial, qualifica-se como despesa operacional. Por se tratar de situação normal e usual no setor, diretamente atrelada à atividade-fim e indispensável à sua execução, a despesa atende aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, nos termos do art. 299 do RIR/99 e do Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, sendo, portanto, dedutível da base de cálculo do IRPJ

A Recorrente aduz que tais penalidades “não foram arbitradas pela falta de pagamento de imposto, o que implicaria na penalidade do artigo 85, inciso I da Lei Estadual 6.374/1989, mas sim em decorrência da escrituração equivocada de créditos do imposto, conforme previsto no artigo 85, **inciso II** da Lei Estadual 6.374/1989 – infração esta que não resulta na falta ou insuficiência de imposto, o que autoriza a dedutibilidade do seu pagamento na esteira da parte final do parágrafo 5º do artigo 344 do RIR/99, ao contrário do entendimento da D. Fiscalização e do I. Julgador *a quo*”.

Com a devida vênia, a questão foi muito bem resolvida pela DRJ:

Não lhe assiste razão. Por não representarem multas por descumprimento de obrigação acessória, e tampouco multas compensatórias, elas são indedutíveis. Ademais, como é sabido, a apuração do ICMS se dá pelo confronto entre créditos e débitos, não se podendo dizer que da contabilização de créditos inexistentes não provenha a falta ou a insuficiência de pagamento do imposto. Do mesmo modo, não há como sustentar que uma compensação indevida também não produza a falta ou a insuficiência de pagamento de tributo.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

IX. Despesas não comprovadas (Tópico 10 do Relatório Fiscal)

Neste item, aponta a fiscalização várias despesas que não foram objeto de comprovação pela Recorrente no curso da fiscalização. Veja-se que, naquela ocasião, a própria empresa admitiu que “em que pese todos os nossos esforços dispendidos, a Fiscalizada não localizou a documentação solicitada”

Mais uma vez, afirma a Recorrente tratar-se de “*erros formais no preenchimento do número de algumas das Notas Fiscais no histórico indicado na ECD, o que não afasta a verdade material da operação, na qual a empresa incorreu em apenas um pagamento por cada Nota Fiscal de prestação de serviço emitida, a qual deu apenas uma entrada no sistema, fatos esses que não foram considerados no v. acórdão recorrido*”.

Ausente qualquer prova, não há como acolher as razões do recurso, razão pela qual igualmente nego provimento nesse item.

X. Omissão de Receitas. Passivo não comprovado (Tópico 11 do Relatório Fiscal).

Por fim, nesse tópico do Relatório Fiscal, observou-se que a conta de passivo “2.01.01.05.01.214-0 – Adiantamento Franquias” apresentava, em 31/12/2018, saldo credor de R\$ 39.379.405,31.

Veja-se que, no curso do procedimento fiscal intimada, por três vezes, a detalhar a composição do referido saldo credor, a Recorrente relacionou tão somente lançamentos a crédito relativos a adiantamentos da empresa Via Varejo, além de lançamentos a débito, conforme

arquivo não paginável a fls. 2.106. No que se refere aos demais lançamentos, a fiscalizada limitou-se a dizer que *“a despeito dos nossos esforços em atender, não foi possível obter as informações solicitadas dentro do prazo estipulado”*.

Destacou então o Relatório Fiscal:

apesar das diversas oportunidades concedidas (foram três Termos!!!!) e do prazo decorrido desde a primeira intimação (nove meses!!!), **a fiscalizada sequer foi capaz de apresentar demonstrativo identificando para quem estava devendo em 31/12/2018**. Adicionalmente, a utilização de conta do passivo com denominação genérica ("Adiantamento Franquias") também não permite que se identifique quem seriam esses credores.

Veja-se que se trata de presunção legal de omissão de receita prevista no artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeita à tributação pelo IRPJ.

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Veja-se, nesse ponto, que a DRJ analisou a questão com profundidade, afastando todos os argumentos suscitados na impugnação e que foram reiterados no recurso voluntário:

Em sua defesa, a impugnante apenas afirma ser praxe no setor em que atua a comercialização por intermédio de lojas franqueadas, com pagamento antecipado da mercadoria, dizendo ser assim constante e elevada a movimentação nas contas de passivo respectivas, pelo que entende estaria evidenciado o saldo presente nos seus livros contábeis. Acontece que meras alegações desacompanhadas de qualquer elemento de prova são totalmente insuficientes para afastar a presunção legal ora apreciada.

Aduz ainda a impugnante que o exame de sua escrituração contábil pela autoridade fiscal teria sido superficial, sem buscar *“aferir se as obrigações de fato foram liquidadas nos exercícios seguintes”*, o que também não pode ser acatado. Tratando-se de uma presunção legal, que acarreta a inversão do ônus da prova em desfavor da contribuinte, competia exclusivamente a ela a produção de provas que busca indevidamente transferir para a fiscalização.

Sustenta também que, caso se confirme o passivo não comprovado, os lançamentos devem ser cancelados, sob pena de inobservância dos períodos de apuração corretos, em virtude de a utilização do saldo em 31/12/2018 para os lançamentos contrariar a vinculante Súmula CARF nº 144, que assim dispõe:

(...)

Para chegar ao relatado valor de R\$ 30.100.713,31, a autoridade fiscal inicialmente considerou comprovados os lançamentos a crédito relativos à empresa Via Varejo no total de R\$ 16.732.411,79, do qual foram descontados os valores lançados a débito do passivo para tal empresa no total de R\$

8.453.719,79, obtendo o passivo comprovado que permanecera exigível em 31/12/2018(16.732.411,79 – 8.453.719,79 = 8.278.692,00). Em seguida, do saldo credor registrado em 31/12/2018, de R\$ 39.379.405,31, a fiscalização descontou este valor de R\$ 8.278.692,00, encontrando então um passivo não comprovado em 31/12/2018 de R\$ 30.100.713,31.

Há de se ressaltar, neste ponto, que houve um equívoco na totalização dos valores baixados de adiantamentos da Via Varejo, demonstrados na tabela 27 do Relatório Fiscal (q.v. fls. 3.855 e 3.856), que em verdade correspondem a R\$ 10.602.449,33 e não a R\$ 8.453.719,79, do que resultaria valores comprovados em 31/12/2018 inferiores aos adotados pela fiscalização e em consequência uma omissão de receita maior, segundo o critério utilizado pela fiscalização. Observa-se também que a Tabela 28 do Relatório Fiscal (fls. 3.857) consigna o lançamento a crédito do valor de R\$ 3.136.750,48, que não foi considerado na tabela 27, mas, de qualquer modo, como tal crédito foi baixado em 31/10/2018, como se vê na mencionada Tabela 28, tal fato por si só não altera o valor nos moldes apurados pela fiscalização.

De toda sorte, a Súmula CARF nº 144, transcrita acima, estabelece que a omissão de receita por passivo não comprovado caracteriza-se no momento em que há o registro contábil do passivo, isto é, no instante em que ocorre o lançamento a crédito de um passivo que não é devidamente comprovado pela empresa.

A tabela 28, a fls. 3.857, contém os créditos realizados na conta 2.01.01.05.01.214-0-Adiantamento Franquias correspondentes à empresa Via Varejo, que, como visto, foram considerados comprovados pela fiscalização:

(...)

Percebe-se, assim, que para o mês de julho o total dos créditos escriturados, R\$ 8.025.379,08, coincide exatamente com os adiantamentos feitos pela empresa Via Varejo. Ou seja, inexistente registro contábil de passivo não comprovado para aquele período de apuração. Enquanto o passivo registrado em novembro de 2018 encontra-se parcialmente comprovado no que concerne aos adiantamentos realizados pela Via Varejo.

Já quanto aos valores registrados a crédito no mês de dezembro de 2018, R\$ 46.427.866,59, não houve qualquer comprovação de sua exigibilidade nos autos, sendo este então o montante do passivo não comprovado naquele período de apuração, a teor do que estabelece a Súmula CARF nº 144. Uma vez que tal valor é superior à omissão de receita tributada pela fiscalização para este período de apuração, cumpre assim confirmar integralmente o valor exigido a título de omissão de receita por passivo não comprovado.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

XI. Conclusão.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para afastar as preliminares e negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho