



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.733333/2022-59
ACÓRDÃO	1401-007.490 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FABRICADORA DE POLIURETANO RIO SUL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

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.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A Lei n.º 9.430/1996 autoriza a presunção de omissão de receitas a partir da manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pelo contribuinte regularmente intimado para tal.

CUSTOS OU DESPESAS COMPROVADOS. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis os custos e as despesas que, pela sua própria natureza se relacionam com as atividades operacionais da empresa, desde que estejam devidamente escrituradas e comprovadas com documentação adequada a efetiva necessidade e realização.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS OCUPADOS POR TERCEIROS. REQUISITOS NECESSÁRIOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

As despesas de aluguéis de imóveis ocupados por terceiros não podem ser deduzidas por outra pessoa jurídica, ainda que sejam franqueados.

RATEIO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT n.º 23. GLOSA MANTIDA.

A possibilidade de deduzir despesas objeto de rateio de gastos compartilhados tem como pressuposto a celebração de contrato prévio que identifique as empresas que fazem parte.

Na ausência do contrato ou comprovação por parte do contribuinte, a determinação pela fiscalização de critério razoável e objetivo, nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 23, de 14 de outubro de 2013, para a divisão dos gastos garante legalidade ao procedimento, sendo cabível a glosa das despesas correspondentes.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA OU AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO

Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração por alegada fundamentação errônea quando se constata equívoco na interpretação da legislação, sendo que todos os fatos foram devidamente descritos e apurados de forma que não houve prejuízo à defesa ou ao exercício do contraditório.

DECRETO. ILEGALIDADE. JULGADOR ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

É vedado ao julgador administrativo de órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar, sob o fundamento de ilegalidade, as disposições contidas em Decreto editado pelo Presidente da República e plenamente em vigência.

ATIVAÇÃO DE VALORES DECLARADOS COMO DESPESAS. INOCORRÊNCIA.

Cabe o lançamento para ativação de gastos quando os valores referentes às mesmas tenham sido declarados em DIPJ como despesas, independente de terem sido contabilizados como ativos

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

ROYALTIES. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE PARA O IRPJ NÃO APLICÁVEIS À CSLL.

As regras para dedutibilidade de despesas com royalties da base de cálculo do IRPJ, previstas nos artigos 353 e 355 do RIR/1999, atuais artigos 363 e 365 do RIR/2018, não se aplicam à CSLL

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento à arguição de nulidade do auto de infração para, no mérito dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando o sujeito passivo das infrações consignadas como (i) despesas indedutíveis com serviços não comprovados (Relatório Fiscal - Quadro 6), e (ii) Aplicações de capital indevidamente contabilizadas como despesas no valor de R\$60.573,33 relativas ao 4º trimestre de 2019

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, e Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração (fls. 2.286/2.558), incluído o Relatório Fiscal e anexos (fls. 2.385/2.558), para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativo ao período de JULHO de 2017 a DEZEMBRO de 2019, com as exigências acrescidas de multa de ofício proporcional a 75% do valor do tributo não recolhido e juros moratórios.

Foram apuradas as seguintes infrações consignadas nos autos de infração da seguinte forma:

IRPJ:

- | |
|--|
| <p>1) OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL
INFRAÇÃO: MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES CUJA EXIGIBILIDADE NÃO FOI COMPROVADA
Omissão de receitas por presunção legal caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foram comprovadas, conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.</p> |
|--|

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2018	1.505.920,26	75,00
31/01/2019	6.789.557,21	75,00
31/05/2019	1.337.100,36	75,00
30/06/2019	1.715.019,72	75,00
31/07/2019	2.294.585,92	75,00
31/08/2019	2.101.598,60	75,00
30/09/2019	2.354.462,27	75,00
31/10/2019	2.207.296,80	75,00
30/11/2019	2.413.674,80	75,00
31/12/2019	2.528.861,09	75,00

2) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
 INFRAÇÃO: APLICAÇÕES DE CAPITAL INDEVIDAMENTE CONTABILIZADAS COMO DESPESAS
 Serviço de instalação de bem que deveria ter sido acrescentado ao custo do bem e ativado, mas que foi indevidamente deduzido como custo ou despesa operacional conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	60.573,33	75,00

3) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
 INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DO GRUPO EMPRESARIAL
 Despesas pertencentes a outras empresas do grupo Ortobom e não da própria contribuinte conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2019	89.062,50	75,00
30/06/2019	157.031,25	75,00
30/09/2019	253.125,00	75,00

4) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
 INFRAÇÃO: DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS
 Despesas indedutíveis em função da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços por pessoas jurídicas ligadas conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2017	1.278.224,81	75,00
31/12/2017	1.251.893,71	75,00
31/03/2018	1.826.503,92	75,00
30/06/2018	886.997,98	75,00
30/09/2018	1.266.825,49	75,00
31/12/2018	1.421.099,43	75,00
31/03/2019	1.493.613,03	75,00
30/06/2019	246.436,44	75,00
30/09/2019	145.942,13	75,00

5) "ALUGUÉIS, ""ROYALTIES"" E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA"
 INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM ROYALTIES
 Despesas com "Royalties" consideradas indedutíveis, por inobservância dos requisitos legais, mormente a falta de averbação no INPI do contrato firmado entre a fiscalizada e a beneficiária dos pagamentos conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2017	12.000,00	75,00
31/12/2017	12.000,00	75,00
31/03/2018	16.000,00	75,00
30/06/2018	12.000,00	75,00
30/09/2018	12.000,00	75,00
31/12/2018	8.000,00	75,00
31/03/2019	237.961,00	75,00
30/06/2019	710.279,00	75,00
30/09/2019	725.640,00	75,00
31/12/2019	254.718,00	75,00

6) DESPESAS DE PROPAGANDA E/OU BRINDES
INFRAÇÃO: FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM BRINDES
 Falta de adição ao Lucro Líquido dos períodos de despesas com brindes, as quais são indedutíveis de acordo com a legislação, conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2019	35.415,73	75,00
30/06/2019	209.707,54	75,00

7) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM ALUGUÉIS
 Falta de adição ao Lucro Líquido dos períodos de despesas de aluguéis de imóveis consideradas indedutíveis porque os bens locados não foram utilizados pela contribuinte para produção ou comercialização de bens, portanto, não estavam relacionados intrinsecamente às atividades da empresa conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2017	8.725.376,30	75,00
31/12/2017	8.851.602,30	75,00
31/03/2018	6.740.666,45	75,00
30/06/2018	4.755.750,44	75,00
30/09/2018	4.658.445,05	75,00
31/12/2018	4.842.743,11	75,00
31/03/2019	6.666.461,55	75,00
30/06/2019	138.890,67	75,00
30/09/2019	138.021,84	75,00
31/12/2019	139.338,78	75,00

8) SALDO INSUFICIENTE
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
 A contribuinte compensou saldo inexistente de prejuízos fiscais de exercícios anteriores conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2017	25.128,82	75,00
30/06/2018	217.411,68	75,00
30/09/2018	200.374,90	75,00
31/03/2019	140.521,35	75,00
30/06/2019	295.860,62	75,00
30/09/2019	139.327,24	75,00
31/12/2019	491.877,19	75,00

CSLL:**1) RECEITAS**

INFRAÇÃO: MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES CUJA EXIGIBILIDADE NÃO FOI

COMPROVADA

Omissão de receitas por presunção legal caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foram comprovadas, conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2018	1.505.920,26	75,00
31/01/2019	6.789.557,21	75,00
31/05/2019	1.337.100,36	75,00
30/06/2019	1.715.019,72	75,00
31/07/2019	2.294.585,92	75,00
31/08/2019	2.101.598,60	75,00
30/09/2019	2.354.462,27	75,00
31/10/2019	2.207.296,80	75,00
30/11/2019	2.413.674,80	75,00
31/12/2019	2.528.861,09	75,00

2) CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**INFRAÇÃO: DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS**

Despesas indedutíveis em função da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços por pessoas jurídicas ligadas conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2017	1.278.224,81	75,00
31/12/2017	1.251.893,71	75,00
31/03/2018	1.826.503,92	75,00
30/06/2018	886.997,98	75,00
30/09/2018	1.266.825,49	75,00
31/12/2018	1.421.099,43	75,00
31/03/2019	1.493.613,03	75,00
30/06/2019	246.436,44	75,00
30/09/2019	145.942,13	75,00

3) CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**INFRAÇÃO: FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM ALUGUÉIS**

Falta de adição ao Lucro Líquido dos períodos de despesas de aluguéis de imóveis consideradas indedutíveis porque os bens locados não foram utilizados pela contribuinte para produção ou comercialização de bens, portanto, não estavam relacionados intrinsecamente às atividades da empresa conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2017	8.725.376,30	75,00
31/12/2017	8.851.602,30	75,00
31/03/2018	6.740.666,45	75,00
30/06/2018	4.755.750,44	75,00
30/09/2018	4.658.445,05	75,00
31/12/2018	4.842.743,11	75,00
31/03/2019	6.666.461,55	75,00
30/06/2019	138.890,67	75,00
30/09/2019	138.021,84	75,00
31/12/2019	139.338,78	75,00

4) CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**INFRAÇÃO: FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM BRINDES**

Falta de adição ao Lucro Líquido dos períodos de despesas com brindes, as quais são indedutíveis de acordo com a legislação, conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2019	35.415,73	75,00
30/06/2019	209.707,54	75,00

<p>5) CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DO GRUPO EMPRESARIAL Despesas pertencentes a outras empresas do grupo Ortobom e não da própria contribuinte conforme Relatório de Procedimento Fiscal em anexo.</p>		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2019	89.062,50	75,00
30/06/2019	157.031,25	75,00
30/09/2019	253.125,00	75,00
<p>6) CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO: APLICAÇÕES DE CAPITAL INDEVIDAMENTE CONTABILIZADAS COMO DESPESAS Serviço de instalação de bem que deveria ter sido acrescentado ao custo do bem e ativado, mas que foi indevidamente deduzido como custo ou despesa operacional conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal em anexo</p>		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	60.573,33	75,00
<p>7) SALDO INSUFICIENTE INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES A contribuinte compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente conforme descrito no Relatório de Procedimento Fiscal anexo.</p>		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2017	25.128,82	75,00
30/06/2018	217.411,68	75,00
30/09/2018	200.374,90	75,00
31/03/2019	140.521,35	75,00
30/06/2019	295.860,62	75,00
30/09/2019	139.327,24	75,00
31/12/2019	491.877,19	75,00

Tendo em vista a identificação de infração por omissão de receita por presunção legal caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foram comprovadas, foram lavrados os Autos de Infração de COFINS e PIS, com incidência não cumulativa padrão, no período de MAIO de 2018 à DEZEMBRO de 2019.

O Relatório Fiscal apresenta no item nº 2 as 09 (nove) irregularidades fiscais constatadas, descritas nos seguintes tópicos:

- 2.1 Despesas indedutíveis com serviços não comprovados
- 2.2 Dedução indevida de despesas com royalties
- 2.3 Manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada
- 2.4 Falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis com aluguéis
- 2.5 Dedução indevida de despesas do grupo empresarial
- 2.6 Aplicações de capital indevidamente contabilizadas como despesas
- 2.7 Falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis com brindes

2.8 Compensação indevida de prejuízo fiscal de exercícios anteriores

2.9 Compensação indevida de base de cálculo negativa de csll de exercícios anteriores

2.1 Despesas indedutíveis com serviços não comprovados

Com as informações contábeis das contas: 3.5.1.09.13.11-0 - SERV PROF PJ RJ DESP VEND" e " 3.5.2.06.13.11-0 - SERV PROF PJ RJ DESP ADM, obtidas na ECD, a fiscalização identificou que as empresas prestadoras dos serviços que foram contabilizados, possuíam sócios ou administradores com vinculação familiar ou de parentesco com os administradores da Recorrente, além disso, com as informações da Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), verificou-se que as empresas prestaram serviços somente para empresas do Grupo Ortobom.

Através da análise dos contratos fornecidos pela Recorrente, chamou atenção da fiscalização a existência de cláusulas comuns entre eles e a constatação de que as empresas haviam sido contratadas para executar os mesmos serviços.

A Recorrente foi requisitada via intimação (fls. 508/526), a apresentar documentação probatória da efetiva prestação dos serviços, sendo que os esclarecimentos apresentaram *“descrições superficiais e genéricas totalmente desacompanhadas de documentação”*, apesar de muitos contratos constarem cláusulas para apresentação de relatórios que deveriam ser aprovados pela Recorrente para efetivação do pagamento.

Foram realizadas diligências em TODOS as empresas prestadoras de serviço (fls. 1.810/1.976), tendo a fiscalização constatado *“respostas semelhantes e limitaram-se a manifestar que consideravam incabível exigir que o prestador dos serviços comprovasse a efetividade da prestação”*

Diante disso, a fiscalização concluiu pela irregularidade fiscal ora denominada DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS, consolidando os valores no quadro 6:

Quadro 6: Consolidação das despesas indedutíveis com serviços não comprovados

Período de Apuração	Valor
3º TRIM/2017	R\$ 1.278.224,81
4º TRIM/2017	R\$ 1.251.893,71
1º TRIM/2018	R\$ 1.826.503,92
2º TRIM/2018	R\$ 886.997,98
3º TRIM/2018	R\$ 1.266.825,49
4º TRIM/2018	R\$ 1.421.099,43
1º TRIM/2019	R\$ 1.493.613,03
2º TRIM/2019	R\$ 246.436,44
3º TRIM/2019	R\$ 145.942,13

2.2 Dedução indevida de despesas com royalties

Ainda na análise da ECD, a fiscalização exigiu detalhes sobre os registros contábeis de pagamentos efetuados à empresa Mercantil Vale do Arinos Ltda, sendo esclarecidos pela Recorrente que se tratava de **royalties**.

Ocorre que os contratos apresentados de **cessão de uso da marca** não haviam sido averbados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), em ofensa ao § 3º do art. 365 do RIR/2018:

Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018

Art. 365

(...)

§ 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).

Com isso, restou caracterizada a irregularidade fiscal ora denominada DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM ROYALTIES, com consolidação no quadro 8:

Quadro 8: Consolidação trimestral das despesas com royalties

Período de Apuração	Valor
3º TRIM/2017	R\$ 12.000,00
4º TRIM/2017	R\$ 12.000,00
1º TRIM/2018	R\$ 16.000,00
2º TRIM/2018	R\$ 12.000,00
3º TRIM/2018	R\$ 12.000,00
4º TRIM/2018	R\$ 8.000,00
1º TRIM/2019	R\$ 237.961,00
2º TRIM/2019	R\$ 710.279,00
3º TRIM/2019	R\$ 725.640,00
4º TRIM/2019	R\$ 254.718,00

2.3 Manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada

A fiscalização identificou a existência de saldo credor na conta: 2.01.01.05.01.001-0 – ADTO DE CLIENTES RJ no montante de R\$ 34.827.657,75 em 31.12.2019, sendo que a Recorrente afirmou, no curso da fiscalização que seriam adiantamentos de franqueadas, sem, contudo, apresentar documentação que comprovasse a manutenção dos valores ainda em conta de passivo.

A fiscalização concluiu:

Portanto, os poucos documentos apresentados (extratos bancários e razão contábil) somente comprovam o ingresso de recursos em conta bancária mantida

pela fiscalizada junto ao Bradesco sem, entretanto, na maior parte das operações, permitir identificar o supridor dos recursos nem demonstrar que as obrigações decorrentes compunham o saldo credor da conta contábil do passivo sob análise em 31/DEZ/2019.

Além disso, não foi identificado na ECD os lançamentos de baixa do suposto adiantamento das franquias, ou seja, não constavam os lançamentos à débito, que supostamente registrariam a devolução dos recursos adiantados.

A fiscalização registra no relatório que após 7 (sete) meses, mesmo com várias reintimações para a Recorrente a demonstrar a composição do saldo de R\$ 34.827.657,75 na conta: 2.01.01.05.01.001-0 – ADTO DE CLIENTES RJ, contudo não houve comprovação, limitando a Recorrente a responder:

Resposta: para os itens acima, a despeito de todos os esforços dispendidos, informamos que, até o presente momento não logramos êxito na conciliação da conta.

Dessa forma, a situação configurou uma **presunção de omissão de receitas** pela não comprovação da exigibilidade das obrigações, nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, regulamentado pelo inciso III do art. 281 do RIR/99 – e inciso III do art. 293 do RIR/2018.

A infração tributária registrada foi de MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES CUJA EXIGIBILIDADE NÃO FOI COMPROVADA, sendo o valor de lançamento ajustado para R\$ 25.248.077,03, tendo em vista os registros na ECD no período de Jul/2017 à Dez/2019:

Quadro 9: Omissão mensal de receitas por presunção legal.

Período de Apuração	Omissão de Receitas por Presunção Legal
MAI/18	R\$ 1.505.920,26
JAN/19	R\$ 6.789.557,21
MAI/19	R\$ 1.337.100,36
JUN/19	R\$ 1.715.019,72
JUL/19	R\$ 2.294.585,92
AGO/19	R\$ 2.101.598,60
SET/19	R\$ 2.354.462,27
OUT/19	R\$ 2.207.296,80
NOV/19	R\$ 2.413.674,80
DEZ/19	R\$ 2.528.861,09
TOTAL	R\$ 25.248.077,03

2.4 Falta de adição ao lucro líquido de despesas ineditáveis com aluguéis

Na auditoria das contas de resultado: 3.5.1.02.13.01 - ALUGUEIS RJ DESP VENDAS, "3.5.1.09.13.08-0 - DESP LEGAIS RJ DESP VENDA" e 3.5.1.09.13.16-0 - ALUGUEIS PESSOA FISICA, a Recorrente apresentou documentação que comprovaria a escrituração como sendo de aluguel pago pelas franquias, contudo não era o local onde a própria Recorrente desenvolvia suas atividades.

A fiscalização exigiu maiores esclarecimentos que culminaram em 02 (duas) situações distintas descritas pela fiscalização da seguinte forma:

- a) Os imóveis a que se referiram os aluguéis foram ocupados pelas franqueadas, ou seja, quem desenvolveu atividades nos imóveis foram as lojas franqueadas;
- b) Os imóveis a que se referiram os aluguéis estavam desocupados, ou seja, não foi desenvolvida qualquer atividade nos imóveis.

Ao final a fiscalização considerou que os valores eram indedutíveis nos termos do (art. 47 da Lei nº 4.506/64 e art. 13 da Lei nº 9.249/95, por não serem necessárias à atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora, assim entendidas àquelas associadas transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e que são usuais ou normais, restando caracterizada a infração de FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM ALUGUÉIS, com valores foram consolidados no quadro 10:

Quadro 10: Consolidação trimestral das despesas indedutíveis com aluguéis

Período de Apuração	Valor
3º TRIM/2017	R\$ 8.725.376,30
4º TRIM/2017	R\$ 8.851.602,30
1º TRIM/2018	R\$ 6.740.666,45
2º TRIM/2018	R\$ 4.755.750,44
3º TRIM/2018	R\$ 4.658.445,05
4º TRIM/2018	R\$ 4.842.743,11
1º TRIM/2019	R\$ 6.666.461,55
2º TRIM/2019	R\$ 138.890,67
3º TRIM/2019	R\$ 138.021,84
4º TRIM/2019	R\$ 139.338,78

2.5 Dedução indevida de despesas do grupo empresarial

Analisando os registros contábeis das despesas relativas à prestação de serviços das empresas: VISAGIO CONSULTORIA E ASSESSORIA E CRIARE CONSULTING SOTWARE ME, a fiscalização constatou que outras empresas do grupo Ortobom se beneficiaram dessas despesas.

A própria Recorrente, em resposta à intimação (fls. 1.468/1.469), esclareceu que mais quinze empresas do grupo ORTOBOM foram beneficiadas pelos projetos (“*implantação do núcleo de automação de processos da Ortobom*”) e que, conseqüentemente, houve o rateio dos gastos correspondentes entre essas empresas, sem, contudo, esclarecer o critério de rateio.

Diante da falta de comprovação das operações registradas na contabilidade, a fiscalização entendeu que as despesas ocorreram por “*mera liberalidade*” e que não eram necessárias a atividade da empresa, sendo indedutíveis para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 311 do RIR/2018.

Visagio Consultoria e Assessoria					Criare Consulting Sotware ME				
Data	Despesa (a)	Parte do Grupo (a x 15/18)	PA	Infração	Data	Despesa (a)	Parte do Grupo (a x 17/18)	PA	Infração
04/JUN/2019	R\$ 120.000,00	R\$ 112.500,00	2º TRIM/2019	R\$ 112.500,00	20/FEV/2019	R\$ 47.500,00	R\$ 44.531,25		
02/JUL/2019	R\$ 130.000,00	R\$ 121.875,00			01/MAR/2019	R\$ 47.500,00	R\$ 44.531,25	1º TRIM/2019	R\$ 89.062,50
12/AGO/2019	R\$ 140.000,00	R\$ 131.250,00	3º TRIM/2019	R\$ 253.125,00	05/ABR/2019	R\$ 47.500,00	R\$ 44.531,25	2º TRIM/2019	R\$ 44.531,25
TOTAL	R\$ 390.000,00	R\$ 365.625,00			TOTAL	R\$ 142.500,00	R\$ 133.593,75		

A infração registrada pela fiscalização foi de DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DO GRUPO EMPRESARIAL, com valores consolidados nos quadros abaixo:

Período de Apuração	Valor da Infração
1º TRIM/2019	R\$ 89.062,50
2º TRIM/2019	R\$ 157.031,25
3º TRIM/2019	R\$ 253.125,00

2.6 Aplicações de capital indevidamente contabilizadas como despesas

A fiscalização exigiu esclarecimentos do registro contábil da nota fiscal de serviços nº 774, emitida por Gelar Refrigeração Ltda, no valor de R\$ 61.600,00, escriturada em 01/11/2019 à débito da conta de resultado: 3.5.2.06.13.11-0 – SERV PROF PJ RJ DESP ADM.

Para a fiscalização os esclarecimentos prestados pela Recorrente indicaram que no valor cobrado incluía a aquisição e a instalação de Ar-condicionado split ("Splitão") 10 TR, sendo que de acordo com o art. 313 do RIR/2018, bens com vida útil superior a um ano e valor unitário superior a R\$ 1.200,00, caracterizam, para fins fiscais, aplicações de capital que devem ser ativadas para posterior depreciação.

A fiscalização recalculou os valores de depreciação nos termos da IN 1.700/2017, considerando a vida útil de 10 anos (produtos classificados no capítulo 8415 da NCM), de modo que a Recorrente fazia juz a R\$ 1.026,67 (R\$ 61.600,00 x 10% / 12 meses x 2 meses) de despesa de depreciação.

A conclusão foi pela infração de APLICAÇÕES DE CAPITAL INDEVIDAMENTE CONTABILIZADAS COMO DESPESAS no valor de R\$ 60.573,33 (R\$ 61.600,00 – R\$ 1.026,67).

2.7 Falta de adição ao lucro líquido de despesas ineditáveis com brindes

Os valores registrados na conta de resultado: 3.5.7.02.13.01-0 - OUTRAS DESPESAS-RJ/ND (R\$ 35.415,73 no 1º TRIM/2019 e R\$ 209.707,54 no 2º TRIM/2019) foram questionados pela fiscalização no curso do procedimento fiscal.

Ocorre que não foram identificadas as necessárias adições ao Lucro Líquido (ajustes na apuração), sendo a matéria disciplinada pelo artigo 13, inciso VII, da Lei 9.249 de 1995, tendo a Recorrente reconhecendo o equívoco em resposta aos questionamentos:

Dessa foram, restou caracterizada a infração e FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DE DESPESAS INEDITÁVEIS COM BRINDES, com valores consolidados no quadro abaixo:

Período de Apuração	Valor da Infração
1º TRIM/2019	R\$ 35.415,73
2º TRIM/2019	R\$ 209.707,54

2.8 Compensação indevida de prejuízo fiscal de exercícios anteriores e 2.9 Compensação indevida de base de cálculo negativa de csll de exercícios anteriores

A ECF registrava um saldo de R\$ 2.840.996,31 de prejuízos fiscais de exercícios anteriores no início do 3º trimestre de 2017, sendo utilizado, em AGOSTO/2017 o valor de R\$ 2.850.856,02 para quitar débitos no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária (Recibo de Negociação fls. 1806/1809).

Nos períodos seguintes, a Recorrente compensou prejuízos nos períodos de apuração posteriores, praticando a irregularidade fiscal denominada COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, com valores no quadro abaixo:

Período de Apuração	Valor
3º TRIM/2017	R\$ 25.128,82
2º TRIM/2018	R\$ 217.411,68
3º TRIM/2018	R\$ 200.374,90
Período de Apuração	Valor
1º TRIM/2019	R\$ 140.521,35
2º TRIM/2019	R\$ 295.860,62
3º TRIM/2019	R\$ 139.327,24
4º TRIM/2019	R\$ 491.877,19

Após a ciência dos Autos de Infração, a Recorrente apresentou impugnação (2.567/2.629), bem relatado pela autoridade de 1º instância, a qual reproduzo abaixo as alegações e argumentos apresentados:

Em suas razões de defesa, a contribuinte, de início, se queixa do fato de a ação ter sido dirigida simultaneamente a todas as 16 empresas do Grupo Ortobom, o que afirma ter dificultado sobremaneira o gerenciamento dos prazos de fiscalização, bem como o seu cumprimento, acrescentando que o procedimento se desenrolara durante a pandemia da Covid-19.

Passa então a contestar cada uma das infrações que lhe foram atribuídas.

No que se refere à comprovação da exigibilidade das obrigações questionadas pela fiscalização, alega ter apresentado, por amostragem, adiantamentos efetuados por franqueados seus conforme tabela abaixo:

Data	Conta Debitada	Conta Creditada	Valor
08/05/2019	1.01.01.02.01.040-0 - Bco. Bradesco C/C 16443-7	2.01.02.05.01.001-0 - Adto Clientes RJ	R\$ 108.126,61
13/05/2019	1.01.01.02.01.040-0 - Bco. Bradesco C/C 16443-7	2.01.02.05.01.001-0 - Adto Clientes RJ	R\$ 107.612,24

Diz ser praxe no mercado em que atua, setor moveleiro com plantas industriais espalhadas pelo País e com a comercialização por intermédio de rede de lojas franqueadas, que as ordens de produção só sejam disparadas mediante pedidos específicos firmados pelas franquias, ocorrendo, em geral, o pagamento antecipado da mercadoria, acrescentando que:

Por conta desse procedimento - que, frise-se, é praxe no mercado moveleiro - a Impugnante é obrigada a controlar, nas contas de passivo, diversos adiantamentos efetuados pela sua extensa rede de clientes (franqueados ou não), ocasionando uma constante e elevada movimentação nessas contas

Ressalta que tal prática evidencia que o saldo do passivo apresentado nos seus livros contábeis corresponde a efetivos adiantamentos dos valores a serem repassados pelos franqueados.

Pondera que, a despeito de o artigo 293, III, do RIR/2018 prever a imputação de omissão de receita em face da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexigíveis ao fechamento do balanço, a simples constatação de passivo sem pagamento, por si só, não tem o condão de evidenciar a existência de receita não declarada por parte da contribuinte, sustentando ser necessária a busca de elementos que a corroborem. Aduz que:

a lavratura dos autos de infração ora combatidos adveio somente do exame superficial da escrituração contábil da Impugnante, sem que o trabalho de campo tenha sido aprofundado no sentido de se aferir se as obrigações de fato foram liquidadas nos exercícios seguintes.

é certo que a Ação Fiscal, se imparcial fosse, teria buscado maiores elementos acerca do efetivo fluxo financeiro da Impugnante no período, buscando nestes dados as informações de que necessitava para aferir a suposta omissão de receitas por parte de sociedade, sob pena de restar prejudicado o mecanismo da presunção.

Sobre a comprovação da veracidade do passivo, afirma se dar por intermédio de documentos que demonstrem o cumprimento das obrigações em exercícios posteriores, acrescentando não serem raras discussões acerca do valor a ser restituído aos franqueados, que resultam, em alguns casos, em processos judiciais. Assevera ter demonstrado, no curso da fiscalização, a origem, destino e respectiva baixa na movimentação das obrigações lançadas na conta de adiantamentos de clientes.

Quanto às glosas de despesas realizadas pela fiscalização, sintetiza assim as premissas aplicáveis à dedutibilidade das despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL tendo em vista o disposto nos artigos 299 do RIR/99 e 311 do RIR/2018:

(i) a usualidade, necessidade e normalidade devem ser analisadas considerando-se que os atos praticados pela sociedade são corriqueiros para sua atividade-fim; (ii) esse critério, contudo, não é absoluto, eis que as despesas extraordinárias podem, dependendo da situação fática, atender aos requisitos legais de dedutibilidade; (iii) as interpretações restritivas e pautadas pelo subjetivismo não devem ser aceitas; e (iv) não cabe à fiscalização ponderar a respeito da oportunidade dos atos negociais da sociedade.

Na sequência, sustenta que as despesas relativas a aluguéis de imóveis ocupados por franqueados estão abarcados pelo conceito de despesas necessárias, por ser o modelo de franquias a “essência do sucesso da marca Ortobom”, acrescentado que:

Além de consistir em melhor opção como forma para assegurar a uniformização dos padrões das lojas, a garantia da rede de distribuição dos seus produtos e, principalmente, a proteção dos pontos de venda (na linha de outras grandes franquias, tal qual o McDonalds), a Impugnante entendeu que seria necessária sua interferência direta na escolha dos imóveis nos quais os franqueados se instalariam.

Em oposição ao modelo de aquisição direta dos imóveis ocupados pelas franquias, como foi a estratégia da franqueadora americana supramencionada, a Impugnante optou por celebrar os contratos de locação dos pontos comerciais diretamente com os proprietários e, posteriormente, efetuar a sublocação aos franqueados que ali iriam a se estabelecer, nos termos do art. 3º da Lei nº 13.966/2019.

Afirma que a contratação do aluguel é realizada diretamente em seu nome, o que considera suficiente para garantir a dedutibilidade das despesas. Justifica que os franqueados são, por vezes, pequenos empreendedores que não dispõem de garantias ou de capital suficiente para arcar com os custos. Pondera que, por ser o responsável final pelo pagamento no caso de inadimplemento por parte dos sublocatários, adotou o procedimento de arcar com o pagamento ante a impossibilidade dos franqueados. Destaca que:

Ora, se o ponto comercial é essencial às atividades de ambas as pessoas jurídicas -franqueadas e franqueadoras - resta cristalino que a assunção de despesas de aluguéis de franqueados como medida para garantir sua manutenção, bem como das benfeitorias dos imóveis com o objetivo de garantir a identidade visual da marca, ambos configuram despesa mais do que necessária às atividades comerciais da Impugnante.

Aduz não se tratar de liberalidade, ressaltando que sem a manutenção do ponto comercial restaria inviabilizada a venda dos colchões produzidos e o recebimento dos royalties dos franqueados, ou, ao menos, implicaria a perda substancial de seu faturamento.

Defende que a dedutibilidade de uma despesa está vinculada ao seu potencial para gerar receita tributável, ressaltando que os franqueados são as principais fontes produtoras de receitas da sociedade.

Depreende do Parecer Normativo nº 32/1981 que a usualidade e a normalidade de uma despesa devem ser relacionadas à natureza do negócio e não à frequência com que ela é dispendida.

Pondera que, no modelo de franquia que adota, é indispensável que os contratos de aluguéis ocupados pelos franqueados via sublocação sejam firmados em seu nome. Considera sob essa perspectiva que as despesas com locação glosadas estão intrinsecamente ligadas à consecução de sua atividade-fim.

Aduz que as particularidades da operação franqueada não podem ser desconsideradas, estando o desempenho econômico do franqueado diretamente

relacionado ao sucesso empresarial do franqueador. Entende ser desnecessária a prévia obrigação contratual de assunção de despesas do franqueado pelo franqueador.

Argumenta ainda que “a Autoridade Fiscal não logrou comprovar que as despesas de aluguel assumidas pela Impugnante não foram, de fato, reembolsadas pelos seus franqueados”.

Ressalta não haver discussão quanto à normalidade das despesas de aluguel para qualquer negócio, defendendo que deverá ser “reconhecido que o pagamento da locação para a manutenção dos pontos comerciais está intrinsecamente ligado à consecução da atividade-fim da Impugnante, ou seja, a operacionalização das suas vendas” com o cancelamento da glosa das despesas de aluguel.

No que tange à glosa de despesas com serviços prestados por pessoas jurídicas, aduz que os documentos apresentados durante a ação fiscal, contratos de prestação de serviço e notas fiscais, são hábeis e idôneos para justificar a escrituração das despesas operacionais incorridas.

Pondera que, por ser sua atividade eminentemente fabril, necessita contratar empresas de consultoria para prestação de serviço especializado nas áreas comercial, financeira, de marketing, jurídica, de RH para a capacitação e treinamento dos profissionais, administração estratégica dos contratos de franquia, dentre outros, evitando a criação de departamentos internos para tanto. Entende que tal fato por si só evidencia que os serviços foram efetivamente prestados. Considera que a fiscalização não se desincumbiu do dever de provar a infração, mas diz que vem trabalhando incessantemente para localizar toda e qualquer documentação adicional, acostando por amostragem o seguinte:

(i) Contratos de Prestação de Serviços firmados com as empresas de Consultorias (Doc. 06)

(ii) Notas Fiscais de Serviços emitidas pelas empresas de Consultorias; (Doc. 07)

(iii) Relação dos Trabalhadores Constantes no arquivo SEFIP de das empresas de Consultorias (Doc. 08); e

(iv) Recibos de passagens e hotéis nos quais os funcionários das consultorias ficaram instalados em diligências em favor da Impugnante. (Doc. 09)

Tece, em seguida, considerações sobre os serviços prestados por Pater Consultoria e Participações e seus funcionários, Dilermando Bentes de Souza Neto e André Luiz Fernandes Motta; por SDC Gestão Empresarial e seu funcionário Paulo Victor Tisse Fritz.

Observa a respeito das despesas com royalties:

Embora o Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/18) de fato condicione a dedutibilidade dos royalties para fins de IRPJ à averbação do ato perante o INPI, contrariamente, verificase que a norma regulamentada - utilizada

como fundamento para a exigência fiscal -qual seja, a Lei Federal n.º 4.131/1962 limita esse requisito às operações de pagamento de royalties entre empresa BRASILEIRAS e as licenciadoras ESTRANGEIRAS.

Considera, por tal motivo, que o Decreto instituiu novo requisito sem fundamento legal, não podendo ser validamente aplicada, sob pena de afronta ao princípio da legalidade. Transcreve entendimentos doutrinários neste sentido.

Defende que, de todo modo, as despesas devem ser deduzidas porque a averbação junto INPI deve ser entendida como sendo a da “Marca Nominativa Ortobom”, que está devidamente registrada em nome de Mercantil Vale dos Arinos Ltda, acrescentando que:

Ademais, além de a marca em si (Ortobom) estar devidamente registrada junto àquele órgão, o eventual descumprimento de requisito formal quanto à averbação do contrato de cessão de uso da marca não tem o condão de afastar a natureza jurídica do pagamento efetuado e, portanto, a dedutibilidade dos royalties em questão, sob pena de violar o princípio da substância sob a forma plenamente aplicável no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e, ainda, ensejando a bitributação dos referidos valores, o que não se pode admitir.

No que se refere às despesas com brindes, sustenta a impugnante sua dedutibilidade, asseverando que eles têm natureza de bonificações fornecidas aos seus clientes, que preenchem os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade em sua atividade. Ressalta que os brindes promocionais estão inseridos no contexto de “marketing de incentivo”, para melhoria da comunicação com clientes, fornecedores, funcionários etc. Menciona o Parecer Normativo nº 15/1976, do qual depreende que o conceito de brinde pressupõe que:

(i) seja destinado a promover a empresa e não necessariamente seus produtos; (ii) seja distribuído gratuitamente; (iii) tenha valor baixo ou nenhum valor comercial; (iv) tenha alguma utilidade; (v) represente índice moderado em relação à receita bruta; e (vi) seja concedido a clientes e não clientes.

Aduz que, com o artigo 13, VII, da Lei nº 9.249/95, buscou o legislador vedar os gastos incorridos com brindes por mera liberalidade, como um simples ato de favor que não contribui para a atividade empresarial, nem com ela se vincula. Questiona qual seria a liberalidade quando incorre, de fato, numa efetiva baixa de estoque, para dispor gratuitamente de seus próprios produtos aos seus clientes, almejando fidelizá-los e estimular futuras vendas.

Acrescenta que:

o próprio caput do art. 13 da Lei 9.249/1995 deixa claro que o ali estabelecido deve ser conjugado com o art. 47 da Lei 4.506/1964 (que estabelece os critérios gerais de dedutibilidade das despesas operacionais), razão pela qual não há como se como sustentar que as despesas com

fornecimento gratuito de produtos a clientes não sejam necessárias para a manutenção da fonte produtora da renda, pois são vitais para qualquer empresa comercial promover as suas vendas e fixar a sua marca entre a clientela.

como é usual no mercado em que atua, também adota a política de fornecer aos seus principais clientes bonificações em mercadorias. Dessa forma, beneficia seus clientes e ainda alavanca suas vendas e sua marca.

Além disso, vale dizer que, no que tange a regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais, o art. 54 da Lei 4.506/1964 admite a dedutibilidade, para fins de IRPJ, das despesas com propaganda, quando forem diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa.

Por fim, e conforme exposto em capítulos prévios, também prevalece na jurisprudência do CARF o entendimento de que a interpretação dos preceitos gerais de dedutibilidade não deve tender à subjetividade, de forma que as decisões relacionadas à administração da sociedade não podem ser relativizadas ou ficar sujeitas a critérios subjetivos das autoridades fiscais.

Afirma que, no caso em tela, conforme documentação acostada em sede de fiscalização (doc. 10), é possível verificar que os produtos destacados nas notas fiscais como brindes/doações são justamente seus próprios produtos, tratando-se de itens de menor valor (como travesseiros, saias para camas box) ou secundários (como colchões infantis).

Esclarece que o vocábulo “brinde”, utilizado em notas fiscais, foi adotado por ser nomenclatura comercial de unidades gratuitas de produtos, enquanto o CFOP utilizado corresponde genericamente a brindes, bonificações ou doações. Diz ainda que, adicionalmente às mercadorias bonificadas, existem despesas incluídas no montante glosado que, em realidade, correspondem a meras remessas referentes a resíduos e sucatas.

Contesta as glosas de despesas consideradas pela fiscalização como aplicações de capital:

A despesa é devidamente comprovada pela nota fiscal de serviços n° 774 emitida por Gelar Refrigeração Ltda. e corresponde a serviço de instalação de equipamento de ar-condicionado. Mister observar que não há se falar em aquisição do bem no caso em tela, tratando-se claramente de gastos incorridos com a contratação de um serviço.

Tanto é verdade que a própria Fiscalização reconhece a despesa como serviço ao afirmar que "ainda que a nota fiscal n° 774 se referisse apenas a instalação do equipamento (ar-condicionado splitão 10 TR) igualmente deveria ter sido ativada e não contabilizado diretamente como despesa".

Argumenta que o artigo 313 do RIR/2018 nada menciona acerca de “serviços de instalação de bens” ou qualquer serviço como integrante do custo do ativo imobilizado, defendendo tratar-se de despesa com contratação de serviço devidamente comprovada.

No que se refere às despesas do grupo empresarial, considera incorreto o rateio realizado pela fiscalização que não observou “as especificidades do porte (e conseqüentemente da complexidade da operação) de cada uma”, tornando a glosa indevida. Transcreve precedente do CARF para defender que rateio com base no faturamento deveria ter sido adotado, requerendo o cancelamento do crédito tributário sobre o montante glosado por utilização de critério inadequado e contrário à jurisprudência.

Aponta falha no procedimento da fiscalização ao apurar o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, por ter lançado mão da informação prestada na ECF relativa ao anocalendarário de 2015, desconsiderando os saldos anteriores a 2017, que podem ser acessados pelo SAPLI.

Considera, com base em julgado do CARF, que a falta de consulta à base de dados da RFB fulmina a pretensão fiscal.

Por fim, contesta a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, por inexistência de base legal; ressalta estar rechaçando, pelos motivos expostos, os lançamentos reflexos e protesta pela juntada de novas provas.

Tendo em vista que a Recorrente alega em sua defesa que a fiscalização desconsiderou os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL anteriores ao ano de 2017 e que em consulta ao sistema e-SAPLI, efetivamente constam saldos referente ao período mencionado pela defesa, a DRJ **decidiu pela Diligência**, (Resolução 106-000.435) de modo que que a unidade de origem informasse os reais saldos de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL, tendo em vista a possibilidade de ocorrência de baixas por utilização dos saldos registrados no e-SAPLI.

Em cumprimento a Resolução a unidade de origem apresentou informação fiscal (fls. 3.295/3.298), tomando como ponto de partida 1º trimestre de 2014 (início do uso da ECF), além do fato de que a análise da ECF demonstra que inexistiam saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores ao final do 1º trimestre de 2014

Ao final conclui que o lançamento deveria ser retificado, nos termos do quadro comparativo nº 2, em função do quadro comparativo entre a autuação a título de compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL e os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas a compensar existentes em cada trimestre:

Quadro 2: Comparativo entre Valores da Autuação e de Saldos a Compensar

Período Apuração	(a) Valor da Autuação	(b) Saldo a Compensar	(c) Autuação Possível (a – b)	(d) Autuação Indevida (a – c)
3º TRIM/2017	R\$ 25.128,82	R\$ 277.366,59	R\$ 0,00	R\$ 25.128,82
2º TRIM/2018	R\$ 217.411,68	R\$ 252.237,77	R\$ 0,00	R\$ 217.411,68
3º TRIM/2018	R\$ 200.374,90	R\$ 34.826,09	R\$ 165.548,81	R\$ 34.826,09
1º TRIM/2019	R\$ 140.521,35	R\$ 38.240,43	R\$ 102.280,92	R\$ 38.240,43
2º TRIM/2019	R\$ 295.860,62	R\$ 0,00	R\$ 295.860,62	R\$ 0,00
3º TRIM/2019	R\$ 139.327,24	R\$ 0,00	R\$ 139.327,24	R\$ 0,00
4º TRIM/2019	R\$ 491.877,19	R\$ 0,00	R\$ 491.877,19	R\$ 0,00

A Recorrente apresentou manifestação ao final da Diligência (fls. 3.305/3.307), onde repete o argumento da impugnação de que a autuação apresenta vício material decorrente da falta de consulta à base de dados oficial da RFB.

Analisando a impugnação apresentada, a 4ª TURMA/DRJ06 julgou e através do Acórdão 106-045.035, ementado da seguinte forma, deu publicidade à decisão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO LEGAL. A manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada caracteriza omissão de receita.

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.

ATIVO PERMANENTE. CUSTO DE AQUISIÇÃO. Os gastos necessários à instalação de um ativo imobilizado, que permitem colocá-lo em condições de uso, devem compor seu custo de aquisição, e, portanto, devem ser ativados, a menos que o

custo de aquisição não seja superior a R\$ 1.200,00 ou o bem tenha vida útil não superior a um ano.

DESPESAS INCORRIDAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. 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.

DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE. A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível.

DESPESAS DO GRUPO EMPRESARIAL. RATEIO. Os critérios de rateio precisam estar formalizados em instrumento firmado entre os intervenientes, e devem ser razoáveis e objetivos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

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

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

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

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

As infrações relativas a despesas de brindes e compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL foram canceladas no julgamento de primeira instância, sendo as demais infrações foram confirmadas pela DRJ.

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a DRJ entende que há previsão legal para sua cobrança, uma vez que a penalidade pecuniária compõe o crédito tributário.

Com relação ao pedido para produção de provas e juntada de novos documentos, a DRJ negou com base no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, tendo em vista a ausência de força maior ou o fato ou a direito superveniente alegado destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Com os cancelamentos efetivados, a autoridade julgadora apresentou os demonstrativos de IRPJ e CSLL devidos em quadros ao final do Acórdão

IRPJ:

	3º trim. 2017	4º trim. 2017
Lucro Real decl. após comp. prejuízo	33.505,09	318.339,69
Infrações confirmadas	10.015.601,11	10.115.496,01
IRPJ a aliq. de 15%	1.502.340,17	1.517.324,40
Base de cálculo do Adicional	9.989.106,20	10.373.835,70
Adicional total	998.910,62	1.037.383,57
Adicional declarado	0,00	25.833,97
Adicional devido	998.910,62	1.011.549,60
IRPJ devido	2.501.250,79	2.528.874,00

	1º trim. 2018	2º trim. 2018	3º trim. 2018	4º trim. 2018
Lucro Real decl. após comp. prejuízo	693.743,21	507.293,91	467.541,43	0,00
Infrações confirmadas	8.583.170,37	7.160.668,68	5.937.270,54	6.233.602,11
IRPJ a aliq. de 15%	1.287.475,56	1.074.100,30	890.590,58	935.040,32
Base de cálculo do Adicional	9.216.913,58	7.607.962,59	6.344.811,97	6.173.602,11
Adicional total	921.691,36	760.796,26	634.481,20	617.360,21
Adicional declarado	63.374,32	44.729,39	40.754,14	0,00
Adicional devido	858.317,04	716.066,87	593.727,06	617.360,21
IRPJ devido	2.145.792,59	1.790.167,17	1.484.317,64	1.552.400,53

	1º trim. 2019	2º trim. 2019	3º trim. 2019	4º trim. 2019
Lucro Real decl. após comp. prejuízo	327.883,14	690.341,45	341.392,90	1.147.713,45
Infrações confirmadas	15.276.655,29	4.304.754,44	8.013.375,76	7.604.462,80
IRPJ a aliq. de 15%	2.291.498,29	645.713,17	1.202.006,36	1.140.669,42
Base de cálculo do Adicional	15.544.538,43	4.935.095,89	8.294.768,66	8.692.176,25
Adicional total	1.554.453,84	493.509,59	829.476,87	869.217,63
Adicional declarado	26.788,31	63.034,14	28.139,29	108.771,34
Adicional devido	1.527.665,53	430.475,45	801.337,58	760.446,29
IRPJ devido	3.819.163,83	1.076.188,62	2.003.343,94	1.901.115,71

CSLL:

	Infrações confirmadas	CSLL devida
3º trim. 2017	10.003.601,11	900.324,10
4º trim. 2017	10.103.496,01	909.314,64
1º trim. 2018	8.567.170,37	771.045,33
2º trim. 2018	7.148.668,68	643.380,18
3º trim. 2018	5.925.270,54	533.274,35
4º trim. 2018	6.225.602,11	560.304,19
1º trim. 2019	15.038.694,29	1.353.482,49
2º trim. 2019	3.594.478,44	323.503,06
3º trim. 2019	7.287.735,76	655.896,22
4º trim. 2019	7.349.744,80	661.477,03

Irresignada, a Recorrente apresentou o Recurso Voluntário (fls. 3.385/3.458) onde apresenta, em geral, os mesmos argumentos da impugnação, **exceto** por uma arguição de nulidade por vício material e cerceamento do direito de defesa.

Aduz que há falhas em todo processo, especificamente alega que houve ausência de fundamento legal na glosa dos valores pagos à título de royalties como despesa na determinação do lucro real tributável, sob a alegação de que Contrato de Direito de Uso de Marca firmado entre as partes não foi registrado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI e que essa exigência não esta baseada em legislação aplicável ao caso, e com isso fere o princípio da ampla defesa da Recorrente, impossibilitando de refutar a autuação.

Não houve evolução nos argumentos em relação à impugnação para infração de omissão de receitas pela manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

Sobre o item “Glosas de despesas dedutíveis”, após o cancelamento da glosa de despesas com brindes, permaneceram ainda sob discussão as seguintes glosas, consignadas no item 3.2 do Recurso Voluntário:

3.2) DA INDEVIDA GLOSA DE DESPESAS DEDUTÍVEIS

Conforme se extrai do v. acórdão recorrido, as D. Autoridades Julgadoras acataram o entendimento da Fiscalização reconhecendo como válida a glosa das seguintes despesas da apuração do IRPJ e CSLL:

- Aluguéis de imóveis ocupados por franqueadas;
- Serviços prestados por pessoas jurídicas;
- Royalties (apenas em relação ao IRPJ);
- Despesas com imobilizado;
- Despesas do Grupo Empresarial.

Em todos os pontos acima, a Recorrente apresenta poucos argumentos adicionais em relação à impugnação que serão enfrentados no voto.

A Recorrente reitera que é indevida a exigência de juros de mora sobre a multa punitiva e ao final apresenta os pedidos:

4) DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto ao longo dos presentes autos, requerer a V.Sas. o recebimento e conhecimento do presente Recurso Voluntário, para que, preliminarmente, ante o incontestável defeito na motivação do lançamento (elemento essencial para o lançamento fiscal), no que tange à indevida glosa das despesas com royalties na apuração do lucro real, requer a Recorrente a ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO, seja pelo VÍCIO MATERIAL INERENTE AO LANÇAMENTO ORIGINÁRIO ou pelo CERCEAMENTO DE DEFESA À RECORRENTE, em frontal violação ao entendimento já exprimido por esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

No mérito, considerando o cancelamento apenas parcial da autuação originária – atrelada às despesas com brindes e à compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL, que autorizou a redução parcial da exigência de IRPJ e CSLL – mantendo os demais valores originalmente constituídos, requerer a V.Sas.

que o presente Recurso Voluntário seja julgado PROCEDENTE para reformar o v.

acórdão nº 106-045.035 – proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento/DRJ06, a fim de que seja TOTALMENTE cancelada a presente cobrança, afastando, em definitivo, o suposto crédito tributário de Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como de Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), seja em virtude das nulidades do auto de infração, seja em decorrência dos incongruentes e insubsistentes fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal quando da autuação originária.

Caso assim não se entenda, ao menos, requer seja afastada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, uma vez que inexistente fundamento legal para exigência dessa natureza.

No mais, a Recorrente requer que seja intimada da designação de data para o oportuno julgamento e, protesta, em tempo, pela sustentação oral das razões deste Recurso Voluntário.

É o relatório do essencial

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, Relator.

Tendo tomado ciência do Acórdão de Impugnação no dia 17/10/2023 por ciência eletrônica no seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) e apresentado o respectivo recurso voluntário em 16/11/2023, logo o recurso é tempestivos e preenche os requisitos de admissibilidade, dele portanto, tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade

Como descrito no relatório, a Recorrente adicionou a sua defesa uma arguição de nulidade por uma suposta ausência de fundamento legal na glosa dos valores pagos à título de royalties como despesa na determinação do lucro real tributável.

Para a Recorrente o enquadramento “*único e exclusivo*” no 3º do art. 355 do RIR/99 e no 3º do art. 365 do RIR/2018 para a glosa das despesas de *royalties* devido à ausência de registro junto ao INPI do Contrato de Direito de Uso de Marca firmado entre as partes não justificaria a glosa da despesa.

Além disso, aduz que essa ausência de fundamentação aplicável ao caso feriu o princípio da ampla defesa da Recorrente, impossibilitando de refutar a autuação

Assim dispõe os artigos supracitados:

Decreto 3000/99

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou 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 das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

(...)

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como 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 respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI**, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da **Lei nº 9.279**, de 14 de maio de 1996. (*Griffou-se*)

Decreto 9.580/2018

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).

(...)

§ 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). *(Griffou-se)*

Para a Recorrente, apesar da condição de dedutibilidade dos *royalties* para fins de IRPJ à averbação do ato perante o INPI, contudo, estando os artigos dos decretos tem por regra matriz o art. 12 da Lei 4.131/62, e o entendimento da Recorrente é que a averbação é apenas para operações de pagamento de *royalties* entre empresas brasileiras e as licenciadoras estrangeiras, conforme trecho abaixo do Recurso Voluntário:

Ou seja, diferentemente do que entende a Autoridade Fiscalizadora, e confirma o v. acórdão recorrido, **não há na Lei Federal nº 4.131/1962 determinação que autorize a exigência do registro do contrato de licença no INPI** quando o licenciado e o beneficiário são pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. *(Griffou-se)*

Pois bem,

Para a dedutibilidade de royalties no IRPJ, realmente foram incluídas as duas leis em discussão, sendo uma no caput (Lei 4.131/62) e a outra no § 3º (Lei 9.279/96), contudo cada uma delas aborda um determinado aspecto da operação.

A Lei 4.131/62, conhecida como a Lei de Capitais Estrangeiros, disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e é aplicada quando envolve partes estrangeiras e a Lei 9.279/96, conhecida como Lei de Propriedade Industrial, regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial.

Estando as duas empresa dentro do Brasil, logo, não está se tratando de remessa de valores para o exterior, não se aplicando as regras da Lei 4.131/62, de modo que as regras da Lei 9.279/96, que expressamente determina que a dedutibilidade dos valores pagos somente terá efeito “*a partir da averbação do ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação*”, deve ser seguida, bem como outras determinações prevista na lei.

Em relação a “*terceiros interessados*”, previsto no art. 140 da Lei 9.279/96, apesar da respeitável citação de ilustre doutrinador contrário a qualificação do fisco como terceiro, entendo que permanece a obrigação de registro do contrato junto ao INPI,

Desta forma, não assiste razão a Recorrente na sua arguição de nulidade, não se sustentando a alegação de ausência de fundamento legal capaz de suportar a glosa dos valores pagos.

É certo que o lançamento tributário pode e deve ser objeto de declaração de nulidade quando for inexistente, insuficiente ou obscura a motivação do ato administrativo, impedindo ou dificultando a compreensão, pelo sujeito passivo, do ilícito que lhe está sendo imputado pela fiscalização.

Isso, entretanto, não se deu no caso dos presentes autos

De fato, como se depreende da impugnação e do recurso voluntário, a Recorrente compreendeu perfeitamente o ilícito que lhe foi imputado, tanto é assim que se defendeu a contento, não caracterizando afronta ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Diante do exposto, voto por indeferir a preliminar suscitada pela defesa

Mérito

Superada a preliminar apresentada no Recurso Voluntário, passa-se a análise das razões de mérito invocadas pelo contribuinte, antes contudo deve-se ressaltar que foram canceladas no julgamento de primeira instância as infrações abaixo listadas, sem que houvesse a interposição de recurso de ofício, tornando as matérias incontroversas:

- 2.7 Falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis com brindes,
- 2.8 Compensação indevida de prejuízo fiscal de exercícios anteriores, e
- 2.9 Compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL de exercícios anteriores

Desta forma, a lide se resume a demais infrações relativas a despesas consideradas indedutíveis, descritas no item 2 do Relatório Fiscal:

- 2.1 Despesas indedutíveis com serviços não comprovados
- 2.2 Dedução indevida de despesas com royalties
- 2.3 Manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada
- 2.4 Falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis com aluguéis
- 2.5 Dedução indevida de despesas do grupo empresarial
- 2.6 Aplicações de capital indevidamente contabilizadas como despesas

Passo ao julgamento de cada ponto em tópicos específicos, conforme os argumentos da defesa.

Despesas indedutíveis com serviços não comprovados

Em auditoria nas contas de resultado: "3.5.1.09.13.11-0 - SERV PROF PJ RJ DESP VEND" e "3.5.2.06.13.11-0 - SERV PROF PJ RJ DESP ADM, a fiscalização discriminou alguns lançamentos para maiores detalhamentos (Quadro 1 – fl. 2.386).

No Relatório Fiscal são detalhados aspectos relacionados a vinculação com a Recorrente dos sócios das empresas selecionadas (Quadro 2 – fl. 2.387), destacando que as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (**DIRFs**) apresentada por essas empresas constam como clientes apenas empresas do Grupo Ortobom (Quadro 3 – fl. 2.388).

Com acesso aos Contratos de Prestação de Serviços, a fiscalização identificou que diversas empresas foram contratadas para executar as mesmas atividades, porém a descrição dos serviços no objeto do contrato foi feita de forma genérica.

Em relação as Notas Fiscais, a fiscalização constatou inconsistências na descrição dos serviços, citando o exemplo:

Para exemplificar, de acordo com o contrato, a Schmidt Consultoria e Participações Ltda. deveria fazer "Prestação contínua de serviços consultoria de publicidade", mas, conforme as notas fiscais, prestou "Consultoria de compras".
(Griffou-se)

Diante das inconsistências e divergências, a fiscalização intimou a Recorrente (Termo de Intimação Fiscal nº 23 – fls. 508/526) a apresentar documentos que demonstrassem que os serviços foram efetivamente prestados, principalmente devido a forma genérica como foi descrito nas notas fiscais.

Foram feitos os seguintes questionamentos:

- a. Descrever detalhadamente os serviços prestados.
- b. Informar quem (nome das pessoas, CPF e vínculo com a prestadora) prestou os serviços.
- c. Informar se os serviços foram prestados esporádica ou continuamente e qual a periodicidade.
- d. Com que periodicidade eram realizadas reuniões com a fiscalizada, onde (endereço) eram realizadas, quem participava (nome das pessoas e vinculação com a fiscalizada) e de que forma (presencial, remotas, por vídeo conferência, etc.) eram feitas as reuniões.
- e. De que forma (relatórios, verbalmente etc.), para quem e com qual periodicidade eram apresentadas as conclusões dos serviços para a pessoa jurídica fiscalizada.

f. Apresentar documentação (relatórios, atas de reuniões, troca de mensagens, etc.) que comprove que os serviços a que se referem as despesas do quadro anterior foram efetivamente prestados.

g. Se for o caso, apresentar esclarecimentos adicionais que julgar pertinentes.

Os esclarecimentos foram considerados insuficientes e mesmo após DILIGÊNCIAS em todos os prestadores de serviço, as lacunas não foram sanadas de modo que ao final, a fiscalização conclui:

2.1.7 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/2018.

No caso de despesas com prestação de serviços, para que se possa atestar o atendimento desses requisitos não basta a apresentação de contratos e/ou notas fiscais que descrevem de forma genérica os serviços prestados, mormente quando existe vinculação entre o tomador dos serviços e os prestadores.

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 não foram apresentados nem os quesitos formulados foram respondidos.

Assim, restou caracterizada irregularidade fiscal ora denominada **DESPESAS INDEDUTÍVEIS COM SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS** 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/99 e do art. 311 do RIR/2018. **(Griffou-se)**

Em sua defesa, a Recorrente ressalta o fato de a fiscalização relatar que as despesas foram efetuadas com empresas que apresentavam algum vínculo familiar, alega que esse fato não desabona as despesas incorridas, além do mais, essa situação não foi utilizada com fundamento para glosa e por isso não se aprofundou nesse aspecto na sua defesa.

Discorre sobre a importância de consultorias para expansão de negócios, notadamente seu caso, onde há uma ausência de departamentos internos que supram necessidades específicas gerenciais, principalmente pelo fato de ser uma indústria *“iminentemente fabril”*.

Ressalta que nesses casos o ônus da prova é da fiscalização, tendo a autoridade fiscal se desincumbido do dever de provar a infração.

Afirma que a DRJ não se aprofundou na análise das provas e esclarecimentos apresentados em sede de impugnação e reapresenta os documentos em sede recursal.

Aduz que *“a exigência de comprovação tem de guardar proporção com o objeto a ser provado”*, e que todos os esforços, desde o período de fiscalização, são no sentido de provar a veracidade da despesa escriturada.

Pois bem,

Inicialmente, convém esclarecer que concordo com o argumento da Recorrente de que a presença de vínculo familiar em prestadoras de serviço não desabonam a despesa, desde que estejam acompanhadas de outras provas da efetiva prestação do serviço.

Dito isso, passemos a análise dos argumentos e documentos apresentados pela Recorrente que foram afastados pela DRJ sob a alegação de que eram insatisfatórios como prova de que os serviços tenham sido efetivamente prestados, bem como as notas fiscais não discriminaram devidamente os serviços executados, não permitindo a verificação do cumprimento dos requisitos exigidos pelos artigos 299 do RIR/1999 e 311 do RIR/2018 – de necessidade, de usualidade e de normalidade das despesas incorridas

É certo que o art. 299 do RIR/99 (art. 311 do RIR/2018) autoriza a dedução de despesas necessárias a transações e operações inerentes às atividades realizadas pelo contribuinte, contudo, quando havendo questionamento por parte da autoridade fiscal, cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência e as características das despesas registradas e por ele deduzidas, validando a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Adicionalmente ao art 299 e 311, deve-se ter atenção a determinação de observância da legislação comercial e fiscal da escrituração, mantendo em ordem os livros documentos e papéis relativos à sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Nesse sentido, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis.

No ponto, compulsando os documentos apresentados à fiscalização, bem como os anexados na fase de impugnação (trecho abaixo):

Assim sendo, uma vez que são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito (art. 332 do Código de Processo Civil), a Impugnante pede vênias para apresentar a seguinte documentação adicional localizada, acostada por amostragem, apta a comprovar a efetividade dos serviços prestados:

- (i) Contratos de Prestação de Serviços firmados com as empresas de Consultorias (Doc.05)
- (ii) Notas Fiscais de Serviços emitidas pelas empresas de Consultorias; (Doc.06)
- (iii) Relação dos Trabalhadores Constantes no arquivo SEFIP de das empresas de Consultorias (Doc.07); e
- (iv) Recibos de hotéis nos quais os funcionários das consultorias ficaram instalados em diligências em favor da Impugnante. (Doc.08)

Constato que todos guardam relação com as despesas escrituradas e, além disso, corroboro com o argumento apresentado pela Recorrente no Recurso Voluntário no sentido de que a exigência de comprovação deve ser proporcional ao objeto a ser provado, ademais, não houve questionamento da veracidade dos documentos apresentados.

Sobre o quesito das despesas serem usuais/normais e necessárias a atividade da Recorrente e a manutenção da fonte produtora (requisitos subjetivos), não resta dúvida que assessorias e consultorias possuem a especialização necessária em suas áreas de atuação, bem como podem modificar o rumo do desempenho de uma empresa.

A Recorrente apresenta exemplo de CIRCULAR INTERNA (CI), que eram emitidos pelas empresas de consultoria visando a padronização de procedimentos, sendo que esses documentos passaram a integrar o portal do Grupo Ortobom, conforme exemplo de prints de telas anexadas ao Recurso Voluntário



Com isso, formei convencimento de que as despesas, em princípio, são razoáveis e estão em consonância com as atividades da empresa e de acordo com a legislação, razão pela qual, dou procedência ao Recurso Voluntário em relação a esse item

Dedução indevida de despesas com *Royalties*

Com acesso a ECD, a Fiscalização identificou despesas na conta 3.5.2.06.13.11-0 - SERV PROF PJ RJ DESP ADM, com histórico de NFs emitidas pela empresa: MERCANTIL VALE DO ARINOS LTDA.

Ao ser questionada, a Recorrente respondeu que os valores pagos eram referentes a **royalties**, apresentando os "*Contrato de Direito de Uso de Marca*" para uso da nominativa ORTOBOM e que os citados contratos NÃO haviam sido averbados no INPI.

A informação da não averbação foi confirmada em diligência junto a Mercantil Vale do Arinos Ltda.

Como a averbação é uma exigência legal para dedutibilidade de despesas de royalties pelo uso de marcas, a fiscalização procedeu a glosa.

Nesse ponto, a Recorrente retorna a discussão sobre a nulidade, pois no seu entendimento, a regra para averbação se limita a transações com empresa estrangeiras e como os contratos foram firmados entre empresas nacionais não há essa obrigatoriedade para usufruir da dedutibilidade da despesa na apuração do IRPJ.

No Recurso reforça a sua tese em função da promulgação da Lei 14.596/2023 que trata da sistemática de preços de transferência e que revogou os artigos 12 e 13 da Lei n. 4.131/1962 e reafirma:

Resta evidente, portanto, que a exigência do registro no INPI, **somente se aplicaria a operações de royalties com beneficiários residentes no exterior.**
(Griffou-se)

Como já esclarecido no voto em relação a nulidade, as leis Lei 4.131/62 e Lei 9.279/96, tratam de situações distintas, sendo que no caso da Recorrente, estando as duas empresas no Brasil, há que se seguir o regramento da Lei 9.279/96, conhecida como Lei de Propriedade Industrial, regula os direitos e obrigações relativos a propriedade industrial

Dessa forma, acertada a decisão da DRJ na manutenção da glosa pelo descumprimento de regra prevista no § 3º do art. 355 do RIR/99, quanto no art. 365 do RIR/2018.

A autoridade fiscal destaca no Relatório Fiscal o art. 140 da Lei 9.279/96, que mais uma vez determina a averbação do contrato junto ao INPI para produção de efeitos junto a terceiros.

Lei nº 9.279/96

Art. 140. O contrato de licença deverá ser averbado no INPI para que produza efeitos em relação a terceiros.

§ 1º A averbação produzirá efeitos em relação a terceiros a partir da data de sua publicação.

Em relação a princípio da legalidade, a Recorrente aduz que os Decretos que estabeleceram o Regulamento do Imposto de Renda extrapolaram suas atribuições ao estabelecer regras que não se encontram nas Leis matrizes.

Ocorre que o próprio texto do Regulamento, expressamente remete à Lei 9.279/96 exigindo a averbação dos contratos no INPI para fins de dedutibilidade do IRPJ.

Ademais, alegações de ilegalidade de dispositivos de Decretos devem ser afastadas pela impossibilidade de o julgador administrativo, integrante de órgão inserido na estrutura do Poder Executivo, deixar de seguir os instrumentos normativos editados pelo Chefe deste Poder e que estejam em plena vigência.

A Recorrente alega ainda que as despesas foram consideradas válidas para dedução na apuração da CSLL, tendo em vista o não questionamento pela fiscalização da necessidade do dispêndio, conforme trecho abaixo da peça recursal:

Primeiramente, cumpre destacar que, ao contrário das demais despesas retro elucidadas, a Autoridade Fiscal NÃO está questionando a necessidade do dispêndio incorrido pela empresa. Isso porque referidos **valores foram devidamente deduzidos da apuração da CSLL**, não havendo constituição de crédito tributário em relação a esse ponto, ou seja, em nada fora mencionada a base de cálculo da CSLL.

Por conseguinte, embora a D. Autoridade Fiscal **tenha reconhecido que a despesa é necessária à empresa para fins de apuração da CSLL**, as despesas com royalties pagos pela ora Recorrente à empresa brasileira Mercantil Vale do Arinos **foram consideradas indedutíveis para fins de determinação do lucro real**, uma vez que o Contrato de Direito de Uso de Marca firmado entre as partes, em 01/02/2019, não foi registrado no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, o que não se pode admitir. *(Griffou-se)*

Em relação a esse ponto, cito o Acórdão 9101-006.419 de relatoria do I. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

MÉRITO

No que se refere ao mérito, cumpre-nos de início aduzir que o disposto no **art. 57 da Lei nº 8.981/95 não criou uma identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e a CSLL**, nem a qualquer outro critério componente da regra de incidência de cada um desses tributos, como alíquotas, sujeitos passivos, coordenadas geográficas de aplicação (como a tributação internacional pelo modelo territorial ou universal), etc.

O artigo diz respeito a regras específicas e não integradoras do núcleo normativo da incidência, isto é, aquelas relativas a definição dos períodos (trimestral ou anual) e atinentes ao pagamento, como vencimento, número de quotas, taxa de juros, etc.

Esse entendimento já foi firmado em inúmeros julgados do CARF, sobre os mais variados temas. Cito, a título exemplificativo, o AC 9101-003.424, de 06/02/2018, por maioria de votos por “7 x 1”, cuja ementa transcrevo abaixo:

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. BEFIEX. TRAVA 30%. LIMITE LEGAL.

Ausente previsão legal específica autorizando a compensação integral de base negativa (CSLL), quanto às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (BEFIEX), é mantida a glosa da compensação acima do limite legal no percentual de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões. Não há identidade entre a base de cálculo do IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 57, da Lei nº 8.981/1995.

O Imposto de Renda, tal qual o conhecemos, completou, neste ano de 2022, 100 (cem) anos de existência no Brasil. Ainda hoje aplicamos regras editadas há várias décadas. Já a Contribuição Social sobre o Lucro é mais recente, uma vez que a própria competência para a instituir só foi introduzida no cenário nacional pela atual Constituição Federal de 1988. Desse modo, as leis antigas do IRPJ que dispensavam tratamento distinto da contabilidade comercial, cujas regras são de direito comercial, não se aplicam à CSLL, quando ainda em vigor sem terem sido atualizadas para prever o mesmo tratamento à contribuição. Na verdade, mesmo leis publicadas alguns anos após a CF e à própria criação da CSLL costumavam tratar apenas do IRPJ e serem omissas quanto à CSLL. Esse cenário perdurou até 1995. Desde então, é raro encontrarmos leis que dispensem tratamentos exclusivos para o IRPJ, exceto a concessão de benefícios fiscais. Estes, quase sempre, são apenas atinentes ao IRPJ.

Assim, **em face do primado da legalidade, não se pode transpor para a CSLL as regras do IRPJ, sem previsão legal.** É o caso aqui tratado. As restrições de dedutibilidade de despesas com royalties por diplomas legais bem longevos (Lei nº 4.506/1964, Lei nº 3.470/1958, Lei nº 4.131/1962, art. 12, caput, Decreto-Lei nº 1.730/1979 e Lei nº 8.383/1991), cujos dispositivos estão reunidos nos art. 363 e 365 do RIR/2018 (art. 353 e 355 do RIR/1999, então vigente), que abaixo transcrevo:

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

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

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

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

a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

(...)

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).

Essas previsões jamais foram legalmente estendidas para a CSLL, o que nos leva a concluir que a esta contribuição não se aplicam.

Para além disso, é importante destacar que a própria Receita Federal do Brasil adota atualmente o mesmo entendimento.

A Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, reúne o entendimento da Receita Federal acerca dos principais regras relativas atinentes ao IRPJ e à CSLL. O seu anexo I traz uma vasta lista de valores que devem ser, no entendimento do referido órgão, adicionados à base de cálculo dos dois tributos. No item A. 186, constam as mais variadas despesas com royalties que devem ser adicionadas, nos termos da legislação tributária, à base de cálculo do IRPJ, mas não na base de cálculo da CSLL. É bem verdade que se trata de um simples “não”, numa célula desse anexo, o que poderíamos até cogitar, eventualmente, como um erro.

Nada obstante, esse entendimento consta de Solução de Consulta COSIT nº 310, também de 2017, em que se faz referência expressa à IN 1700. Abaixo, reproduzo trechos da ementa em que constam tratamentos distintos para o IRPJ e para a CSLL, bem como uma parte da fundamentação do referido ato normativo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUÇÃO.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de royalties são dedutíveis, para fins de apuração do resultado ajustado, quando se constituir despesa necessária à atividade da empresa.

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas.

(...)

19. Conforme informado, a empresa beneficiária dos pagamentos a título de royalties é sócia da consulente fonte pagadora, mas não mantém, direta ou indiretamente, controle do capital com direito a voto desta. Tal situação se enquadra na hipótese descrita no inciso I do art. 353 do RIR/1999, restando, portanto, que o valor pago é indedutível para fins de apuração do lucro real. No entanto, essa conclusão não é transferível à CSLL.

(...)

20. Ademais, salienta-se que o item 99 do Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido da IN RFB nº 1.700, de 2017, deixa claro que o limite de dedutibilidade aplicável, nos casos previstos na legislação, ao IRPJ não se aplica à CSLL.

Aqui, vale apenas mencionar o item 99 corresponde ao anexo I na época vigente. Hoje, esse item, tal qual já nos referimos, é numerado por A.186 no atual anexo I.

Outro ponto, suscitado na defesa foi a alegação de que a “Marca Nominativa Ortobom” está devidamente registrada em nome da licenciadora, a empresa Mercantil Vale dos Arinos LTDA e por isso está plenamente observada as condições impostas pelo §3º do art. 355 do RIR/1999 e §3º do art. 365 do RIR/2018, e nas suas palavras: “*devendo ser reconhecida a dedutibilidade das despesas com royalties incorridas pela Recorrente*”.

Mais um equívoco na interpretação da legislação por parte da Recorrente, a exigência para dedutibilidade está na averbação do contrato de cessão de uso de marca, sendo confirmado pela própria Recorrente em resposta ao Termo de Intimação nº 15 (fls. 1.564/1.565) que não houve o cumprimento dessa providência

Dessa forma, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto, devendo ser mantida a glosa das despesas de royalties

Manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada

A fiscalização procedeu a glosa de despesas escrituradas na conta do passivo: 2.01.01.05.01.001-0-ADTO DE CLIENTES RJ, tendo em vista a falta de comprovação da exigibilidade por parte da Recorrente de saldo credor na data de 31/12/2019.

Nos casos de saldo credor sem comprovação da exigibilidade, a legislação determina que fica caracterizada uma presunção de omissão de receita nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

Logo, como se trata de uma presunção legal, há a inversão do ônus da prova, devendo o contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

A Recorrente alega que todos os documentos que afastariam a presunção foram apresentados no curso da fiscalização e mesmo assim, foram desconsiderados pela autoridade fiscal, bem como pelas autoridades julgadoras da DRJ.

Alega que diversos lançamentos no razão da conta de adiantamento registram os depósitos bancários efetuados pelos franqueados e com isso, estaria comprovada a exigibilidade das obrigações, afastando a presunção de omissão de receitas.

Aduz que a fiscalização deveria aprofundar a investigação no “*efetivo fluxo financeiro da Recorrente no período*”, de modo a obter maiores detalhes sobre as operações.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida. Peço vênia para transcrever a parte do voto da decisão recorrida que trata desta matéria, adotando-a como fundamento para decidir

Manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada A presunção de omissão de receitas caracterizada pela contabilização no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada pelo sujeito passivo encontra-se positivada no artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996:

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.

Tratando-se de uma presunção legal, compete exclusivamente ao sujeito passivo o ônus de demonstrar sua improcedência.

No presente processo, constatou a fiscalização a existência de saldo credor na conta do passivo “2.01.01.05.01.001-0-ADTO DE CLIENTES RJ”, cuja exigibilidade não foi devidamente comprovada pela fiscalizada. Intimada a informar, para os maiores credores as obrigações contabilizadas naquela conta, a data em que a obrigação havia sido reconhecida no passivo; o valor da obrigação; a data do vencimento/exigibilidade da obrigação, bem como a apresentar documentação que demonstrasse sua exigibilidade em 31/12/2019, a contribuinte encaminhou documentos e esclarecimentos para demonstrar a composição de dois únicos lançamentos contábeis (os mesmos mencionados na impugnação), a respeito dos quais a autoridade fiscal fez as seguintes observações:

Ao analisar os extratos apresentados, verificamos o registro de diversas operações (depósitos, TED, transferências, etc) a "crédito" na conta bancária e que totalizam os valores contabilizados em 08/MAI/2019 e em 13/MAI/2019.

Entretanto, a maior parte das operações retratadas nos extratos bancários sequer permite que se identifiquem quem seriam os fornecedores dos recursos, na medida em que há a indicação de terem sido feitos pelo "próprio favorecido", ou seja, os depósitos/transferências teriam sido feitos pela própria fiscalizada.

Ademais, mesmo em relação àquelas operações bancárias que identificam o supridor dos recursos depositados/transferidos (franquias da fiscalizada), a documentação apresentada não é suficiente para demonstrar que a obrigação decorrente do suprimento se mantinha no passivo em 31/DEZ/2019.

Portanto, os poucos documentos apresentados (extratos bancários e razão contábil) somente comprovam o ingresso de recursos em conta bancária

mantida pela fiscalizada junto ao Bradesco sem, entretanto, na maior parte das operações, permitir identificar o supridor dos recursos nem demonstrar que as obrigações decorrentes compunham o saldo credor da conta contábil do passivo sob análise em 31/DEZ/2019.

Percebe-se assim que não foram apresentados elementos que atestassem a exigibilidade dos valores registrados na conta do passivo em questão.

Em sua defesa, afirma a impugnante 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. Aduz ter havido exame superficial de sua escrituração contábil pela autoridade fiscal, sem buscar “aferir se as obrigações de fato foram liquidadas nos exercícios seguintes”.

Em se tratando de uma presunção legal, mostra-se inteiramente descabida a pretensão da impugnante de imputar à autoridade fiscal o dever de verificar a liquidação das obrigações em tela em exercícios futuros. Caberia tão somente a ela apresentar elementos que demonstrassem de forma indubitável a efetividade dos valores registrados na conta do passivo questionada, bem como sua eventual liquidação nos exercícios posteriores, de modo a justificar a manutenção de valores em aberto no período auditado, obrigação da qual a impugnante não se desincumbiu minimamente, buscando apenas transferi-la para fiscalização.

Ademais, como relatado pelo autor do feito, não se identifica na escrituração da empresa qualquer lançamento de baixa de adiantamentos feitos pelas franquias, seja por devolução de recursos às franquias, seja em virtude de emissão de notas fiscais de vendas:

Ao contrário, os lançamentos a débito da conta do passivo se referem à quitação de débitos para com fornecedores e prestadores de serviços, não tendo relação com clientes e/ou franquias.

Deste modo, nenhuma ressalva deve ser feita ao lançamento neste ponto

A presunção legal prevista no art. 40 da Lei 9.430/96 prevê a inversão do ônus da prova, não faz sentido a alegação de necessidade de aprofundamento pela fiscalização nos registros bancários de modo a comprovar que a exigibilidade foi quitada.

Como bem colocado pela DRJ, a fiscalização no processo de auditoria nos registros contábeis, não identificou nenhum lançamento de baixa dos citados adiantamentos feitos pelas franquias, que de alguma forma, comprovariam a devolução dos recursos adiantados pelas franquias.

O que se observa nesse ponto é que a Recorrente perdeu a oportunidade de robustecer a sua prova em sede de recurso voluntário ou mesmo refutar a fundamentação da DRJ, contentando-se a repetir em sede recursal as mesmas alegações impugnatórias.

Desta forma, deve ser mantida a decisão recorrida, impondo-se a sua ratificação em relação à manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada.

Falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis com aluguéis

Continuando a auditoria, a fiscalização verificou lançamentos no valor total de R\$ 45.657.296,49 no período de JUL/2017 a DEZ/2019 à débito nas seguintes contas contábeis relacionadas à aluguéis:

- 3.5.1.02.13.01 – ALUGUEIS RJ DESP VENDAS,
- 3.5.1.09.13.08-0 – DESP LEGAIS RJ DESP VENDA, e
- 3.5.1.09.13.16-0 – ALUGUEIS PESSOA FISICA

Ao ser questionada sobre a natureza das despesas, a Recorrente informou que se tratava de aluguéis das franquias, indicando que a despesa se referiam imóveis onde as franquias estavam desenvolvendo suas atividades de venda, ou seja, não era o local onde a Recorrente desenvolvia suas atividades.

Foram apresentados os **contratos de locação** firmados entre a Recorrente (locatária) e os proprietários dos imóveis (locadores), e os **contratos de sublocação** desses mesmos imóveis firmados entre a Recorrente e as franquias.

A Recorrente apresentou um demonstrativo da sistemática de contabilização, tomando como exemplo a lona no Shopping Center Tijuca, na cidade do Rio de Janeiro:

- 1) O total do aluguel do imóvel no período (JUL/17 a DEZ/19) foi de R\$ 2.321.324,91,
- 2) O montante reembolsado (repassado) pela franquia foi de R\$ 1.869.751,44,
- 3) As despesas contabilizadas pela fiscalizada totalizaram R\$ 451.573,47,

Em confronto com a ECD, a fiscalização constatou a escrituração de R\$ 1.158.375,27 para o fato contábil descrito pela Recorrente, ou seja, um valor superior ao informado de R\$ 451.573,47, além de identificar que em alguns meses houve o reembolso (repasso) total do aluguel e em outros meses o reembolso foi parcial.

A despeito da análise do demonstrativo, que era específico de um determinado imóvel, a fiscalização ainda identificou que a Recorrente escriturou como despesa própria, aluguéis de imóveis (lojas) ocupadas por franquias.

Diante dos esclarecimentos prestados, a fiscalização descreveu no Relatório Fiscal a sistemática adotada pela Recorrente em relação aos pagamentos de aluguéis das lojas franquias:

- a) Os imóveis foram alugados pela fiscalizada mediante contratos de locação celebrados com os proprietários dos imóveis;

- b) A fiscalizada firmou, com as franqueadas, contratos de sublocação dos imóveis, sendo que os contratos de sublocação continham cláusula estabelecendo que o aluguel (bem como os demais encargos com o imóvel) era de responsabilidade dos franqueados;
- c) As franqueadas desenvolveram atividades (comercialização de colchões e demais produtos) nos imóveis;
- d) A fiscalizada pagou os aluguéis aos proprietários dos imóveis e, como regra, fez o repasse desse ônus para as franqueadas, ou seja, cobrou o aluguel das franqueadas;
- e) Em alguns casos, a fiscalizada deixou de fazer, total ou parcialmente, o repasse dos aluguéis para as franquias. Nessas situações, incluindo alguns casos em que os imóveis estiveram "vazios" (não havia qualquer atividade no imóvel), o aluguel pago foi contabilizado também como despesa pela fiscalizada.

Com isso a fiscalização consolidou os esclarecimentos em 02 (dois) fatos contábeis:

- a) Os imóveis a que se referiram os aluguéis foram ocupados pelas franqueadas, ou seja, quem desenvolveu atividades nos imóveis foram as lojas franqueadas;
- b) Os imóveis a que se referiram os aluguéis estavam desocupados, ou seja, não foi desenvolvida qualquer atividade nos imóveis.

No primeiro caso (item (a)), a fiscalização entendeu que a assunção dos aluguéis pela fiscalizada não decorreu de disposição legal ou contratual, mas sim de decisão motivada "*por questões comerciais*", ou seja, uma mera liberalidade, de modo que essas despesas de aluguel não eram necessárias, normais e usuais, por consequência indedutíveis para fins fiscais.

Em relação aos imóveis desocupados, item (b), não foram desenvolvidas nenhuma atividade com relação intrínseca com a produção ou comercialização de bens ou serviços da Recorrente, mesmo que houvesse dispositivo contratual, para fins fiscais, não podem ser aceitos como dedutíveis, diante das especificidade da legislação fiscal sobre aluguéis (art. 13, inciso II, da Lei nº 9.249/95).

A DRJ confirmou a autuação reafirmando que para que sejam consideradas necessárias à atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora, as despesas devem estar voltadas à geração de receitas.

A Recorrente repete em grande parte os argumento já apresentados na impugnação, organizando-os de melhor forma no Recurso Voluntário ao dividi-los em 02 (dois) pontos:

- a) Quanto à possibilidade de dedução de despesas de responsabilidade de terceiros, e
- b) Da atividade da Recorrente e da capacidade de despesas com aluguéis dos franqueados.

Entendo que não merece reparo a decisão de primeira instância, a qual adoto como minhas razões de decidir, transcrevendo integralmente a parte do voto relativa as despesas de aluguéis:

Despesas com aluguéis de imóveis ocupados por franqueadas

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, segundo estabelece o artigo 299 do RIR/1999:

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

O vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, contém idênticas disposições em seu artigo 311.

Para que sejam consideradas necessárias à atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora, as despesas devem estar voltadas à geração de receitas, com as quais possam ser confrontadas. Uma despesa que não seja da própria pessoa jurídica, mas de responsabilidade de terceiro, não constitui despesa necessária, usual ou normal para o desenvolvimento do empreendimento, não podendo ser correlacionada, direta ou indiretamente, com as receitas auferidas. Nesta hipótese, há uma mera liberalidade da pessoa jurídica, não configurando tal dispêndio uma despesa operacional dedutível na apuração do IRPJ.

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.

Lei nº 6.404/76 Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo

observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (g.n.)

.....

Resolução CFC nº 750/93, atualizada e consolidada pela Resolução CFC nº 1.282/2010

Art. 4º - O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

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 consequente 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.

Ressalve-se não estar vedada 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.

Já os pagamentos pelo aluguel de lojas desocupadas não correspondem a despesas necessárias à atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora, uma vez que não podem ser diretamente confrontados com as receitas geradas pelo empreendimento.

Neste sentido, o artigo 13, II, da Lei nº 9.249, de 1995, reproduzido abaixo, veda expressamente a dedução de despesas com aluguel de bens imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização de bens e serviços.

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; (destaquei)

Entendo que peculiaridades de cada negócio devem ser levadas em consideração no desenvolvimento de suas atividades, mas isso não dá o direito de qualquer contribuinte de se aproveitar uma despesa inerente à atividade de outra pessoa jurídica, ainda que tal despesa seja por ela suportada.

Destaco que a ressalva apresentada pela DRJ foi determinante nesse voto:

Ressalve-se não estar vedada 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

Mesmo que quesitos como necessidade, usualidade e normalidade sejam critérios subjetivos e dependem de boa dose de razoabilidade na análise da dedutibilidade de determinado gasto, a meu ver, a legislação é clara e, especificamente em relação à aluguéis, determina que estes estejam relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços, o que não se verifica na atividade da Recorrente que é, repetidamente, fabricação de colchões.

Para esse julgador, não há dúvidas que a situação constatada se tratou de uma mera liberalidade da empresa pagadora, e por consectário, não dedutível da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social

Assim, rejeita-se o pleito da Recorrente de que a despesa em tela possui a natureza de despesa operacional e dedutível, mantendo-se a glosa efetuada

Dedução indevida de despesas do grupo empresarial

A Recorrente foi intimada a justificar a escrituração de algumas notas fiscais de serviço na conta contábil: 3.5.2.06.13.11-0 – SERV PROF PJ RJ DESP ADM.

Foram selecionadas as NFs nº 5956, 5998 e 6111 emitidas por VISAGIO CONSULTORIA E ASSESSORIA no valor total de R\$ 390.000,00 e as NFs nº 1342, 1351 e 1405 emitidas por CRIARE CONSULTING SOTWARE ME no montante de R\$ 142.500,00.

Em sua defesa a Recorrente alega que considera incorreto o critério utilizado pela fiscalização, pois não levou em consideração as *“especificidades do porte (e consequentemente da complexidade da operação) de cada uma”*.

Afirma que o faturamento deveria ser o critério a ser utilizado porque esse foi o critério no precedente no CARF indicado na peça recursiva e ao final aduz que a fiscalização deveria ter *“investigado qual o efetivo aproveitamento das despesas no caso da Recorrente, sob pena de comprometer toda a glosa efetuada”*.

Dessa forma, a fiscalização procedeu o rateio permanecendo com devido na Recorrente apenas a parte do total pago e o excesso caracterizado como irregularidade fiscal denominada DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DO GRUPO EMPRESARIAL.

A DRJ manteve a autuação, citando a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013 que trata do rateio de despesas mediante o controle de gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, sendo orientado a formalização por instrumento firmado entre os intervenientes, com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos.

Adianto que coaduno com o entendimento da fiscalização e da DRJ.

Um aspecto importante em relação ao rateio de despesas entre empresas de um mesmo grupo econômico é que não existe objeção a essa prática, pelo contrário, em algumas situações proporciona maior eficiência e controle de gastos.

Aproveito, com a máxima vênia, transcrever parte do Acórdão 1302003.219 de relatoria do I. Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, que cita o jurista Edmar Oliveira Andrade Filho, sobre a Solução de Divergência Cosit nº 23:

Como bem apontado por Edmar Oliveira Andrade Filho, a Solução de Divergência COSIT nº 23, de 14 de outubro de 2013, trouxe os balizamentos necessários para se admitir que as despesas sejam rateadas pelas entidades coligadas e/ou pertencentes a um mesmo grupo econômico. Eis os seus ensinamentos, que detalham o que restou estabelecido naquela Solução de Consulta:

“De acordo com a Solução de Divergência nº 223 (sic), de 14 de outubro de 2013, para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas. É exigível, ainda, que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração

destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Por fim, é indispensável considerar que os valores suportados devem estar alinhados com os preços praticados no mercado, ou, ao menos, que haja contraprestação justa pelos bens recebidos, de modo a evitar a alocação de receitas com base em critérios não racionais." (ANDREADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das empresas. 13ª ed. - São Paulo: Atlas, 2018).

Ainda sobre o rateio de despesas, trago mais um precedente presente no Acórdão 1201-003.691 da Relatoria do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

48. Com efeito, tanto a doutrina quanto a jurisprudência sobre o tema admitem o rateio de despesas como contrato atípico e independente, diferente da prestação de serviços em sentido estrito, apenas em situações em que há um caráter de unicidade na despesa, seja porque as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, seja porque o rateio envolve uma despesa comum incorrida no interesse de todas as empresas participantes.

49. Sua característica comum, portanto, é que do ponto de vista econômico estas despesas sejam oriundas de um gasto operacional e único em favor das várias empresas, devendo esta circunstância estar devidamente documentada através de contratos e relatórios adequados, de forma que o critério empregado permita identificar a parcela atribuída a cada uma das partes. As despesas cujo rateio se admite são, de maneira geral, despesas administrativas necessárias, não relacionadas à atividade-fim da empresa que inicialmente as suporte.

50. Ao tratar da fixação dos critérios de rateio, Natanael Martins¹ leciona que:

Na verdade, dado que o rateio de custos/despesas é possível e vem sendo relativamente praticado, circunstância que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes está claramente a demonstrar, questão delicada e fundamental que se põe diz respeito aos critérios que devem presidir o rateio.

Em primeiro lugar, deve-se ter presente que o parâmetro do contrato deve ser o montante dos gastos relativos aos recursos humanos e materiais compartilhados, que devem estar suportados em documentos hábeis e idôneos, devendo a empresa partilhadora demonstrar, em mapas ou planilhas, sua origem e valor, discriminando o montante imputado a cada partícipe, fornecendo a todos, ainda, se exigido pela fiscalização, cópia de todos os documentos que presidiram o rateio.

Em segundo lugar, no que se refere aos critérios de rateio propriamente ditos, sempre que possível, é preferível que o critério adotado seja por imputação direta, isto é, pela quantificação efetiva do custo/despesa atribuível a cada um apurável, por exemplo, pelo custo dos homens/hora

¹ Planejamento Fiscal Teoria e Prática. São Paulo: Dialética. 1995. Páginas 155/156

utilizados; das máquinas/equipamentos/hora utilizados; pela quantificação dos bens fornecidos; pela medição da energia elétrica e águas consumidas; etc.

Na impossibilidade de apuração dos custos/despesas pelo critério de imputação direta, deve a empresa partilhadora, por meio de laudos e/ou planilhas, evidenciar as razões da adoção do critério escolhido”.

A Recorrente cita um precedente da Câmara Superior do CARF (Acórdão 9101-001.878), que estabelece que na falta de comprovação pelo contribuinte do critério utilizado, a fiscalização deveria ter adotado o faturamento.

Nesse ponto, a decisão de piso foi precisa no voto:

Diante da inexistência de um contrato celebrado entre as empresas, não há como negar a razoabilidade e a objetividade do critério utilizado pela fiscalização. Além disso, não se extrai do precedente do CARF mencionado pela defesa qualquer conclusão de que o faturamento seria o único possível. Apenas entendeu-se naquele julgado, o qual não tem de todo modo caráter vinculante, que o Fisco agiu corretamente ao utilizar o faturamento como parâmetro para o rateio das despesas.

Entendo que o critério adotado pela fiscalização foi razoável e objetivo, devendo ser mantida a decisão de primeira instância e por consequência a glosa das despesas

Aplicações de capital indevidamente contabilizadas como despesas

Através do Termo de Intimação nº 5 (fls. 1.400/1.401) a fiscalização listou uma série de lançamentos contábeis obtidos na ECD, exigindo a documentação comprobatória e o comprovante de pagamento nota fiscal de serviços nº 774 emitida por GELAR REFRIGERAÇÃO LTDA no valor de R\$ 61.600,00:

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 05

10/05/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG INCENT CULTURAL GD RIO 05/12
27/05/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	NF 2019/52 NTN CONSULTORIA E ASSESSORIA
04/06/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 120.000,00	NF 5956 VISAGIO CONSULTORIA ASSESSORIA
18/06/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG INCENT CULT PIMPOLHOS GRANDE RIO
02/07/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 130.000,00	NF 5998 VISAGIO CONSULTORIA ASSESSORIA
10/07/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG ICENT CULTURAL PIMPOLHOS GD RIO
01/08/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 140.000,00	NF 6111 VISAGIO CONSULTORIA ASSESSORIA
12/08/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG INCENT CULTURAL RECICLA VIDA GD RIO
03/09/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 102.337,03	NF.1391 M M O 2000 INFORMATICA EIRELI EP
03/09/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 40.000,00	NF 4 EZA EQUIPAMENTOS EIRELI
18/09/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG INCENT CULTURAL RECICLA VIDA 4 PIMPOL
24/09/2019	3.5.2.06.13.08-0	DESP LEGAIS RJ DESP ADM	D	R\$ 254.152,11	PGTO CARTAO CORPORATIVO
10/10/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG INCENT CULTURAL RECICLA VIDA 4 PIMPOL
01/11/2019	3.4.2.05.13.11-0	SERV PROF PJ RJ C IND	D	R\$ 136.177,50	NF.17767 TD SOLUCOES AVANÇADAS DE
01/11/2019	3.5.2.06.13.09-0	DESP JUDIC RJ DESP ADM	D	R\$ 55.000,00	PG PROCNº20648120115010222 MINISTERIO PU
04/11/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 61.600,00	NF. 774 GELAR REFRIGERACAO LTDA
18/11/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG INCENT CULTURAL RECICLA VIDA 4 PIMPOL
02/12/2019	3.5.2.06.13.09-0	DESP JUDIC RJ DESP ADM	D	R\$ 55.000,00	PG PROCNº20648120115010222 MINISTERIO PU
04/12/2019	3.5.2.06.13.11-0	SERV PROF PJ RJ DESP ADM	D	R\$ 65.867,74	NF 253550 CLEAR SALE S.A
10/12/2019	3.5.2.06.13.07-0	CONTRIB DIVS RJ DESP ADM	D	R\$ 50.000,00	PG INCENT CULTURAL RECICLA VIDA 4 PIMPOL

Visando a verificar a dedutibilidade dos custos/despesas listados, **SOLICITAMOS:**

- 1) APRESENTAR OS DOCUMENTOS PROBATÓRIOS DOS CUSTOS/DESPESAS (NOTAS FISCAIS, CONTRATOS, ORÇAMENTOS, ETC.);**
- 2) INFORMAR A DATA E A FORMA (V.G., TRANSFERÊNCIA BANCÁRIA, CHEQUE, QUITAÇÃO DUPLICATA, ESPÉCIE) QUE FOI PAGO, APRESENTANDO O RESPECTIVO COMPROVANTE DE PAGAMENTO.**

A Recorrente apresentou a NF nº 774 juntada aos autos na folha 1.471:

VR 10RF DEFIS

FL 1471

 PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e - NOTA CARIOCA -		Número da Nota 00000774 Data e Hora de Emissão 01/11/2019 09:38:10 Código de Verificação REFV-WHIQ
PRESTADOR DE SERVIÇOS CNPJ/NPJ: 14.889.888/0001-78 Inscrição Municipal: 6.018.369-0 Inscrição Estadual: 7966664 Nome Fantasia: GELAR REFRIGERACAO LTDA Endereço: RUA DIAMANTES TAB - ROCHA MIRANDA - CEP: 21510-002 Município: RIO DE JANEIRO UF: RJ E-mail: lsa_refrigeracao@hotmail.com		
TOMADOR DE SERVIÇOS CNPJ/NPJ: 02.886.160/0001-26 Inscrição Municipal: --- Inscrição Estadual: --- Nome Fantasia: FABRICADORA DE POLIURETANO RIO SUL LTDA Endereço: EST QUARTA 313 - TRÊS CORACOES - CEP: 26222-300 Município: NOVA IGUAÇU UF: RJ E-mail: ---		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS 01 INSTALAÇÃO DE EQ. SPLITÃO 10 TR		
VALOR DA NOTA = R\$ 61.600,00		
Serviço Prestado: 31.01.26 - serviços técnicos e congêneres, não especificados		
Deduções (R\$)	Desconto Incond. (R\$)	Base de Cálculo (R\$)
0,00	0,00	---
Alíquota (%)	Valor do ICS (R\$)	Credito p/ IPTU (R\$)
---	---	0,00
OUTRAS INFORMAÇÕES - Esta NFS-e foi emitida com respaldo na Lei nº 9.098 de 15/03/2008 e no Decreto nº 32.250 de 11/05/2010 - PROCON/RJ: Av. Rio Branco nº 25, 7º andar, tel: 151 - www.procon.rj.gov.br - ISS: dívida deve ser recolhida por meio de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) - Documento emitido por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional. Não gera direito a crédito fiscal de IPI. - Esta NFS-e não gera crédito para abatimento no IPTU.		

A fiscalização, através Termo de Intimação nº11 (fl. 1.437), não satisfeita apenas com a NF encaminhada, exigiu a NF do equipamento e que fosse informada a sua vida útil.

5) Para comprovar despesa no valor de R\$ 61.600,00, contabilizada em 01/11/2019 a débito da conta de resultado "3.5.2.06.13.11-0 – Serv Prof PJ RJ Desp Adm", a fiscalizada apresentou a nota fiscal de serviços nº 774 emitida por Gelar Refrigeração Ltda. Do corpo da nota fiscal, consta que se trata de "serviço de instalação de eq. Splitão 10 TR".

Pede-se:

- A) Apresentar cópia da nota fiscal do equipamento a que se refere o serviço de instalação.**
- B) Informar qual a vida útil do equipamento instalado e a partir de quando (mês e ano) passou a ser utilizado pela fiscalizada.**

DOCUMENTO VALIDADO

Com base no artigo 301, § 2º, do RIR/99 (correspondente ao artigo 313, § 2º, do RIR/2018) a fiscalização considerou que a nota fiscal de serviços nº 774 incluiu a aquisição e instalação do ar-condicionado e dessa forma, como o bem tem vida útil superior a 01 (um) ano e valor unitário superior a R\$ 1.200,00, nos termos do citado art. 313 do RIR/2018, para fins fiscais, ele deveria ser ativado e sofrer depreciação posterior.

A fiscalização tomou como marco inicial para cálculo da depreciação o mês da instalação (novembro de 2019), e como marco final o último mês do período fiscalizado (dezembro de 2019), sendo utilizada a taxa anual de 10%, com isso, a abateu do valor da compra R\$ 1.026,67 (R\$ 61.600,00 x 10% / 12 meses x 2 meses)., com isso, a diferença de R\$ 60.573,33 (R\$ 61.600,00 – R\$ 1.026,67) foi considerada uma infração fiscal.

A DRJ manteve a glosa, fundamentando parte do voto no Pronunciamento Técnico CPC 27

A Recorrente alega que a NF nº 774 consta apenas o serviço que foi contratado, qual seja, a instalação de um ar-condicionado e mantém o posicionamento adotado no curso da fiscalização de não concorda com o critério adotado pela autoridade fiscal.

E ao final conclui a sua defesa:

Em outras palavras, tratando-se de verdadeiras despesas com a contratação de serviços, devidamente comprovadas em registros contábeis no resultado do exercício, é descabida a glosa relativa a esses itens, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser integralmente reformado nesse ponto, a fim de que o AIIM em referência seja cancelado.

Compulsando ao autos, identifiquei que não consta no relatório ou nos documentos acostados ao processo, nenhum outro elemento que justificasse a tese da fiscalização de que na NF nº 774 estava incluído a aquisição do equipamento.

Diante da ausência de maiores detalhamentos, surgem alguns questionamentos:

Quanto custaria o mesmo ar-condicionado se fosse adquirido em outra loja?

Qual o preço médio cobrado por outras lojas para instalação desse tipo de ar-condicionado?

O principal documento que comprova uma operação comercial é a **nota fiscal** e para que o documento dê suporte à despesa, é necessária a correta identificação de sua natureza, a fim de que se possa relacioná-la à manutenção da fonte produtora dos rendimentos e verificação se é usual ou normal no ramo de atividade da empresa

Ressalta-se que no presente caso não há questionamento na acusação fiscal por falta de necessidade e usualidade na atividade da empresa, que infringiria o art. 299 do RIR/99.

Entendo que a fiscalização constatou alguma irregularidade em relação a aquisição do ar-condicionado no curso da fiscalização, contudo, mas não trouxe aos autos documentos que comprovassem a sua tese de necessidade de ativação da despesa escriturada.

Diante das razões acima expostas, **entendo que a NF apresentada faz prova a favor** da Recorrente, não sendo possível manter a autuação, de modo que dou provimento ao recurso voluntário nesse tópico.

CSLL, PIS e COFINS - Reflexos

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da COFINS em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Quanto à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) **(Griffou-se)**

Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Da incidência de juros sobre multa

A incidência de juros com base na Selic sobre multa lançada de ofício é matéria pacificada no âmbito do presente Conselho, de acordo com o que dispõe a Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício

Conclusão

Ante o exposto, conduzo meu voto por conhecer do recurso voluntário e na parte conhecida negar a arguição de nulidade e no mérito **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário, exonerando o sujeito passivo das infrações:

- I. Despesas indedutíveis com serviços não comprovados (Relatório Fiscal - Quadro 6), e

- II. Aplicações de capital indevidamente contabilizadas como despesas no valor de R\$ 60.573,33 no 4º trimestre de 2019.

É como voto,

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza