



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

Processo n° 13971.722394/2014-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.736 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrente HAVAN LOJAS DE DEPARTAMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. MÚTUO SEM ÔNUS. DESNECESSIDADE DAS DESPESAS.

Se a empresa obteve empréstimos junto a instituições financeiras, com previsão de pagamento de juros, e repassou recursos a terceiros por meio de contratos de mútuos sem previsão de recebimento de juros, as despesas de juros contabilizadas tornam-se não dedutíveis em razão do caráter de liberalidade atribuído ao mútuo sem ônus que foi concedido por ela.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. UTILIZAÇÃO DO EMPRÉSTIMO NA IMOBILIZAÇÃO EM IMÓVEIS DE TERCEIROS. DEDUTIBILIDADE.

Se a empresa obteve recursos junto a instituições financeiras e os utilizou para efetuar imobilização em imóveis de terceiros, a despesa financeira decorrente do financiamento obtido é dedutível, uma vez que não houve comprovação de abuso no modelo arquitetado.

GLOSA DE DESPESAS COM ARRENDAMENTO DE AERONAVES. COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE. DEDUTIBILIDADE.

Se os documentos apresentados pela empresa à fiscalização - relatórios de planos de voo, de obrigatoriedade da ANAC e INFRAERO - demonstram que os deslocamentos ocorreram dos locais ou para os locais em que a empresa possui estabelecimentos, há que se aceitar as despesas com aeronaves dedutíveis para fins fiscais.

GLOSA DE DESPESAS COM EMISSÃO DE DEBÊNTURES. NÃO COMPROVAÇÃO.

Qualquer despesa que venha a ser abatida da base de cálculo do IRPJ deve ser comprovada com documentação hábil e idônea de sua ocorrência, cabendo o lançamento do imposto caso isto não ocorra.

GLOSA DE DESPESAS COM PERDA DE CRÉDITOS. TEMPORALIDADE NECESSÁRIA.

A alínea "a" do inciso II da Lei nº 9.430/1996 estabelece que as perdas no recebimento de créditos, sem garantia de valor, de até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) poderão ser deduzidas do lucro real se vencidos há mais de 6 (seis) meses. No caso, os créditos vencidos nas datas de 01 e 03 de julho de 2010 somente poderiam ser deduzidos da base do IRPJ a partir das datas de 01 e 03 de janeiro de 2011, respectivamente. Como foram deduzidos ainda no ano-calendário de 2010, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

GLOSA DE DESPESAS COM JUROS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PARCELADOS NO REFIS. DEDUTIBILIDADE.

De acordo com a Solução de Consulta nº 66/2011, os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

CSLL. REFLEXO.

Por decorrerem dos mesmos elementos e pelo fato da recorrente não ter adentrado em outras questões referentes à base de cálculo da referida contribuição social, aplico à CSLL o quanto disposto em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso em relação à glosa de despesas com aeronaves, à glosa de despesas financeiras de mútuos com propósito específico para a compra e construção de imóveis e à glosa de despesas com juros sobre pagamentos ao REFIS; negar provimento em relação à glosa de despesas com emissão de debêntures, glosa de perdas com recebimento de créditos e glosa de despesas financeiras de mútuos sem propósitos específicos com empresas e pessoas ligadas. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar as multas isoladas, nas exatas medidas das bases de cálculos das multas de ofício aplicadas. Em primeira rodada, contra a tese que pugnava pela absorção das multas isoladas, ficaram vencidos os conselheiros Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que cancelavam-na integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese de que as multas isoladas deveriam ser absorvidas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofícios foi vencedora. Desta feita restaram vencidos os conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Cláudio de Andrade

Camerano e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela manutenção integral das multas isoladas. Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), que, por meio do Acórdão 12-85.477, de 15 de fevereiro de 2017, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo por oportuno o relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ, CSLL e multas isoladas, lavrado em 12/08/2014, referente aos anos de 2010 e 2011, constituindo crédito tributário total nos seguintes montantes:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Imposto	10.384.096,57
Juros	2.750.701,98
Multa	7.788.072,43
Multa Exigida Isoladamente	5.192.048,24
Valor do Crédito Apurado	26.114.919,22

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Imposto	3.738.274,76
Juros	990.252,71
Multa	2.803.706,08
Multa Exigida Isoladamente	1.869.137,47
Valor do Crédito Apurado	9.401.371,02

O Relatório Fiscal de fls. 2.207 a 2.260, parte integrante do Auto de Infração, identificou as seguintes infrações cometidas pelo contribuinte:

- Dedução de despesas Financeiras desnecessárias
- Juros indedutíveis incidentes no REFIS
- Dedutibilidade indevida relacionada a despesas com aeronaves
- Inobservância dos Requisitos Legais na Dedução de Perdas no Recebimento de Créditos
- Irregularidade na dedução de despesas com emissão de debêntures
- Multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas mensais

Da Dedução de Despesas Financeiras desnecessárias:

Inicialmente informa que a empresa fiscalizada contraiu diversos empréstimos, contabilizando despesas financeiras em montantes significativos, ao mesmo tempo em que concedeu empréstimos a seu sócio e empresas relacionadas, sem a cobrança de encargos.

Destaca que através das DIPJs é possível verificar um endividamento vigoroso no período fiscalizado, sendo evidenciado através da contabilidade da empresa a captação de recursos no mercado financeiro, tanto no curto prazo através do grupo de contas `26010 – EMPRESTIMOS BANCARIOS`, como no longo prazo através do grupo de contas `26500 – DÉBITOS DE FINANCIAMENTOS`.

Observa que tais empréstimos geram despesas financeiras na forma de juros e outros encargos, os quais foram contabilizados nas contas analíticas do grupo `31501 – Despesas Financeiras`, os quais foram deduzidos na apuração do resultado, reduzindo o valor do lucro do período, base de cálculo do imposto de renda.

No entanto, ao mesmo tempo em que se abastecia de recursos no mercado financeiro, o interessado pactuou diversos contratos de mútuos financeiros, na condição de mutuante, favorecendo o seu sócio principal, diretamente, ou destinando recursos a empresas a ele pertencentes.

A partir daí, o autuante classificou os mútuos em: A) empréstimos sem propósito específico; B) empréstimos vinculados a obras em imóveis da BRASHOP

A) Empréstimos sem propósito específico:

Neste item aborda os mútuos concedidos pela HAVAN que não tem qualquer vínculo direto com as atividades comerciais da empresa, implementados por mera liberalidade das partes.

O primeiro contrato de mútuo relacionado se refere ao Sr. Luciano Hang, detentor de 98% das cotas do interessado, no valor de R\$ 100 milhões, com início em 01/01/2010 e término em 31/12/2015.

O segundo contrato tem como mutuária a empresa BRASHOP S/A, a qual também pertence, de forma indireta, ao Sr. Luciano Hang, haja vista que é o único sócio da empresa FORSERUM SERVICES, a qual detém 99,94% das cotas da BRASHOP S/A.

Neste contrato, o valor mutuado e o prazo são iguais ao primeiro, isto é, de R\$ 100 milhões, com início em 01/01/2010 e término em 31/12/2015.

Além destes contratos, também foram apresentados à autoridade fiscal diversos contratos tendo como mutuárias várias empresas geradoras de energia, todas controladas pela BRASHOP, conforme consta no seguinte quadro demonstrativo extraído do Relatório Fiscal:

Razão Social	CNPJ	Limite do Mútuo	Conta Contábil
Geradora de Energia São Ludgero S/A	08.386.304/0001-40	R\$ 5.000.000,00	508578 - GERADORA SÃO LUDGERO S/A
Geradora de Energia Rio do Meio S/A	08.386.275/0001-17	R\$ 5.000.000,00	508580 - GERADORA RIO DO MEIO
Geradora de Energia São José S/A	08.386.288/0001-96	R\$ 5.000.000,00	508579 - GERADORA SÃO JOSÉ S/A
Geradora de Energia São Maurício S/A	06.171.739/0001-42	R\$ 15.000.000,00	508576 - GERADORA SÃO MAURÍCIO S/A
Geradora de Energia Rio Fortuna S/A	06.172.042/0001-96	R\$ 40.000.000,00	508577 - GERADORA RIO FORTUNA S/A

B) Empréstimos vinculados à obra em imóveis da BRASHOP:

Por conter inúmeros detalhes relevantes, entendo ser necessária a transcrição na íntegra deste item, com os respectivos subitens:

Convém inicialmente detalhar o vínculo comercial existente entre a HAVAN e a BRASHOP.

A própria HAVAN disponibiliza em seu sítio eletrônico as demonstrações financeiras da BRASHOP, onde se pode fazer diversas constatações a respeito do relacionamento destas empresas, sendo que a relativa a 31 de dezembro de 2011 e 2010 foi anexada ao presente processo.

Vejam, a princípio, o contexto operacional relatado na primeira nota explicativa destas demonstrações financeiras:

A Brashop S.A. (“Brashop” ou “Companhia”), com sede em Brusque – Estado de Santa Catarina é uma sociedade por ações constituída em 14 de abril de 1999. A Companhia tem como objeto principal de suas atividades a administração e comercialização de bens móveis e imóveis próprios, inclusive locação e arrendamento, e o de construtora e incorporadora de imóveis.

Neste momento de início de operação a Companhia encontra-se alavancada mediante mútuos obtidos de seu principal acionista. Estes mútuos não serão liquidados até a Companhia estar gerando caixa advindo de suas atividades operacionais.

Já a nota explicativa nº 12 relaciona os mútuos integrantes do passivo da BRASHOP, sendo o maior valor relativo aos

contraídos com a HAVAN, e traz a seguinte explicação a respeito:

Sobre os saldos de mútuos passivos acima descritos, não são cobrados quaisquer encargos. Também, não há data prevista entre as partes para a liquidação dos saldos. O entendimento da Administração da Empresa é que os mesmos não serão exigidos no curto prazo.

Os totais mutuados relatados nas demonstrações financeiras englobam os mútuos feitos diretamente com a BRASHOP e também com as suas controladas geradoras de energia, aqui já abordados, além dos que serão tratados no presente tópico, vinculados a obras e imóveis posteriormente locados pela BRASHOP para a própria HAVAN.

A este propósito, a nota explicativa nº 15 relaciona a receita operacional líquida da BRASHOP, oriunda majoritariamente de aluguéis, que, conforme análise da contabilidade da HAVAN, são referentes a locações pactuadas entre estas empresas.

Assim, pode-se facilmente concluir que a BRASHOP foi escolhida como a empresa responsável pela aquisição de imóveis utilizados pela HAVAN, mediante locação. Todavia, os recursos para aquisição destes imóveis e para execução das obras são provenientes da própria HAVAN, sem a cobrança de qualquer acréscimo e sem data prevista para pagamento, como denotam as notas explicativas aqui transcritas.

Feitas estas considerações, vejamos os valores mutuados entre as empresas vinculados aos imóveis locados.

B.1) Imóveis em Barra Velha:

A partir de março de 2010, a contribuinte passou contabilizar valores na conta contábil “636761 – OBRAS BARRA VELHA”. Trata-se de conta pertencente ao ativo imobilizado, chegando a acumular saldo superior a R\$ 20 milhões em dezembro de 2010.

No último dia de 2010, estes valores foram transferidos para a conta contábil “749411 - BRASHOP S/A OBRAS BARRA VELHA”, pertencente ao grupo “12312 – CRÉDITOS POR MÚTUOS”. Os lançamentos contábeis efetuados nestas contas estão em planilhas específicas do arquivo “Razão das contas de mútuo.xls”.

Mesmo em 2011 os novos investimentos realizados em Barra Velha pela HAVAN continuaram a ser contabilizados na conta “636761 – OBRAS BARRA VELHA” do imobilizado, cujo saldo todo final de mês era transferido para a conta de mútuo “749411 - BRASHOP S/A OBRAS BARRA VELHA”, cujo saldo chegou a superar os R\$ 27 milhões em 2011, quando passou a ser amortizado com lançamentos relativos a pagamento de aluguel.

Assim, verifica-se que ao final de 2010 houve uma reclassificação contábil deste ativo, que de imobilizado passou a ser considerado como mútuo concedido pela HAVAN.

Sobre o assunto, o Termo de Intimação Fiscal 02 contemplou o seguinte quesito:

2. Apresentar cópia digitalizada de contrato ou documento equivalente que ampare a realização de benfeitorias em imóveis de terceiros, bem como eventuais contratos de locação vinculados a este(s) imóvel(is), especificamente em relação aos direitos da contribuinte registrados nas contas contábeis '636761 - OBRAS BARRA VELHA' e '749411 - BRASHOP S/A OBRAS BARRA VELHA'.

Em resposta a este quesito, a HAVAN apresentou cópia de um único contrato, denominado "Contrato de Locação para Fins Comerciais", onde consta como locadora a BRASHOP, tendo por objeto a locação de três imóveis abrangendo área de depósito, área de vendas da loja, e galpão com 3.600 m².

O contrato de locação regulou ainda a construção das benfeitorias necessárias, na seguinte cláusula:

CLÁUSULA QUARTA: DAS BENFEITORIAS

4.1. Todas as benfeitorias úteis, necessárias ou voluptuárias efetuadas nos imóveis locados correrão por conta da LOCATÁRIA e passarão a fazer parte integrante dos mesmos, não podendo a LOCATÁRIA requerer indenização ou retenção a qualquer título, salvo se a LOCADORA preferir receber os imóveis em seu estado original, importando a reposição em encargo exclusivo da LOCATÁRIA.

4.2. A LOCATÁRIA poderá, independentemente de autorização da LOCADORA, realizar todas as obras e reformas que entender convenientes e necessárias nos imóveis locados, inclusive a demolição de paredes e a construção de edificações, correndo por sua conta as respectivas despesas.

4.3. As despesas suportadas pela LOCATÁRIA referente a obras e reformas realizadas nos imóveis locados, nos termos da presente cláusula, serão descontadas dos aluguéis devidos à LOCADORA.

Apesar desta previsão, o contrato em questão não é suficiente para justificar os vultosos investimentos realizados em Barra Velha pela HAVAN, uma vez que foi assinado em 01/11/2010, ou seja, quando boa parte dos investimentos contabilizados na conta "636761 – OBRAS BARRA VELHA" já haviam incorridos, pois seu saldo era de R\$ 11.695.649,11 em 31/10/2010.

Além do mais, os investimentos fogem à normalidade neste tipo de transação. De fato é normal que contratos de locação de imóveis para a instalação de estabelecimentos comerciais prevejam que as adaptações necessárias sejam feitas por conta do locatário, uma vez que, em regra, suas necessidades são específicas. Tais adaptações referem-se, usualmente, a readequação da rede lógica e elétrica, layout interno e alteração de fachada, visando dotar o imóvel das características necessárias à exploração da atividade comercial e moldá-lo à imagem e identidade visual pretendida pela locatária.

No caso presente, os investimentos realizados fugiram em muito desta característica, conforme denotam as respostas apresentadas aos seguintes quesitos do Termo de Intimação Fiscal 10, transcritos a seguir:

1. Em relação aos valores contabilizados na conta “636761 – OBRAS BARRA VELHA”:

1.1 Informar se existem outros contratos (de mútuo, locação ou de qualquer outra natureza), além do “Contrato de Locação para Fins Comerciais” pactuado em 01/11/2010 apresentado em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal 02, que dão amparo aos gastos contabilizados na conta ‘636761’ em período anterior ao da referida locação. Caso positivo, apresentar cópia digitalizada do(s) contrato(s);

A resposta apresentada indicou a existência de outro contrato, desta vez de mútuo financeiro, pactuado em 01/01/2010. A propósito, é o mesmo contrato já abordado neste termo, no título ‘A.2)’ do presente tópico, que tem um limite de crédito de R\$ 100 milhões. Assim, o contrato em questão além de dar suporte ao mútuo registrado na conta contábil “508573 – BRASHOP S/A – MUTUO”, também dá legitimidade aos gastos feitos pela HAVAN nos imóveis pertencentes à BRASHOP.

1.2 Informar qual a extensão das obras contabilizadas na conta em questão, informando, inclusive, se houve a construção de novas edificações e a respectiva área construída;

1.3 Disponibilizar, na sede da empresa, os projetos relacionados às obras em questão, além de fotos, se existentes, contemplando o(s) imóvel(is) antes e depois da execução das obras;

A resposta a tais quesitos asseverou que em 2010 foram construídos 32.000 m², sendo que as fotos anexadas demonstram tratar-se de construção inteiramente nova, feita sobre o terreno adquirido pela BRASHOP.

1.4 Identificar os imóveis que receberam os investimentos em questão, apresentando cópia da(s) respectiva(s) matrícula(s);

1.5 Informar a data de aquisição, pela BRASHOP, do(s) imóvel(is) identificado(s) no quesito anterior, e informar se tal aquisição foi quitada pela BRASHOP com recursos mutuados pela HAVAN. Caso positivo, informar a data e os valores mutuados pela HAVAN que foram utilizados para esta finalidade;

As informações prestadas identificaram os imóveis, sendo que o de maior valor foi adquirido pela BRASHOP a prazo, com as parcelas sendo quitadas pela HAVAN, que contabiliza tais valores como mútuo concedido para a BRASHOP, especificamente na conta “508573 – BRASHOP S/A – MUTUO”.

B.2) Loja em Itajaí:

A HAVAN também é locatária de imóvel na cidade de Itajaí, pertencente a BRASHOP, que foi objeto dos quesitos 2.1 a 2.4 do Termo de Intimação Fiscal 10. A resposta a esta intimação revelou prática semelhante ao imóvel de Barra Velha, conforme a seguinte cronologia:

Setembro de 2009: a BRASHOP adquire o imóvel em leilão, pelo valor de R\$ 7.500.000,00, mas a quitação foi feita pela HAVAN, que contabilizou tal dispêndio na conta “508573 – BRASHOP S/A – MUTUO”.

01/10/2009: é pactuado contrato de locação entre BRASHOP e HAVAN relativamente a este imóvel, cuja cópia foi anexada à resposta apresentada, prevendo aluguel de R\$ 30.000,00. A cláusula quarta daquele instrumento previa que as obras e reformas necessárias seriam feitas pela locatária, cujos valores seriam descontados dos aluguéis devidos.

2010 e 2011: neste período a HAVAN esclarece que “foi construída uma loja comercial de 6.136,25 m²”, pois “existia sobre o imóvel um Shopping que foi totalmente demolido por estar em ruínas”. A resposta está acompanhada de fotos que permitem verificar a extensão das obras realizadas. Tais valores foram contabilizados na conta 623835 – OBRAS ITAJAI, sendo posteriormente transferidos para a conta 784744 - BRASHOP S/A OBRAS LOJA ITAJAI (vide “Razão das contas de mútuo.xls”). Os dispêndios relativos a tais obras alcançaram mais de R\$ 6 milhões.

01/11/2011: é pactuado novo contrato de locação para o mesmo imóvel, anexado ao Termo de Intimação Fiscal 10, que, apesar de não citar textualmente, substitui o pactuado em 01/10/2009. O valor da locação é expressivamente superior, iniciando por R\$ 370.000,00 mensais.

B.3) Loja em São José, SC:

Temos aqui mais um imóvel objeto do Termo de Intimação Fiscal 10.

Como nos casos anteriores, trata-se de imóvel adquirido pela BRASHOP com recursos mutuados pela HAVAN, aquisição feita em 21/12/2009 no valor de R\$ 3.256.689,33, registrados na conta contábil “508573 – BRASHOP S/A – MUTUO”.

Também foi construída uma loja comercial, de 9.108,58 m², com fotos anexadas à resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal 10, com recursos da HAVAN, sendo os dispêndios contabilizados nas contas “696330 – OBRAS LOJA SAO JOSE SC” e “784745 - BRASHOP S/A OBRAS LOJA SAO JOSE SC”, superiores a R\$ 5,6 milhões (vide “Razão das contas de mútuo.xls”).

O contato de locação deste imóvel foi pactuado em 01/11/2010, com valor mensal de locação de R\$ 110.000,00.

B.4) Lojas em Florianópolis, Shopping Entrelaços:

Novamente temos aqui um imóvel adquirido pela BRASHOP com recursos provenientes da HAVAN, na forma de mútuo, reformado também com recursos mutuados e objeto de locação comercial, tudo conforme esclarecimentos prestados em atendimento aos quesitos 4.1 a 4.4 do Termo de Intimação Fiscal 10. Vejamos os esclarecimentos prestados:

Quanto à aquisição, a HAVAN esclareceu que “algumas salas foram adquiridas pela BRASHOP e quando necessário a HAVAN transferiu recursos via mútuo 508.573”, referência à conta contábil “508573 – BRASHOP S/A – MUTUO”.

Quanto às reformas efetuadas, a resposta afirmou que “foi construída uma loja comercial de 9.108,58 metros”, sendo que as fotos anexadas ilustram o ‘antes’ e o ‘depois’ da intervenção. A contabilização destes dispêndios efetuados pela HAVAN foi feita na conta ‘653519 – OBRAS FLORIPA ENTRELACOS’, cujo saldo, a partir de janeiro de 2011, era integralmente transferido ao final de cada mês para a conta ‘749412 - BRASHOP S/A OBRAS FLORIPA RIO BRANCO’. Os gastos com esta construção perduraram de maio de 2010 até maio de 2011, com valores próximos a R\$ 5,5 milhões.

Quanto à locação vinculada a este imóvel, está formalizada em do “Contrato de Locação para Fins Comerciais” pactuado em 11/06/2010, cuja cópia está anexada ao Termo de Intimação Fiscal 10. Apesar de pactuado em 2010, o contrato previu que os pagamentos de aluguel seriam devidos apenas após a inauguração da loja, pelo que apenas a partir de julho de 2011 passaram a ser contabilizadas amortizações na conta de mútuo ‘749412 - BRASHOP S/A OBRAS FLORIPA RIO BRANCO’, referentes ao aluguel devido pela HAVAN.

B.5) Terreno em Nova Górica: (grifos meus)

Ainda neste grupo “570265 – CREDITOS OBRAS A RECEBER” representativo de mútuos com a BRASHOP há a conta ‘599263 - BRASHOP S/A TERRENO NOVA GORICA’, que foi objeto do 5º quesito do Termo de Intimação Fiscal 10.

Tal conta teve durante todo o período fiscalizado saldo constante, de R\$ 2.500.000,00.

Conforme esclarecimentos prestados em atendimento à intimação citada, a contribuinte esclareceu tratar-se de “terreno adquirido por BRASHOP S/A, que foi cedido para a HAVAN utilizar como estacionamento em sua loja do Parolin”.

Conforme matrícula apresentada (R31/4.968), a aquisição do terreno se deu em 10/06/2009, pelo exato valor de R\$ 2.500.000,00, ou seja, a compra foi integralmente quitada com recursos mutuados pela HAVAN para a BRASHOP, registrados na conta contábil ‘599263 - BRASHOP S/A TERRENO NOVA GORICA’

CONCLUSÃO:

*Assim, as obras realizadas pela HAVAN nos imóveis da BRASHOP não são meras adaptações, usuais e normais no caso de locação de imóveis comerciais, cujos valores investidos pela locatária são descontados dos aluguéis pagos. **Trata-se, em verdade, de efetivos instrumentos de mútuos, cujos recursos***

agregaram enorme valor ao ativo imobilizado da BRASHOP, inclusive propiciando a aquisição, construção ou ampla reforma dos imóveis posteriormente locados para a empresa fiscalizada.

Diante de tais averiguações, concluiu a autoridade tributária que o fato do interessado emprestar valores significativos a seu sócio e as empresas a ele pertencentes sem encargo algum, e, ao mesmo tempo captar recursos no mercado financeiro originando despesa financeira de juros e outros encargos, demonstra a desnecessidade de tais despesas.

Isto pois, caso o interessado não se obrigasse como mutuante (atividade esta que não se enquadra entre as integrantes do objeto da empresa, mesmo que de forma acessória), não teria necessidade, em grande parte, de se socorrer no mercado financeiro.

A fim de elucidar sua conclusão, apresentou o seguinte demonstrativo:

Tabela 2: Comparativo entre o endividamento da empresa e o volume de recursos emprestados na forma de mútuo, ao final de cada mês:

Mês	Total dos Mútuos	Total do Endividamento	Relação percentual Mútuos/Endividamento
01/2010	59.197.528,77	48.131.650,32	122,99%
02/2010	61.234.392,84	49.037.473,38	124,87%
03/2010	59.487.261,41	56.939.064,92	104,48%
04/2010	63.395.478,38	63.407.955,86	99,98%
05/2010	67.193.571,41	60.516.024,17	111,03%
06/2010	68.330.311,98	58.618.676,43	116,57%
07/2010	73.870.393,92	58.447.432,61	126,39%
08/2010	78.579.481,43	72.045.252,57	109,07%
09/2010	83.779.716,46	86.813.939,01	96,50%
10/2010	91.201.457,47	78.884.877,66	115,61%
11/2010	97.438.067,78	90.743.108,94	107,38%
12/2010	109.850.865,72	98.841.034,02	111,14%
01/2011	115.870.200,78	113.890.879,35	101,74%
02/2011	120.695.098,21	141.772.427,21	85,13%
03/2011	123.697.910,41	164.996.043,76	74,97%
04/2011	87.506.119,70	153.728.456,03	56,92%
05/2011	78.586.801,44	200.762.347,50	39,14%
06/2011	68.367.282,13	191.016.077,09	35,79%
07/2011	68.393.556,16	189.711.209,62	36,05%
08/2011	72.464.380,15	168.343.905,89	43,05%
09/2011	74.614.512,03	204.681.965,61	36,45%
10/2011	79.358.901,57	202.552.292,22	39,18%
11/2011	82.441.969,19	222.987.596,79	36,97%
12/2011	92.308.723,14	236.012.079,24	39,11%

Na tabela acima, o endividamento da empresa considera apenas as contas do passivo abordadas no item 2.1, correspondente às captações de recursos junto a instituições financeiras. Assim, os valores acima listados correspondem à somatória dos saldos, ao final de cada mês, das contas contábeis representativas dos empréstimos contraídos, conforme demonstrado no anexo 01 deste relatório. Assim, o valor de R\$ 98.841.034,02 expresso em 12/2010, indica que este valor era o montante total da dívida que a empresa possuía, ao final daquele mês, junto às instituições financeiras, conforme contabilizado em seu passivo.

Quanto aos valores expressos na primeira coluna da tabela, refletem o volume total, ao final de cada mês, dos recursos financeiros disponibilizados pela empresa nas operações de mútuos financeiros abordados no item 2.2 deste Termo, conforme detalhado no anexo 02 deste relatório.

Por fim, a última coluna da tabela demonstra a relação percentual entre os valores mutuados e o total de recursos captados no mercado financeiro pela empresa. Valores nesta coluna superiores a 100% indicam que o total de recursos mutuados pela empresa é superior ao seu endividamento no mês correspondente. Nos meses em que tal relação é inferior a 100%, o valor indica qual o percentual do endividamento da empresa está repassado, direta ou indiretamente, na forma de mútuos.

A tabela demonstra que os recursos financeiros captados pela empresa no mercado financeiro, ou parte deles, acabaram sendo destinados a outras empresas. Em outras palavras, caso a empresa não pactuasse os contratos de mútuo aqui analisados (atividade estranha ao seu objeto social e desnecessária para os seus objetivos empresariais) não precisaria captar recursos junto às instituições financeiras, ou, ao menos, o faria em montantes menores.

(...)

É de se frisar que o raciocínio aqui esposado não depende, necessariamente, de que o repasse de recursos financeiros se dê diretamente, ou no mesmo átimo em que a contribuinte os captava junto às instituições financeiras. Em outras palavras, não é necessário demonstrar o fluxo financeiro de cada captação de recursos, de modo a provar a sua destinação diretamente para as pessoas mutuárias, uma vez que não releva saber se primeiro a contribuinte captou os recursos para poder emprestá-los ou, ao contrário, se primeiro emprestou recursos a outras empresas para só depois ir socorrer-se no mercado financeiro. O que importa saber é que, em qualquer dessas hipóteses, resta cristalino o indiscutível vínculo existente entre a captação de recursos no mercado financeiro e os mútuos celebrados, evidenciando, por via de consequência, a clara desnecessidade de o contribuinte ter incorrido nas indigitadas despesas financeiras.

Ora, diante da situação espelhada na tabela 02, torna-se descabida qualquer hipótese de que a contribuinte teria, em regra, captado recursos financeiros necessários para o desempenho de suas atividades, porquanto, o que o fluxo

financeiro mensal denuncia é, bem ao contrário, que a contribuinte já dispunha destes recursos (ou ao menos parte deles) em seu próprio patrimônio e que, portanto, nenhuma necessidade havia, a esse título, para que o contribuinte recorresse aos financiamentos bancários, fato ocorrido apenas em virtude da existência dos contratos de mútuos analisados.

Desta forma, não podem ser computadas na determinação do lucro operacional as despesas financeiras vinculadas aos juros incidentes na captação de recursos, uma vez que, desnecessárias, não se revestem das imprescindíveis características das despesas operacionais, de molde a torná-las dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Por oportuno, cabe lembrar novamente a disposição expressa nos contratos de mútuo pactuados pela empresa, que prevê textualmente a não incidência de juros ou encargos a serem pagos pelas empresas mutuárias. Assim, a empresa não auferiu qualquer receita junto aos mutuários que pudessem ressarcir os encargos financeiros ocorridos na captação dos recursos junto ao mercado financeiro.

Assim, é inequívoca a premissa de que não são dedutíveis as despesas financeiras incorridas na captação de recursos repassados a terceiros sem qualquer encargo, porque isto, de plano, já evidencia um ato de mera liberalidade, não cometido em prol, mas sim em detrimento da própria atividade da empresa e da manutenção de sua fonte produtora.

Assim, tais despesas financeiras não possuem as características de necessidade, usualidade e normalidade, típicas das despesas operacionais.

Porém, deve-se reconhecer que nem todas as despesas financeiras contabilizadas pela empresa em virtude das captações efetuadas junto às instituições financeiras no período de 2010 e 2011 devem ser consideradas indedutíveis, uma vez que em alguns períodos o total do endividamento da contribuinte demonstrado na tabela 02 é superior ao volume do saldo de recursos disponibilizados na forma de mútuo. Assim, nestes períodos, uma parte do endividamento da empresa expresso nas contas do passivo citadas no item 2.1 está legitimamente vinculada a suas atividades operacionais, uma vez que não são, direta ou indiretamente, decorrentes dos contratos de mútuo pactuados.

Neste passo, nos meses expressos na tabela 02 em que o saldo dos valores captados foi superior ao saldo dos valores disponibilizados nos mútuos, a glosa das despesas financeiras se limitou à proporção dos juros correspondente à relação percentual expressa na última coluna da tabela. Assim, por exemplo, em 12/2011 o total dos recursos mutuados ao final do mês correspondia a 39,11% do total de endividamento da empresa considerado no item 2.1. Portanto, naquele mês, devem ser considerados indedutíveis 39,11% dos valores das despesas

de juros incorridas em virtude dos empréstimos contraidos pela empresa.

Dos Juros Indedutíveis incidentes no REFIS

A autoridade fiscal constatou que o interessado aderiu ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), efetuando o parcelamento de diversos débitos, composto da seguinte forma:

Dívida consolidada do REFIS no momento da opção	
IRPJ	69.947.186,68
CSLL	21.981.579,94
IPI	11.954.283,85
PIS	1.468.229,21
COFINS	4.470.130,00
Multas:	86,01
TOTAL TRIBUTOS FAZENDÁRIOS:	109.821.495,69
Débitos originários do INSS:	13.072.100,21
Total dos débitos parcelados no REFIS	122.893.595,90

Considerando que sobre o valor consolidado do parcelamento incide juros correspondentes à Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, o contribuinte contabilizou tais juros na conta `31527 – JUROS REFIS FEDERAL, os quais foram apropriados como despesa na apuração do lucro real.

No entanto, o autuante discordou deste procedimento pelas seguintes razões:

Ocorre que o procedimento adotado pela contribuinte não é correto, uma vez que a dívida consolidada objeto de parcelamento contém débitos fiscais que não são dedutíveis na apuração do lucro tributável. Assim, aplicando-se a máxima de que “o acessório segue o principal”, a dedutibilidade dos juros TJLP está condicionada ao tratamento tributário aplicável à sua base de cálculo, ou seja, aos débitos fiscais objeto do parcelamento REFIS.

Assim, os juros incidentes no REFIS devem obedecer as mesmas condições impostas aos débitos fiscais sobre os quais incidem, ou seja, a regra de dedutibilidade dos tributos e contribuições parcelados abarca também os correspondentes encargos legais, uma vez que estes somente existem e são calculados em função daqueles.

Vejamos então quais são os débitos fiscais parcelados indedutíveis na apuração do lucro real.

Débitos de IRPJ:

Tais débitos não podem ser reduzidos como custo ou despesa na determinação do lucro real, conforme disposto no art. 41, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995.

Também no caso da apuração da CSLL os débitos de IRPJ não podem ser deduzidos, já que o artigo 2º da Lei nº 7.689/1988,

dispõe expressamente que sua base de cálculo é o resultado do exercício antes da provisão de IRPJ.

Assim, o total de R\$ 69.947.186,68 relativo aos débitos de IRPJ incluídos no REFIS são indedutíveis na apuração do lucro real, e, por conseqüência, os encargos TJLP mensalmente incidentes sobre estes valores também o são.

Débitos da CSLL:

Relativamente aos débitos de CSLL, o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996 vedou sua dedução para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da própria contribuição. Tal restrição alcança os débitos de CSLL apurados a partir do ano-calendário 1997, conforme art. 4º da mesma Lei.

Assim, com apoio no demonstrativo anexado ao Termo de Intimação Fiscal 11 é possível verificar que dos R\$ 21.981.579,94 relativos aos débitos de CSLL incluídos no REFIS, R\$ 9.397.258,14 são relativos a períodos de apuração de 1997 ou posteriores, não passíveis, portanto, de dedução.

Multas por infrações fiscais:

As multas por infrações fiscais não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, conforme determina o art. 41, § 5º, da Lei 8.981 de 1995.

Também no caso da CSLL as multas fiscais não podem ser consideradas na apuração de sua base de cálculo. Isto porque não atendem às condições de dedutibilidade previstas no art. 47 e §§ da Lei nº 4.506, de 1964, quais sejam, serem despesas necessárias, usuais e normais. Ademais, o art. 57 da Lei nº 8.981 de 1995, determinou que se aplica à CSLL as mesmas regras de apuração estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Assim, apesar dos débitos tributários de PIS, COFINS, e CSLL (anteriores a 1997) serem, em regra, dedutíveis na apuração do resultado tributável, no caso dos que foram inseridos no REFIS há parcela relativa à multa de ofício, que, como se viu, não é passível de dedução na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O mesmo se aplica no caso dos débitos de IPI.

A partir dos demonstrativos anexados ao Termo de Intimação Fiscal 11 foi elaborada a tabela a seguir, que demonstra a composição destes débitos tributários:

Tabela 4: Composição dos débitos fiscais de IPI, PIS, COFINS e

CSLL (anteriores a 1997), objeto de lançamento de ofício, inseridos no REFIS pela contribuinte:

Tributo	Principal	Multa	Juros
IPI	5.030.207,05	4.527.186,34	2.396.890,46
PIS	557.298,50	501.568,51	409.362,20
COFINS	1.698.464,88	1.528.618,23	1.243.046,89
CSLL (Períodos anteriores a 1997)	4.632.919,61	4.169.627,59	3.781.753,43
Total	11.918.890,04	10.727.000,67	7.831.052,98

Assim, o valor de R\$ 10.727.000,67 demonstrado na terceira coluna da tabela representa as multas de ofício integrantes dos débitos fiscais de IPI, PIS, COFINS e CSLL (anteriores a 1997) inseridos no parcelamento REFIS.

Consolidação dos débitos parcelados no REFIS indedutíveis

Com base no que foi até o momento exposto, é possível totalizar os débitos fiscais não dedutíveis que foram parcelados pela HAVAN no REFIS, conforme ilustrado a seguir:

Tabela 5: Total dos débitos fiscais parcelados no REFIS não passíveis de dedução no IRPJ e na CSLL:

Débitos de IRPJ	69.947.186,68
Débitos de CSLL (fatos geradores de 1997 e seguintes)	9.397.258,14
Multas de ofício (conforme tabela 04)	10.727.000,67
Total dos débitos fiscais indedutíveis	90.071.445,49

Assim, do montante de R\$ 122.893.595,90 inseridos pela HAVAN no REFIS, temos que R\$ 90.071.445,49 se referem a débitos fiscais indedutíveis, ou seja, o correspondente a 73,29% do total parcelado.

Assim, parte das despesas financeiras calculadas pela aplicação da TJLP sobre a dívida REFIS também não é dedutível, exatamente na mesma proporção de 73,29%.

Conforme já exposto, tais despesas foram contabilizadas na conta '31527 – JUROS REFIS FEDERAL', sendo que a tabela a seguir relaciona os valores mensalmente debitados, bem como demonstra a parcela dos juros indedutíveis, pela aplicação da proporção de 73,29% anteriormente demonstrada.

Tabela 6: Despesas apropriadas pela contribuinte relativas a juros TJLP sobre o REFIS, e demonstrativo da parcela não dedutível.

Mês	Despesa lançada	Valor indedutível (73,29%)
jan/10	532.250,71	390.086,55
fev/10	529.614,55	388.154,50
mar/10	532.017,81	389.915,85
abr/10	530.506,36	388.808,11

mai/10	528.998,96	387.703,34
jun/10	526.677,77	386.002,14
jul/10	524.444,39	384.365,29
ago/10	522.401,95	382.868,39
set/10	520.179,90	381.239,85
out/10	931.384,14	682.611,44
nov/10	515.952,01	378.141,23
dez/10	1.576.607,00	1.155.495,27
Total de 2010	7.771.035,55	5.695.391,95
jan/11	511.016,84	374.524,24
fev/11	506.777,63	371.417,33
mar/11	503.949,25	369.344,41
abr/11	501.638,23	367.650,66
mai/11	499.234,80	365.889,18
jun/11	496.287,46	363.729,08
jul/11	493.605,26	361.763,30
ago/11	460.504,24	337.503,56
set/11	487.435,94	357.241,80
out/11	484.642,54	355.194,52
nov/11	482.044,24	353.290,22
dez/11	508.287,07	372.523,59
Total de 2011	5.935.423,50	4.350.071,88

Dedutibilidade indevida relacionada a despesas com aeronaves

A autuante verificou a contabilização de despesas vinculadas a utilização de aeronaves, objeto de arrendamento mercantil. A partir daí, emitiu inúmeras intimações solicitando documentos e esclarecimentos capazes de comprovar que tais despesas foram necessárias e intrinsecamente relacionadas à atividade comercial da contribuinte. Diante dos documentos apresentados e explicações prestadas, constatou, inicialmente, que a empresa possuía dois contratos de leasing, um referente ao helicóptero Agusta A109E Power 2009, e o outro relativo ao avião Learjet 45XR 2011.

Ademais, aferiu a existência de contas contábeis que correspondiam ao arrendamento de cada uma destas aeronaves, bem como de contas contábeis atreladas às despesas a elas vinculadas, englobando combustíveis, manutenção, seguro dentre outras.

Observou ainda o seguinte:

Temos, portanto, três fontes de informação relativas aos vôos realizados com as aeronaves da HAVAN, todas elas instruindo o presente procedimento:

- *Diários de bordo das aeronaves;*
- *Relatórios denominados “Plano de vôo”, oriundos da ANAC ou INFRAERO;*
- *Planilhas com o detalhamento das viagens, elaboradas pela contribuinte em atendimento às intimações.*

Os dois primeiros documentos (Diários de bordo e planos de voo) serviram de origem para as planilhas apresentadas pela empresa. Contudo, mesmo o conjunto de todas as fontes de informação é insuficiente para se delinear claramente todas as viagens realizadas, já que mesmo o relatório 'Plano de Voo', alegadamente oriundo da ANAC ou INFRAERO, não contempla grande parte das viagens realizadas pelas aeronaves.

Diante de tais inconsistências, a autoridade fiscal acusa a fragilidade de tais controles, com várias omissões e informações incompletas. A fim de exemplificar suas afirmações, confronta o teor de um dos diários de bordo com as planilhas relativas ao detalhamento de viagens do helicóptero AGUSTA, apontando que os registros de tais vôos não foram encontrados no respectivo diário de bordo. Além disso, argumenta que apesar dos diários de bordo possuírem coluna específica para indicação do nº de passageiros de cada vôo, frequentemente esta informação é omitida.

Acrescenta que a própria contribuinte reconheceu que 3 viagens constantes da planilha apresentada à Fiscalização foram de cunho particular.

Ademais, destacou outras 5 viagens sendo três realizadas de helicóptero e 2 de avião, nas quais o sócio Sr. Luciano Hang, detentor de 98% das cotas da HAVAN, levou a família, salientando que o próprio contribuinte reconheceu que tais viagens tiveram fins comerciais da empresa, porém, também, fins particulares, visto que o Sr. Luciano Hang conciliava as viagens a trabalho com o lazer da família.

Deste modo, concluiu o Auditor Fiscal que na utilização das aeronaves, havia, no mínimo, uma sobreposição de interesses, com diversos familiares compondo o grupo de viajantes.

Ademais, constatou que havia outros conflitos de interesse na utilização destas aeronaves, tendo em vista que o Sr. Luciano Hang possuía, à época, diversas empresas sob o seu comando. Neste ponto, aferiu, ao menos, sete viagens para duas Geradoras de Energia administradas pelo Sr. Luciano Hang.

Em resposta ao questionamento sobre estas viagens, o interessado apresentou os seguintes esclarecimentos:

“Em 2007 quando resolvemos investir nas Geradoras paramos de comprar geradores pois gera muitas despesas de manutenção além do custo de aquisição e estávamos gastando muito com a demanda por isso as viagens para fiscalizar o andamento das obras era de total interesse da HAVAN pois hoje atualmente 40 lojas são abastecidas com a energia da Geradora Rio Fortuna e Geradora São Maurício, dando um grande lucro para a Havan pois não precisamos mais pagar nem manter geradores nestas lojas.”

Diante de tal resposta, entendeu o Auditor Fiscal que *A redação adotada demonstra o pensamento na visão do grupo de empresas pertencentes a LUCIANO HANG, e não no interesse exclusivo da fiscalizada HAVAN. Já de início o trecho “quando resolvemos investir nas Geradoras” evidencia o ato falho, pois a HAVAN não detém qualquer participação nas geradoras.*

Assim, as despesas com as viagens feitas a estas geradoras “para fiscalizar o andamento das obras” não podem ser justificadas como necessárias e intrinsecamente relacionadas com a atividade comercial da HAVAN, já que é

impossível afastar o interesse preponderante destes deslocamentos, qual seja o das próprias empresas de energia e de seu administrador, LUCIANO HANG.

Deste modo, ressalta que além de se analisar a necessidade de tais despesas, conforme previsto no art. 299 do Decreto nº 3.000, a sua dedutibilidade está condicionada, ainda, ao disposto na Lei nº 9.249/95, que, em seu art. 13, incisos II e III, veda expressamente a dedução das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, bem como de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se tais gastos estiverem intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização dos bens e serviços.

(...)

Como se vê, com base em tal disposição, a regra é que as despesas com a manutenção e o arrendamento mercantil de bens móveis (tais como aeronaves) não são dedutíveis, a não ser que esteja provado o seu estrito vínculo com a atividade comercial da contribuinte.

Transcreve o art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 que, ao regulamentar o art. 13 da Lei nº 9.249/95, apresentou um rol de veículos considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização, e frisou que em consonância com a jurisprudência administrativa do CARF, a glosa de tais despesas não pode se pautar unicamente no fato destas aeronaves não estarem indicadas no rol da Instrução Normativa supracitada, visto que em determinadas situações é possível que o uso de aeronaves esteja intrinsecamente relacionada com as atividades de produção e comercialização da empresa.

No entanto, conforme análise das operações realizadas pela empresa fiscalizada, atestou-se que o interessado não comprovou que a utilização das aeronaves estava intrinsecamente relacionada com as atividades de produção ou comercialização.

Além disso, enfatizou que, ainda que houvesse tal comprovação, o fato de ter sido constatada a utilização das aeronaves para fins particulares demandaria a segregação e discriminação das despesas por parte da empresa, a fim de se evitar a glosa integral das mesmas. Neste sentido, citou a seguinte ementa do CARF:

Processo nº 18088.000421/200849

Recurso nº 899.444 Voluntário

Acórdão nº 1401000.702 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 16 de janeiro de 2012

Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Recorrente SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

DESpesas com AERONAVES. GLOSA.

As despesas da pessoa jurídica passíveis de dedução na apuração do lucro tributável são aquelas previstas em lei como sendo essenciais para o funcionamento da empresa e o atendimento de seu objeto social. A utilização de aeronaves privadas, quando voltadas para o desenvolvimento de atividades diretamente relacionadas ao objeto da empresa, permite que os seus custos sejam deduzidos da base de formação do imposto de renda. No entanto, havendo comprovação de que as aeronaves eram utilizadas para fins privados, as despesas correspondentes são passíveis de glosa principalmente pela ausência de segregação dos custos relacionados à utilização das aeronaves em benefício da empresa daqueles relacionados à utilização para fins estranhos ao objeto social.

Com isso, foram glosadas as despesas vinculadas a utilização das aeronaves, não apenas aquelas referentes ao arrendamento mercantil, bem como os gastos a título de combustíveis, manutenção, seguro, aluguel de heliponto, dentre outras.

Inobservância dos Requisitos Legais na Dedução de Perdas no Recebimento de Créditos

O Auditor Fiscal observou a conta de resultado '390093 – PERDAS DE CREDITOS' a qual foi considerada como despesa na apuração de resultado e verificou que a empresa adotou alguns critérios para considerar tais despesas, os quais não estavam de acordo com o art. 9º da Lei 9.430/1996, dispositivo legal que rege o assunto:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

Por conseguinte, descreveu os critérios que estavam em desacordo com a legislação, discriminando-os da seguinte forma:

A) Títulos vencidos há menos de 6 meses.

Na planilha analisada na empresa, verificou-se a existência de títulos vencidos a mais de 180 dias, porém sem haver completado o prazo de 6 meses citado na legislação. Apesar de a princípio aparentar a mesma coisa, 180 dias não corresponde exatamente a 6 meses. É o caso, por exemplo, dos títulos vencidos entre 01 e 03/07/2010, que apesar de estarem vencidos em 31/12/2010 há mais de 180 dias, não se encontravam vencidos há mais de 6 meses.

Assim, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal 03, sendo que os quesitos 01 e 04 solicitavam a apresentação de relatório contendo todos os títulos vencidos há menos de 6 meses, considerados no saldo em 31/12/2010 e 31/12/2011, respectivamente, da conta '10861 – Perdas de Contas a Receber'.

A resposta apresentada apresentou a relação dos títulos, tendo a contribuinte afirmado que os mesmos foram considerados como perda dedutível "por equívoco de interpretação na contagem de dias", reconhecendo, portanto, a falha em seus controles.

Os títulos relacionados na resposta alcançaram R\$ 30.682,91 em 2010 e R\$ 44.513,97 em 2011.

B) Títulos de valor superior a R\$ 5.000,00, porém vencidos há menos de um ano.

Como se viu na legislação transcrita, os títulos de valor superior a R\$ 5.000,00 só podem ser considerados como perdas no recebimento de créditos se vencidos há mais de um ano.

Assim, os quesitos 02 e 05 do mesmo Termo de Intimação Fiscal 03 solicitou a apresentação de relatório contendo todos os títulos considerados ao final de cada ano no saldo da conta '10861 – Perdas de Contas a Receber' que eram de valor superior a R\$ 5.000,00 e que, naquela data, estavam vencidos há menos de 1 ano.

Na resposta apresentada a contribuinte reconhece o erro mais uma vez, afirmando que tais títulos "foram incluídos

indevidamente na planilha” originalmente utilizada para suporte de sua contabilidade.

Os títulos com tais características somam R\$ 191.945,49 em 2010 e R\$ 292.307,97 em 2011.

C) Títulos de valor superior a R\$ 30.000,00, sem procedimento judicial de cobrança.

O Termo de Intimação Fiscal 03 ainda aproveitou para investigar se para os títulos de valor superior a R\$ 30.000,00, contabilizados como perdas, estavam em andamento os procedimentos judiciais para seu recebimento.

Atendendo aos quesitos 03 e 06 daquela intimação, a contribuinte relacionou os títulos de valor superior a R\$ 30.000,00, que totalizaram R\$ 273.102,13 e R\$ 947.423,89 ao final de 2010 e 2011, respectivamente.

Ao invés de indicar, para cada um destes títulos, quais os procedimentos judiciais foram adotados para sua cobrança, conforme solicitava o quesito 07 da intimação, a contribuinte reconheceu que os títulos foram considerados indevidamente como perdas dedutíveis, mas que tais efeitos teriam sido anulados nos períodos seguintes, pela recuperação dos valores ou pela exclusão de tais títulos a partir de 2012.

Assim, a autoridade fiscal demonstrou os valores computados de forma equivocada e explicou o cálculo das glosas que foram efetuadas, conforme segue:

Com base nas informações prestadas foi possível recompor o saldo da conta 10861 ao final de cada ano, de modo a refletir unicamente o valor das perdas de acordo com o disposto na Lei 9.430/96. É o que espelha o quadro a seguir:

Data	Saldo contabilizado	Títulos < 6 meses	Títulos > R\$ 5.000,00 e < 1 ano	Títulos > R\$ 30.000,00 sem cobrança judicial	Total de títulos fora dos critérios	Saldo ajustado conforme Art. 9º da Lei 9.430/96
31/12/10	32.524.363,33	30.682,91	191.945,49	273.102,13	495.730,53	32.028.632,80
31/12/11	39.067.870,00	44.513,97	292.307,97	947.423,89	1.284.245,83	37.783.624,17

No quadro, o valor da coluna “Saldo ajustado conforme art. 9º da Lei 9.430/96” corresponde o saldo originalmente contabilizado pela contribuinte diminuído dos valores dos títulos que não se enquadram nos critérios legais.

Numa conclusão açodada, poderia se afirmar, erroneamente, que o total de títulos que não obedecem os critérios fiscais devem ser objeto de adição ao lucro real, ao final de cada ano. No nosso caso, ao final de 2011 esta adição seria de R\$ 1.284.245,83. Tal interpretação está equivocada, pois deve ser descontado desta adição os valores dos títulos indevidamente considerados no ano imediatamente anterior, no valor equivalente a R\$ 495.730,53.

Explica-se. Os títulos considerados indevidamente ao final de cada período podem ter duas destinações. Se forem recuperados no período posterior, a reversão do saldo representará uma receita reconhecida contabilmente, que não existiria se o critério adotado para reconhecimento dos títulos como perda fosse adotado corretamente. Assim, o reconhecimento desta receita em período posterior compensa a apropriação indevida da despesa com a perda daquele título, feita de maneira indevida no período anterior.

A outra destinação seria o não recebimento do título, que permaneceria impactando o saldo da conta "10861 – PERDAS DE CONTAS A RECEBER" nos períodos subseqüentes. Nesta hipótese, a perda deste título pode passar a ser legítima, no caso do critério infringido ser o prazo de vencimento. Caso o critério infringido tenha sido a falta de cobrança judicial (títulos superiores a R\$ 30.000,00), o título continuará sendo considerado, pelos critérios da auditoria, como de perda não legítima. Nesta hipótese, estaria considerado nos dois períodos.

Por tais motivos, para a correta apuração do lucro real, o valor da adição em virtude da classificação indevida de títulos como perdas dedutíveis deve ser feita sempre se descontando o valor dos títulos nesta mesma situação no período de apuração imediatamente anterior.

Nesta ótica, os valores de infração a serem considerados na autuação são os seguintes:

Ano-calendário 2010: R\$ 495.730,53

Ano-calendário 2011: R\$ 788.515,30

Glosa de Despesas com Emissão de Debêntures

Transcrevo a seguir trecho do Relatório Fiscal relativo a este item:

Durante a análise das despesas contabilizadas pela contribuinte, foi identificado o seguinte lançamento contábil:

Data : 05/01/2011 Conta debitada : '714310 - DESPESAS EMISSAO DEBENTURES'; Histórico : 'REF COMISSAO 0,70% GARANTIA FIRME DEBENTURES/00 - MOV DEBITO'; Valor : R\$ 387.382,40

O lançamento contábil em questão evidenciou aparente irregularidade, pois não há notícia da emissão de debêntures pela empresa fiscalizada no ano-calendário em questão. Assim, a empresa foi intimada através do 3º quesito do Termo de Intimação Fiscal 02 a apresentar a respectiva documentação comprobatória, sendo que, na ocasião, a HAVAN alegou que, por equívoco, o Banco Bradesco debitou despesa em sua conta corrente referente a emissão de debêntures, sendo que tal equívoco tampouco foi percebido pela empresa.

Assim, a empresa reconhece ter assumido o ônus de uma despesa de forma equivocada, mas, de toda forma, contabilizou o valor correspondente na conta contábil indicada. Aliás, este foi o único lançamento contábil efetuado no decorrer do ano na conta contábil em questão, além do lançamento de encerramento de resultado, quando o seu saldo foi computado na apuração do lucro líquido da empresa. O quadro a seguir reproduz o razão da conta '714310 - DESPESAS EMISSAO DEBENTURES' referente ao ano-calendário 2011:

Data	Histórico	Crédito	Débito	Saldo
	SALDO ANTERIOR			0
05/01/2011	REF COMISSAO 0,70% GARANTIA FIRME DEBENTURES/00 - MOV DEBITO	0,00	387.382,40	-387.382,40
31/12/2011	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO	387.382,40	0,00	0,00

Para não restar qualquer dúvida sobre o assunto, o 4º quesito do Termo de Intimação Fiscal 02 solicitou à empresa que informasse se a despesa em questão foi considerada na apuração do lucro real apurado pela empresa na DIPJ do período, ou se, de alguma forma, não impactou o resultado tributável, seja por adição ao lucro líquido ou outra forma de ajuste.

A resposta apresentada afirmou expressamente que “tal lançamento foi considerado na apuração do lucro real como despesa”.

Assim, a despesa em questão há que ser glosada, já que não se enquadra no conceito do artigo 299 do RIR/99.

Multa pelo Recolhimento a Menor das Estimativas Mensais

Considerando que as infrações detectadas afetaram também o cálculo dos recolhimentos mensais obrigatórios de IRPJ e CSLL por estimativa, e, tendo em vista que a empresa optou por apurar a base de cálculo destes recolhimentos pela elaboração de balanços de suspensão e redução, a autoridade fiscal refez a apuração dos resultados mensais consolidados levando em conta as infrações apuradas.

Em decorrência dos recálculos realizados, foi constatado que os valores de estimativa declarados pelo contribuinte foram insuficientes, sujeitando-se à aplicação da multa de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado, prevista no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Cientificado do Auto de Infração em 14/08/2014, o interessado apresentou, em 15/09/2014, impugnação (fls. 2.2267 e ss), em suma, com as seguintes alegações:

Das Despesas Financeiras consideradas desnecessárias:

Primeiramente aponta que o Auditor Fiscal considerou os empréstimos em dois tipos: a) empréstimos sem propósito específico, e b) empréstimos com propósito específico, a partir daí, tratou-os de forma discriminada, conforme segue:

a) Mútuos sem Propósito Específico:

Alega que o autuante considerou que os mútuos efetuados ao sócio-administrador Luciano Hang, Brashop e Geradoras de Energia não teriam qualquer vínculo direto com as atividades da Havan.

Neste ponto, defende que todas as empresas envolvidas tem um sócio em comum, o Sr. Luciano Hang, e, conforme prevê o ordenamento jurídico brasileiro, principalmente a Lei nº 6.404/76, há algumas hipóteses de acordos entre pessoas jurídicas, sob a designação de “grupos de sociedades”, nas quais pode haver relação de subordinação ou de coordenação entre as pessoas jurídicas envolvidas; as quais buscam gerar sinergias a fim de permitir o desenvolvimento de atividades empresariais independentes.

Deste modo, torna-se perfeitamente válido os contratos de mútuo entre interligadas mesmo que não haja encargos financeiros para a mutuária.

Isto é, as operações de mútuos sem encargos entre empresas ligadas são legais, e, de igual modo, os empréstimos contraídos pela impugnante junto às instituições financeiras foram necessários à operacionalização da empresa, conseqüentemente, os juros nele incidentes são, de fato, despesas necessárias.

Descreve a situação sob análise assim:

Ou seja, a impugnante contraiu empréstimo junto a um banco ficando dele devedora. Os juros incorridos eram considerados despesa necessária, o que diminuía o IRPJ a pagar. No mesmo período, contratou operação mútuo com empresa coligada, na condição de credora, sem exigir da devedora o pagamento de juros.

A fim de corroborar seus argumentos, cita o Acórdão nº 9101001.301 do CARF, transcrevendo a ementa:

"IRPJ — DESPESAS DESNECESSÁRIAS DEDUTIBILIDADE. Para as despesas financeiras serem consideradas dedutíveis, na apuração do lucro operacional, devem ser necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art. 242 combinado com o art. 318 do RIR194).

IRPJ MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. Se o fisco não prova que o empréstimo fora simulado, são dedutíveis as despesas financeiras de contratos de mútuos celebrados entre empresas ligadas". (Processo nº 10768.017907/9831, Recurso Especial nº 142.202, Acórdão nº 9101001.301- 1ª Turma. Sessão de 24 de abril de 2012)

Conclui, na análise desta decisão, que o CARF, em situação similar, confirmou a regularidade da operação, concluindo que não havia nada que impedisse: (i) a dedução dos juros pagos, e (ii) a realização de empréstimos entre empresas do mesmo grupo.

Segundo a decisão, somente seria possível impedir a dedução dos juros se tivesse sido comprovada pelo fisco simulação ou fraude, lembrando que "a prova de que houve simulação é do fisco". E no caso, a fiscalização não conseguiu fazer a prova.

(...)

Restando devidamente comprovada a legalidade das operações de mútuo sem encargos para as empresas ligadas, é de asseverar que os empréstimos contraídos pela impugnante junto as instituições bancárias se fizeram necessários à operacionalização da impugnante, de modo que os juros nele incidentes são de fato despesas necessárias, e assim devem ser considerados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, tomar empréstimo para financiar as atividades da impugnante, tais como pagamento de fornecedores, manutenção das lojas, pagamentos e funcionários, etc, faz parte da sua atividade normal, usual e necessária. A despesa financeira decorrente desta atividade pode e deve ser deduzida da base de cálculo do IRPJ e CSLL, eis que se temos a mesma essência econômica e também a mesma essência jurídica, porque deveríamos chegar a uma conclusão diferente em relação ao direito de deduzir as despesas financeiras? Não há qualquer justificativa lógica ou legal para tanto.

O agente fiscal não logrou êxito em provar suas alegações de que os empréstimos realizados pela impugnante eram exatamente àqueles repassados às empresas do grupo através de mútuo sem encargo, e nem poderia, pois os empréstimos foram todos devidamente escriturados, amparados em documentos idôneos e se caracterizaram como necessários à manutenção do negócio da impugnante.

Portanto, entende que não procedem as glosas em tela.

b) Mútuos com Proposto Específico:

Assegura que os valores aplicados diretamente pelo interessado em imóveis (terrenos) de propriedade da empresa BRASHOP S/A, foram indevidamente considerados pela autoridade fiscal como se mútuos fossem, quando na verdade se tratavam de imobilização em imóveis de terceiros.

Esclarece que o interessado firmou contratos de locação de propriedades (terrenos/edificações) da empresa BRASHOP, com cláusulas que permitiam ao locatário a edificação ou adaptação do imóvel para a realização de suas atividades, sendo determinado expressamente que as benfeitorias, ainda que úteis e necessárias seriam incorporadas ao imóvel sem possibilidade de indenização ao locatário.

Tais benfeitorias eram contabilizadas em seu ativo imobilizado, sendo certo que estas benfeitorias, que abrangiam desde alterações nas edificações pré-existentes até a edificação total da obra de construção civil em imóvel de terceiro, tinham como finalidade a adequação ao desempenho de suas atividades, destacando que os prazos dos contratos eram, via de regra, superiores a quinze anos.

Enfatiza que tais locações nestes termos são corriqueiras no mercado, sendo um negócio jurídico lícito, legítimo, onde há dois bens (imóvel/terreno e imóvel/edificação), em uma mesma matrícula do registro público, isto é, o terreno e a construção averbada, ou ainda, o imóvel original e aquele resultante das melhorias e/ou acréscimos de área realizados pela locatária.

Refrisa que estas benfeitorias foram contabilizadas no ativo permanente, e não se confundem com operações de mútuo, *basicamente por que NINGUÉM empresta a si mesmo.*

Aponta ainda erro da autoridade tributária no item B.1) *Imóveis em Barra Velha do Relatório Fiscal*, ao considerar a conta contábil “749411 – BRASHOP S/A OBRAS BARRA VELHA” do grupo “570265 – CRÉDITOS OBRAS A RECEBER” como se fosse do grupo “12312 – CRÉDITOS POR MÚTUOS”.

Explica que, de fato, no último dia do ano de 2010, reclassificou os valores dispendidos com “Imobilização em Imóveis de Terceiros”, de seu ativo imobilizado, para a conta “749411 – BRASHOP S/A OBRAS BARRA VELHA”, porém, esta conta não pertence ao grupo “12312 – CRÉDITOS POR MÚTUOS”, e sim ao grupo “570265 – CRÉDITOS OBRAS A RECEBER”

E prossegue:

Com toda a crítica que a aludida reclassificação possa merecer, ela NÃO TRATOU de reconhecer os saldos dos valores aplicados nas obras realizadas em Barra Velha, como se mútuos fossem, como pretende nos levar a acreditar a incorreta percepção da autoridade fiscal, o que aconteceu foi a transferência para uma conta do grupo "570265 - Créditos Obras a Receber" por conta do contrato de locação celebrado que PREVÊ EXPRESSAMENTE que os valores dispendidos pela locatária "HAVAN" na edificação/adequação dos imóveis, seria abatido dos valores devidos a locadora "BRASHOP" a título de alugueres.

2.96. Sendo INEXORÁVEL o fato de que a autoridade lançadora visivelmente se equivocou, ao concluir que a HAVAN teria reclassificado os gastos aplicados diretamente em imóveis de terceiros, do "imobilizado" para "créditos por mútuos", o que NUNCA OCORREU, todos os valores apontados na ação fiscal a esse título estão evidentemente ERRADOS, pelo que, não há como manter sua exigência.

Dos Juros Indedutíveis incidentes no REFIS

Defende que embora o IRPJ e a CSLL sejam tributos indedutíveis de sua própria base de cálculo, as multas e juros desses tributos são dedutíveis por ocasião da data da consolidação do parcelamento, conforme Solução de Consulta 66/11, da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7ª RF, data da decisão de 14/07/2011 e publicado no DOU de 16/08/2011, conforme segue:

"Processo de Consulta 66/11

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 7ª RF -
(Data da Decisão: 14/07/2011 Data de Publicação: 16/08/2011)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Ementa: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do valor da CSLL. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, (grifou-se)

Portanto, totalmente equivocado se apresenta o entendimento fiscal que culminou na presente autuação. A multa e os juros, DO REFIS originado do IRPJ e CSLL, são dedutíveis para fins para o Imposto de Renda e Contribuição social sobre o lucro na data da Consolidação do parcelamento.

Nesse sentido, causa espanto o posicionamento do agente fiscal, pois a Receita Federal pacificou o entendimento no sentido de que os débitos confessados para a inclusão em parcelamento e os juros correspondentes são despesas dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

A interpretação do Fisco foi publicada por meio da Solução de Consulta Interna da Coordenação-Geral da Receita nº 9. Que tem o condão de orientar todos os fiscais do País, no seguinte sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

O § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, revogou de forma não expressa o art. 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, pois tratou da mesma matéria (inedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do CTN) de forma diferente.

Não é admissível a dedutibilidade do tributo, na hipótese de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, inciso V, do CTN), pelo regime de competência, por se tratar de uma provisão. Na hipótese de parcelamento (art. 151, inciso VI, do CTN), a dedutibilidade do tributo ocorre pelo regime de competência.

Os juros moratórios correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP referentes ao Parcelamento Excepcional - Paex, instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo regime de competência.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 303, de 2006, art. 35; Lei nº 8.541, de 1992, arts. 72 e 82; Lei nº 8.981, de 1995, art. 41; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), arts. 108, § 1º;

111, inciso I, e 151, Lei Complementar nº 104, de 2001; Parecer Normativo CST nº 174, de 1974, item 8; Parecer Normativo CST nº 61, de 1979, item 4.7.

Ou seja, tratando-se o REFIS, instituído pela Lei nº 9.964/2000, de parcelamento (confissão irretratável da dívida) devidamente aprovado e oficializado pela administração tributária, seus juros moratórios são dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de despesas financeiras. A regra vigente desde a edição do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, é a dedutibilidade pelo regime de competência.

Acrescenta que os juros de mora devidos em razão de débitos recolhidos com atraso são sempre dedutíveis como despesas financeiras, conforme estabelece o Parecer Normativo nº 174/1974.

Dedutibilidade indevida relacionada a despesas com aeronaves

O interessado afirma que o pressuposto para a glosa de tais despesas foi a ausência de comprovação do estrito vínculo de sua utilização com a atividade comercial da empresa.

Inicialmente, ressalta que a empresa tem como atividade principal a comercialização no varejo, sendo considerada a maior loja de departamento do Brasil, constituída, à época da contestação, por 84 filiais espalhadas pelo país.

Neste aspecto, destaca o empreendedorismo do sócio administrador Luciano Hang, o qual gerencia *in loco* a operacionalização do negócio, acarretando o deslocamento constante entre a matriz e filiais em diversos estados, além de viagens com fins de prospectar locais para abertura de novas filiais, bem como visita a fornecedores e outras atividades relacionadas à operacionalização da atividade, as quais necessitam do uso das aeronaves como forma de dinamizar as operações.

Ademais, informa que também se faz necessário o deslocamento de profissionais ligados às atividades da empresa, como funcionários relacionados ao setor de informática, contabilidade, vitrinistas e outros.

Por estes motivos foi realizado o arrendamento das aeronaves.

No entanto, *Mesmo tendo apresentado todas as justificativas solicitadas pela fiscalização relativas aos vôos realizados com as aeronaves da HAVAN, contendo (i) diários de bordo das aeronaves, (ii) Relatórios de Planos de Vôos, emitidos pela ANAC e INFRAERO, e (iii) Planilhas com o detalhamento das viagens, elaborados pela contribuinte em atendimento às intimações, a fiscalização houve por bem glosar a totalidade das despesas relacionadas às duas aeronaves, sob o pressuposto de que as mesmas eram utilizadas para fins privados, tendo em vista que a impugnante não logrou êxito em comprovar que as viagens objetivavam atender a finalidade empresarial.*

Para justificar a glosa total das despesas, o agente fiscalizador cita apenas 5 (cinco) vôos realizados, de um total de 1.263 (hum mil, duzentos e sessenta e três) vôos. Essas 5 viagens foram utilizadas como pressupostos para "dedução" de que todos os

demais eram usados para "uso particular". Essas cinco viagens correspondem a 0,39 %, do total das viagens realizadas pelas aeronaves no período fiscalizado, e embora tenham sido realizadas com finalidade empresarial, ao contrário da suposição do agente fiscalizador, poderiam perfeitamente ter sido segregadas das demais viagens realizadas no período fiscalizado, ou seja, nos anos-calendários de 2010 e 2011, para fins de autuação.

Além disso, o agente fiscalizador alega, que nos documentos apresentados pela impugnante no curso da fiscalização não constam os dados informativos relacionando acerca da identificação dos passageiros transportados pelas aeronaves nas viagens efetuadas no período fiscalizado. Contudo, todas as informações relativas a cada um dos vôos realizados estão registradas nos diários de bordo preenchidos de acordo com os padrões da ANAC e devidamente apresentados à fiscalização.

(...)

Relatou a impugnante, que dentre todas as viagens, três delas o sócio administrador, ao trabalhar no local, levou a sua família consigo, todavia, tal fato não tem o condão de descaracterizar a totalidade dos vôos realizados durante todo o ano calendário de 2010 e 2011, que repita-se, totalizaram 1.263 vôos no período. Beira a má-fé do agente fiscalizador glosar a totalidade das despesas sob o pressuposto dessas três viagens realizadas. Poderia ele ter glosados apenas as despesas relacionadas as essas viagens específicas, mas não se utilizado das raras exceções para glosar as despesas como um todo.

Basta analisar a operacionalização da empresa no seu contexto, para se verificar que as viagens realizadas estão intrinsicamente ligadas a sua atividades, tendo em vista a necessidade de operacionalização e funcionamento das 84 lojas espalhadas pelo País. É possível se imaginar que o sucesso do empreendimento está ligado a otimização do tempo que o sócio-administrador tem para controlar toda a sua operação.

Tivesse ele utilizado todas essas viagens para cunho particular, como sustenta o agente fiscal, certamente seu negócio estaria falido, e o que se verifica é justamente o contrário, hoje a impugnante é considerada, como já dito, a maior loja de departamento do país.

Por tal razão, totalmente equivocado o procedimento fiscalizatório na glosa total das despesas com as referidas aeronaves.

Aduz que a dedutibilidade da despesa exige a comprovação de sua necessidade, mas não cabe à fiscalização definir a seu critério o que é ou não despesa necessária, sendo certo que os elementos utilizados pelo Auditor Fiscal são precários e totalmente desprovido de fundamentação lógica e técnica.

E prossegue, *Ou seja, os custos e as despesas com o uso das aeronaves estão intrinsicamente ligados a atividade da impugnante, e os registros contábeis comprovam essa informação, não pode a fiscalização glosar a totalidade das*

despesas, sob o pressuposto de que dos 1.263 vôos realizados, apenas 5 tiveram que supostamente a conotação de uso particular. Esse único argumento não tem o condão de descaracterizar o todo, gerando a glosa total das despesas.

(...)

Assim, no caso concreto, deve ser aplicado o princípio da verdade material, vez que supostos equívocos no detalhamento dos vôos não podem ser utilizados para fulminar o direito do contribuinte no lançamento das respectivas despesas.

(...)

*Em outras palavras, um processo administrativo fiscal de determinação de crédito tributário **não pode sobreviver nem ser impulsionado por opiniões subjetivas dos agentes fiscais**, nem por presunções que supostamente prevalecem na ausência de prova. Não é este o sistema adotado pelo Direito brasileiro.*

*Se a fiscalização afirma existirem irregularidades com reflexos em obrigações tributárias, deve identificá-las e comprovar sua existência com **fatos concretos e reais, não com suposições, inferências ou opiniões pessoais**.*

Não foi o que ocorreu no presente caso. A fiscalização pretende construir uma tese completamente dissociada da realidade dos fatos quando afirma que o contribuinte utilizou duas aeronaves para fins particulares lançando as despesas na pessoa jurídica.

As conclusões a que chegou a fiscalização basearam-se não em fatos concretos, mas em suposições, inferências ou opiniões pessoais do agente fiscal, decorrente de seu completo desconhecimento quanto a documentação comprobatória acerca dos vôos realizados.

Diante de todo o exposto, o auto de infração, nesse particular não merece prosperar e deve ser cancelado.

Da Inobservância dos Requisitos Legais na Dedução de Perdas no Recebimento de Créditos

Expõe que as argumentações fiscais, embora subdivididas em 3 itens, convergem para um mesmo ponto central, qual seja, a contagem dos prazos.

Apontou o ilustre agente fiscal que, teriam sido considerados como "perdas de créditos", valores de títulos "vencidos a mais de 180 dias", mas que cento e oitenta dias não corresponderia aos "seis meses" descritos na legislação.

Pelo raciocínio exposto pelo fisco, títulos vencidos entre os dias 01 e 03 de julho de 2010, não estariam vencidos a mais de seis meses em 31/12/2010, partindo do pressuposto que a regra a ser aplicada seria a da contagem "por mês calendário", pelo que, os tais títulos apenas estariam vencidos a mais de seis meses entre os dias 01 e 03 de janeiro de 2011.

O objetivamente é estranho que se perca tempo com tal preciosismo e, ainda assim, para impor uma interpretação discutível do dispositivo legal que, frise-se, nunca descreveu exatamente qual seria a forma pela qual a contagem dos aludidos "seis meses" deveria seguir.

O contribuinte apenas seguiu um critério objetivo e dentro de padrões de razoabilidade, qual seja, o de considerar o "mês" como sendo representativo do prazo de trinta dias, que é um critério usual e reconhecido como correto pelo mercado, em especial pela sua linearidade em relação as frações dos meses.

Portanto, perfeitamente passível de aceitação as despesas relacionadas a perda no recebimento dos créditos.

Da Glosa de Despesas com Emissão de Debêntures

Neste item a defesa apresentou os seguintes argumentos:

As debêntures são, fundamentalmente, uma forma de captação de recursos para as sociedades. A disciplina legal desses títulos de crédito encontra-se na Lei nº 6.404/1976, arts. 52 a 74 (com as modificações das Leis nºs 9.457/1997 e 10.303/2001).

A debênture emitida pela companhia pode assegurar ao seu titular participação no lucro da companhia. E de acordo com o RIR/1999, art. 462, I, podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica asseguradas a debêntures de sua emissão.

Multa pelo Recolhimento a Menor das Estimativas Mensais

O impugnante assegura ser inexigível a aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício fiscal ao qual ela está vinculada.

Isto pois, com o encerramento do exercício fiscal, há apuração do efetivo lucro real sobre o qual é apurado o IRPJ. Deste modo, os recolhimentos mensais feitos a título de antecipação, por estimativa, são abatidos do IRPJ ao final do exercício.

Com isso, após o encerramento do período, toda e qualquer regra sobre pagamentos realizados por estimativa perdem totalmente a sua razão de ser, visto que, findo o exercício fiscal, ocorre a apuração de IRPJ, não havendo mais o que se cogitar sobre estimativas/antecipações.

Nessa ordem de idéias, a multa isolada somente pode ser exigida durante o ano-calendário. Tanto é assim que a própria redação do art. 44, inc. II, "b" da Lei n. 9.430/96 dispõe expressamente que a multa de 50% incide sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, "no ano calendário correspondente". A dicção legal não poderia ser mais precisa ao dispor que a multa isolada só pode ser exigida no "ano calendário correspondente", o que torna evidente que dita sanção não pode ser aplicada após o encerramento do exercício fiscal, senão estaria ofendendo a lógica ou à racionalidade do IRPJ.

(...)

Dessa forma, uma vez encerrado o ano-calendário, a autoridade fiscal apenas poderá exigir o IRPJ não recolhido ou recolhido "a menor", ou ainda eventual penalidade (multa de 75% ou 150%), desde que apurados exclusivamente sobre o lucro real anual.

Cita algumas decisões do antigo Conselho de Contribuintes (atualmente CARF), sentença judicial e doutrina a fim de robustecer suas alegações.

Acrescenta, ainda, que a penalidade não poderia ser imposta em decorrência da denúncia espontânea, art. 138 do CTN, haja vista que a penalidade foi imposta após o recolhimento dos tributos devidos. Cita novamente decisões do antigo Conselho de Contribuintes (atualmente CARF) sobre este tema.

Finda seus argumentos, alegando a ilegalidade da multa isolada em virtude de sua incompatibilidade com o art. 97 e art. 113 do CTN.

Diante de todo o exposto, requer o cancelamento do Auto de Infração.

É o relatório.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 12-85.477, de 15 de fevereiro de 2017, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. MÚTUO SEM ENCARGOS FINANCEIROS. DESNECESSIDADE DAS DESPESAS.

A captação de recursos junto ao mercado com pagamento de juros, concomitantemente à concessão de empréstimos via contratos de mútuos sem previsão de encargos financeiros, evidencia a liberalidade dos recursos concedidos, revelando a desnecessidade das despesas financeiras deduzidas no resultado.

GLOSA DE DESPESAS COM O ARRENDAMENTO DE AERONAVES.

É vedada a dedução de despesas com o arrendamento mercantil de aeronaves quando não relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização de bens e serviços.

GLOSA DE DESPESAS COM EMISSÃO DE DEBÊNTURES.

Correta a glosa de despesa com emissão de debêntures quando não comprovada a sua efetivação.

GLOSA DA DEDUÇÃO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

Somente após os prazos estabelecidos em lei, os títulos de crédito não pagos, contabilizados como perda, podem ser deduzidos como despesa na apuração do lucro real.

GLOSA DE DESPESA COM JUROS INCIDENTES SOBRE O REFIS.

São indedutíveis os juros incidentes sobre a parcela do REFIS composta por IRPJ e CSLL (posterior a 1997) e seus acréscimos legais, bem como por multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MULTA ISOLADA APLICADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.

A falta de pagamento de estimativa configura descumprimento de obrigação acessória ensejando a aplicação de multa isolada. A apuração de prejuízo fiscal, ou de tributos incidentes sobre o lucro tributável, ainda que pagos, não anula o descumprimento daquela obrigação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

As normas fiscais que disciplinam a exigência de IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada eletronicamente da decisão da DRJ na data de 24/02/2017 (e-fl. 2.484), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 23/03/2017 (e-fls. 2.487 a 2.523), conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fl. 2.486, repetindo basicamente os argumentos apresentados na impugnação.

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Despesas com uso de Aeronaves - voto vencedor

A recorrente alega que as duas aeronaves arrendadas - helicóptero Agusta A109E Power 2009 e avião Learjet 45XR 2011 - foram utilizadas no exercício de suas

atividades. Apresenta documentos referentes aos voos realizados pelas aeronaves e afirma que a despesa com o arrendamento das aeronaves e demais despesas acessórias (combustíveis, manutenção, seguro e outras despesas) são dedutíveis.

Por outro lado, a fiscalização e a DRJ entendem que não houve efetiva comprovação da utilização das aeronaves no desempenho das atividades da recorrente, pois o processo não está carregado com prova inequívoca da vinculação entre o evento ocorrido e o desempenho da atividade da empresa.

Pois bem.

O inciso II do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 prevê regra de que as despesas com arrendamento mercantil não são dedutíveis, apenas sendo permitida a dedução em relação às despesas intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos 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;

Como já disse algumas vezes neste tribunal, a despesa deve ser comprovada por quem a aproveita, sendo imperativa, ainda, a demonstração concatenada entre os argumentos ofertados e os documentos acostados ao processo.

No caso concreto, vejo que os diários de bordo apresentados pela recorrente demonstram o trajeto das aeronaves e comprovam que a maior parte dos voos tenha como origem ou destino locais onde existem filiais da empresa.

A empresa autuada possui 84 (oitenta e quatro) filiais espalhadas por cidades do interior do Brasil, de acesso mais dificultoso, e por isso havia necessidade da utilização das aeronaves para o deslocamento de seu sócio e de seus colaboradores.

Como amplamente defendido em sua peça recursal, é graças a esse deslocamento célere que a empresa conseguiu expandir seu negócio e se tornar uma empresa de relevante expressão no mercado nacional, o que inevitavelmente gerou empregos e aumentou demasiadamente o pagamento de tributos por parte da recorrente e de todos os envolvidos, direta ou indiretamente em seu negócios (fornecedores e colaboradores, por exemplo).

Mister ressaltar, ainda, que entendo que a permissão para a dedução das despesas independe da alegação de que não houve indicação de quais/quantos passageiros foram transportados pelas aeronaves. Talvez com tal determinação ficaria mais fácil comprovar a utilização da aeronave no desempenho de suas atividades, mas isso não invalida a premissa por mim utilizada para permitir a dedução fiscal - de que os voos tiveram como origem ou

destino locais onde estavam instaladas filiais (ou propensos estabelecimentos), fornecedores, etc., da recorrente, e que por isso seria muito improvável que não tivessem relação com o objeto social da recorrente.

Outra questão, é que a fiscalização apontou que 5 (cinco) viagens - de um total de 1.263 (um mil, duzentos e sessenta e três) voos nos períodos objetos de autuação - não se desenrolaram no desenvolvimento da atividade da empresa. Desta forma, tomou como parâmetro essa pequena amostragem para glosar todas as despesas contabilizadas pela ora recorrente.

Entendo que este não seria o modelo ideal para justificar a glosa da citada despesa: a meu ver, a amostragem deve servir para excluir determinado lote de fatos/eventos de um lançamento tributário, ou seja, com base em uma amostra determinada, o auditor conclui pela suficiência da documentação apresentada e que, assim, não há necessidade de lançamento fiscal.

Por outro lado, para efetuar um lançamento fiscal, pode até o fisco, inicialmente, se servir de uma amostragem - assim como preveem as regras de auditoria -; entretanto, se a amostra não se traduziu em comprovação efetiva de um evento, deve-se ampliá-la até que tal evento seja comprovado ou desmistificado e o fisco, com base mais concretas, possa efetuar o lançamento fiscal.

Nessa trilha, no caso em julgamento, entendo que a auditoria fiscal deveria estender tal amostragem com fins de efetivamente provar que todos, ou próximo da totalidade, os/dos voos não foram efetuados no desenvolvimento das atividades da recorrente, o que percebo não ter sido comprovado pela autoridade fiscal.

Outro tema proeminente é que a quantidade de voos é representativa. E isto também faz prova a favor da recorrente de que é improvável que seu sócio utilizaria as aeronaves somente para fins privados, esquivando-se de sua responsabilidade pela gestão de uma empresa que deve exigir muitas horas de seu trabalho. Em uma rápida análise, constatei que os anos de 2010 e de 2011 tiveram 503 (quinhentos e três) dias úteis - foram desconsiderados os finais de semana e os feriados nacionais que 'caíram' em dias de semana -. Desta forma, para que todas as despesas fossem consideradas não dedutíveis, o sócio da recorrente deveria utilizar, particularmente, as aeronaves 2:30 h por dia, durante dois anos seguidos, isso sem contar o tempo em que ele permaneceria no local de destino, o que realmente torna improfícua a manutenção do lançamento.

Por fim, em razão da quase insignificante proporção de voos (0,3959% do total de voos = 5/1.263), indicados pela fiscalização, que possivelmente se tratavam de voos de interesse particular, somada ao fato de que não vejo possibilidade de mensurar qual o valor exato das despesas referentes somente aos 5 (cinco) voos - visto que partem e se destinam a localizações/distâncias diferentes -, estendo a dedução fiscal para todas as despesas com aeronaves e demais despesas acessórias com o uso das aeronaves, pelo que proponho dar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Despesas vinculadas a emissão de Debêntures - voto vencedor

A recorrente apenas define que as debêntures são uma forma de captação de recursos para as sociedades e que asseguram participação nos lucros da companhia que emitiu

o título. E, por conseguinte, de acordo com o art. 462, I, do RIR/99, a participação nos lucros decorrente da emissão de debêntures pode ser deduzida da base do IRPJ.

Entretanto, o que se vê é que não houve emissão de debêntures por parte da recorrente. A própria recorrente informou ao fisco - por meio do 3º quesito do Termo de Intimação Fiscal 02 -, ao ser intimada a apresentar a respectiva documentação comprobatória, que, por equívoco, o Banco Bradesco debitou despesa em sua conta corrente referente a emissão de debêntures, sendo que tal equívoco tampouco foi percebido pela empresa.

Além disso, não traz mais nenhum elemento no recurso voluntário para infirmar as acusações da fiscalização.

Desta forma, nego provimento quanto a este ponto.

Perda no recebimento de créditos - voto vencedor

A recorrente pede que sejam considerados como perda os créditos vencidos nas datas de 01 e 03 de julho de 2010, alegando que a interpretação para a regra de contagem do referido prazo para dedução fiscal da perda no recebimento de créditos é discutível.

A fiscalização efetuou a glosa dos créditos de valor até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), com base na falta de atendimento, por parte da recorrente, ao dispositivo legal abaixo transcrito:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

(...)

II - sem garantia, de valor:

*a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, **vencidos há mais de seis meses**, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento; **(negritei)***

Como visto, o prazo mínimo para dedução fiscal é de 6 (seis) meses. Desta forma, os créditos vencidos nas datas de 01 e 03 de julho de 2010 somente poderiam ser deduzidos da base do IRPJ a partir das datas de 01 e 03 de janeiro de 2011, respectivamente. Como foram deduzidos ainda no ano-calendário de 2010, correta a glosa da fiscalização.

Por fim, o fato da proximidade das datas da dedução fiscal feita pela empresa e da dedução fiscal que, segundo o fisco, seria permitida não pode ser considerado como um preciosismo por parte da fiscalização, como indicou a recorrente em seu recurso voluntário. Trata-se de aplicação da regra legal para dedução fiscal de um valor que supostamente não será quitado.

Desta feita, proponho negar provimento quanto a este ponto, mantendo a referida glosa.

Despesas financeiras consideradas desnecessárias - voto vencedor

Com relação à glosa de despesas financeiras, tanto o fisco como a recorrente segregam as despesas em 2 (duas), as quais dispensarei tratamento e conclusões distintos:

Mútuos sem propósito específico

A fiscalização verificou que a recorrente levantou empréstimos com instituições financeiras (no mercado), cujos contratos previam pagamento de juros por parte da mutuária - ora recorrente.

Também verificou que a recorrente mantinha contratos de mútuo firmado com seu sócio majoritário, Luciano Hang, e com empresas ligadas - empresa Brashop e empresas geradoras de energia -, mesmo que efetuados (empréstimos) indiretamente por meio do sócio Luciano Hang.

Nos contratos de mútuo em que a recorrente figurava como mutuante, não havia previsão de pagamento de juros pelas mutuárias.

Segundo a recorrente, por se tratar de um grupo de empresas, comandadas por uma só pessoa (Luciano Hang), os contratos de mútuo não têm necessidade de prever a correção do valor mutuado por juros.

Pois bem.

A premissa colocada pela recorrente é correta: não há obrigatoriedade de previsão de juros em um contrato de mútuo.

Entretanto, há que se buscar na regra fiscal se tal prescindibilidade pode permitir, por outro lado, que a referida despesa financeira - decorrente do recurso levantado junto a terceiros - seja deduzida da base fiscal da recorrente.

E o artigo 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99) é que trata da possibilidade da dedução fiscal de uma despesa contábil:

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.

Inicialmente, cabe observar que, apesar de se tratar de empresas pertencentes a um mesmo grupo empresarial, as normas contábeis estabelecem a distinção entre pessoas

físicas e jurídicas e entre pessoas jurídicas, mesmo que todas estejam relacionadas a um único sócio. Desta forma, não se trata de considerar todas as empresas como única, para que seja reconhecido o direito de deduzir as despesas financeiras que aqui se discute.

A meu ver, a falta de previsão de juros nos contratos em que a Havan (recorrente) figurou como mutuante decorre de mera liberalidade de sua parte, pois a empresa socorreu-se do mercado para levantar os recursos, mas posteriormente deslocou tais recursos para empresas pertencentes a seu grupo empresarial, sem, no entanto, ser remunerada por isso.

E, mesmo que o recurso levantado não tenha sido aquele que foi deslocado para as empresas do grupo, isto não impede minha conclusão da liberalidade denotada pela fiscalização, confirmada pela DRJ e com a qual também concordo.

Desta forma, vê-se que as despesas financeiras deverão ser glosadas na mesma proporção dos empréstimos efetuados pela recorrente sem previsão de juros, conforme tabela trazida no relatório fiscal do auto de infração que aqui se discute.

Diante do exposto, proponho negar provimento quanto às despesas financeiras que deram azo aos mútuos sem propósito específico, mantendo a referida glosa.

Mútuos com propósito específico

Quanto aos mútuos com propósito específico, há de se verificar quem tem razão em seus argumentos: (i) a fiscalização, quando alega que os recursos foram destinados às obras por meio de contratos de mútuo sem previsão de juros; ou (ii) a recorrente, que alega que os valores foram aplicados diretamente em imóveis de propriedade da Brashop, mediante compromisso/contrato de locação do imóvel desta, para a utilização nas atividades daquela, por prazo determinado.

Resta a este julgador verificar se a natureza do recurso é de mútuo ou de imobilização em imóvel de terceiro para, em um segundo momento, analisar se o valor despendido ocasiona a não dedutibilidade das despesas financeiras decorrente dos contratos de mútuo em que a ora recorrente figurou como mutuária, obtidos junto a instituições financeiras.

Antes de adentrar no caso dos autos, importa traçar um intróito de que a nova realidade contábil deve ser fundada em duas premissas, quais sejam: (i) refletir a realidade fática ocorrida no mundo fenomênico; e (ii) a prevalência da essência sobre a forma.

A partir da vigência da Lei nº 11.638/2007, que trouxe para o ordenamento jurídico pátrio normas internacionais de contabilidade, a primazia da essência sobre a forma tornou-se relevante para a interpretação de fatos e atos consignados nos livros contábeis de uma sociedade empresarial (e civil também).

A ideia é que as demonstrações contábeis representem fidedignamente a realidade dos efeitos econômicos das transações, independentemente do seu tratamento jurídico.

Até aí tudo bem.

Entretanto, percebo que este princípio ganhou força de tal monta que a forma dos negócios jurídicos está sendo renegada a um plano inferior, de modo que aos poucos vai sendo ignorada por alguns.

Já vi em alguns casos, por exemplo, para se livrar do recolhimento do IOF-mútuo, uma empresa que firmara um contrato denominado "contrato de mútuo", assinado pelas partes interessadas, registrado em cartório, cujos valores foram contabilizados como mútuo, alegou que sua natureza era de um contrato de conta-corrente, pois tal representaria a intenção das partes.

Alto Lá!

Nesse exemplo trazido, entendo que se deve manter o entendimento de que a forma contratual escolhida pelas partes deve ser respeitada (contrato de mútuo) e seus efeitos jurídico-tributário-fiscais deverão partir de tal premissa - no caso do efeito tributário-fiscal, a tributação pelo IOF -.

A meu ver, a essência não pode alegada pelas partes simplesmente com a justificativa de que representava sua intenção, sem ser comprovada com elementos contundentes. Sempre digo que não se pode adentrar à mente das partes contratantes para se confirmar se realmente era determinada intenção consignada nos documentos. Entretanto, é muito mais fácil justificar que a intenção das partes era aquela assinalada nos documentos jurídicos, e não o contrário - de que a essência estaria diversa da forma.

Desta forma, posso indagar: por que alguém formaliza algo que não representa a sua vontade? Isto é no mínimo estranho aos olhos do direito.

Findada tal introdução, percebo que, no caso concreto, a intenção das partes era efetivamente estabelecer contrato de construção/benfeitoria em imóvel de terceiros, em que a recorrente - como empresa locadora do terreno da Brashop - construiria os imóveis e posteriormente descontaria o valor a pagar dos aluguéis à Brashop dos valores custeados para a construção.

E esse é um modelo muito utilizado no mercado.

A desconfiança é gerada quando o contrato é estabelecido entre empresas ligadas. Por outro lado, no caso concreto não houve por parte da fiscalização nenhuma demonstração de que o contrato firmado exorbitava o que se verifica no mercado, como condições, prazos, valores, ou demais variáveis.

Desta forma, partindo da premissa de que os contratos são válidos, o que resta avaliar é se deveria haver cobrança de juros sobre os valores despendidos na construção civil, para que a despesa financeira decorrente dos empréstimos tomados pela recorrente pudesse, ou não, ser deduzida de sua base fiscal.

E, também por este viés, entendo possível a dedução fiscal.

Para tal conclusão, basta comparar o modelo que aqui se discute com um financiamento obtido para a construção de um imóvel. Se o imóvel for utilizado no desenvolvimento das atividades da empresa, a despesa financeira decorrente desse financiamento é dedutível para fins fiscais.

O caso concreto é bem semelhante ao exemplo, somente divergindo em relação à propriedade do terreno em que o imóvel será construído. Nada obstante, não há nada

que impeça o modelo contratado pelas partes, uma vez que a recorrente será remunerada pela dona do terreno com base nos aluguéis que esta receberá (da própria recorrente). A única diferença é que não haverá transação financeira no modelo arquitetado, mas tão somente operação contábil permutativa, o que não desnatura a operação de imobilização em terreno de terceiros.

Além disso, em respeito à forma adotada para o caso, entendo correto o modelo contábil utilizado - contabilização no ativo imobilizado e posterior transferência para a conta de direito "Crédito Obras a Receber", esta a qual nada se assemelha a uma conta de mútuo, como alegou a fiscalização -, o que nos leva a acreditar que, no caso dos autos, a essência correspondeu à forma adotada.

Diante do exposto, conclui-se que a despesa financeira é necessária à atividade da empresa e, sendo assim, impende considerá-la dedutível, pelo que proponho dar provimento ao recurso quanto às despesas decorrente dos mútuos com propósito específico.

Despesas Financeiras sobre os débitos parcelados no REFIS - voto vencedor

A fiscalização glosou as despesas de juros decorrentes de dívidas tributárias levadas ao parcelamento por partir da premissa de que o IRPJ não é dedutível de sua base de cálculo, sendo assim os juros - que são acessórios ao principal (tributo) - segue a mesma regra de não dedutibilidade.

Ocorre que a débito tributário consolidado no Refis representa confissão de irretratável da dívida. E como tal os juros previstos para a correção da dívida são dedutíveis da base do IRPJ, por representarem despesa financeira.

Este também é o entendimento firmado pela própria RFB na Solução de Consulta nº 66, de 14 de junho de 2011, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

EMENTA: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO

TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS.
REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do valor da CSLL. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN); art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001; arts. 187, § 1º, e 191, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.); art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; arts. 12 e 13 da Lei nº 10.522, de 2002; arts. 247, 248, 299, §§ 1º e 2º, e 344 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); art. 50 da Instrução

Normativa RFB nº 390, de 2004; item 8 do Parecer Normativo CST nº 174/74; Parecer Normativo CST nº 58/1977; e item 4 do Parecer Normativo CST nº 61/79.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

EMENTA: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO.

TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN); art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 2001; arts. 187, § 1º, e 191, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.); art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; arts. 12 e 13 da Lei nº 10.522, de 2002; arts. 247, 248, 299, §§ 1º e 2º, e 344 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); item 8 do Parecer Normativo CST nº 174/74; Parecer Normativo CST nº 58/1977; e item 4 do Parecer Normativo CST nº 61/79.

Assim sendo, voto por dar provimento quanto a este ponto.

Multa Isolada sobre falta de recolhimento de estimativas - voto vencido

Quanto à aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, fui vencido pela maioria da turma. Para redigir o voto vencedor, foi designada a Conselheira Livia De Carli Germano.

Eis minhas razões de voto:

Concomitância

Quanto à multa isolada, a recorrente pede pela inaplicabilidade da concomitância com a multa de ofício.

Pois bem.

Entendo que após a alteração dispositiva promovida pela Lei nº 11.488/2007, na redação do art. 44 da Lei 9.430/1996, as multas de ofício e isolada podem ser aplicadas concomitantemente, pois têm fundamentos distintos. Veja a redação legal:

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

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

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

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

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

Há que distinguir as duas infrações: uma trata da falta de cumprimento de obrigação de recolher, até o mês subsequente à apuração mensal (com base em estimativa pura ou monitorada¹); e a outra trata da punição decorrente de inexatidão de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, resultantes de procedimento de fiscalização.

Outro ponto é que a falta de recolhimento de estimativa gera a aplicação de multa isolada, cabível tão somente pelo fato aqui destacado - falta de recolhimento ou recolhimento a menor, e é aplicada mesmo que ao final do exercício não haja imposto a pagar. Ou seja, há uma nítida dissociação com a necessidade de verificação de tributo a recolher. Já a multa de ofício, por sua vez, necessita da verificação de declaração inexata e do tributo a recolher.

Por todo o exposto, entendo cabível a aplicação de ambas as multas, pelo que proponho negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Aplicação da Denúncia Espontânea em relação à multa isolada

Alega a recorrente que, por ter recolhido o IRPJ e a CSLL ao final dos anos-calendário de 2010 e 2011, não deveria sofrer a exação da multa isolada em razão do disposto no art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea. Veja o dispositivo legal:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

¹ Entende-se por estimativa pura o cálculo do IRPJ e da CSLL com base na receita bruta do período, ajustada pelas adições e exclusões permitidas por lei. Já a estimativa monitorada resulta do cálculo do IRPJ e da CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução do resultado fiscal.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Ledo equívoco da recorrente.

A denúncia espontânea aplica-se ao caso de tributo não pago em época própria, mas pago antes do início do procedimento fiscal.

No caso concreto, a fiscalização não está exigindo o tributo eventualmente pago a menor em relação às estimativas mensais, mas sim multa exigida pela falta de recolhimento de tais estimativas. Ou seja, trata-se de multa punitiva pelo fato da Fazenda deixar de receber tributo que lhe seria devido em época própria, mas que, por desídia ou má-fé do sujeito passivo, deixou de ser recolhido.

Desta forma, afasto o pedido de aplicação da denúncia espontânea.

Ilegalidade da Multa de Ofício isolada por incompatibilidade com o art. 97 e art. 113 do CTN

Em relação a este ponto, entendo que este colegiado está impedido de se manifestar sobre pedido de ilegalidade de norma legal (lei ordinária) plenamente em vigor no ordenamento jurídico, função judicante do próprio judiciário.

Conclusão

Diante do exposto, voto por voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário: (i) voto por DAR provimento ao recurso voluntário em relação à glosa de despesas com aeronaves, à glosa de despesas financeiras de mútuos com propósito específico para a compra e construção de imóveis e à glosa de despesas com juros sobre pagamentos ao REFIS; e (ii) voto por NEGAR provimento em relação à glosa de despesas com emissão de debêntures, glosa de perdas com recebimento de créditos, glosa de despesas financeiras de mútuos sem propósito específico com empresas e pessoas ligadas e quanto à multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento de estimativas.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano - Redatora Designada

Fui designada para redigir o voto vencedor e respectiva ementa exclusivamente com relação à multa isolada.

A Recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50% por falta de antecipação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalto que, sendo o caso de lançamento relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011, entendo não aplicável a Súmula CARF n. 105, uma vez que esta trata da redação da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, e a multa isolada foi lançada com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, com redação dada pela Lei 11.488/2007.

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

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração continente (e efetiva).

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo

efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou *iter* preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo").

Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-continente.

Assim, no caso em questão, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano