



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720026/2015-35
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.735 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de janeiro de 2024
Recorrente DISVECO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE AERONAVE. INDEDUTIBILIDADE.

O art. 13, III, da Lei nº 9.249/95 prescreve a indedutibilidade das despesas com manutenção de aeronave, salvo se comprovado que estes são intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços. Falta de comprovação pelo sujeito passivo. Indedutibilidade.

DESPESAS COM DOAÇÕES. INDEDUTIBILIDADE.

Doações supostamente feitas a entidade civil beneficente. Ausência de comprovação dos requisitos do art. 365, II, do RIR/99. Indedutibilidade.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Correta a glosa de despesas supostamente decorrentes de prestação de serviços, quando ausente prova efetiva da sua ocorrência. Insuficiência de notas fiscais e registros contábeis, quando não há qualquer prova da realização das atividades contratadas.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA DO RECURSO.

No caso de pessoas jurídicas que exercem atividade intelectual, esta situação deve ser considerada ao se analisar os elementos que comprovariam a sua inexistência de fato. Impossibilidade de se exigir ativo imobilizado ou estrutura física incompatíveis com esse objeto social. Ausência de comprovação do dolo decorrente do esforço adicional do contribuinte de ocultar a ocorrência do fato gerador. Cancelamento da qualificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para cancelar a qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins e Marcio Avito Ribeiro Faria, que lhe negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Marcio Avito Ribeiro Faria (suplente convocado(a)), Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcio Avito Ribeiro Faria.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.389/1.419) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC) que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido nestes autos.

Por bem sintetizar a discussão, adoto parte do relatório formulado no referido acórdão:

Tratam os autos de lançamentos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consubstanciados nos autos de infração às fls. 2 a 31, com redução a zero de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL para os anos 2010 e 2011, com redução a zero de saldo negativo de IRPJ e de CSLL no ano 2010, e com crédito tributário total constituído de R\$ 1.822.813,29 nos anos 2010 a 2012, assim distribuído:

Crédito tributário

Tributo	Principal	Juros	Multa	Total
IRPJ	571.729,61	130.589,44	670.383,14	1.372.702,19
CSLL Reflexa	90.390,34	20.437,37	135.585,51	246.413,22
CSLL	104.203,95	21.340,97	78.152,96	203.697,88

Redução de Prejuízo Fiscal e Base Negativa

Ano-calendário	Prejuízo Fiscal		Base Negativa de CSLL	
	Declarado	Apurado	Declarado	Apurado
2010	484.122,01	0,00	484.122,01	0,00
2011	331.121,66	0,00	331.121,66	0,00

Redução de Saldo Negativo de IRPJ e de CSLL

Ano-calendário	SN IRPJ		SN CSLL	
	Apurado	Acórdão	Apurado	Acórdão
2010	229.606,79	0,00	87.698,44	0,00

2. Consoante descrição dos fatos constante nos autos de infração, os lançamentos decorreram de:

2.1. glosa de despesas realizadas com a empresa Constellation Administradora Ltda (doravante Constellation) nos anos 2010 a 2012 por serem consideradas como não necessárias. A multa incidente sobre os tributos a pagar foi qualificada;

2.2. exigência de diferença de IRPJ e de CSLL apurada entre os valores calculados com base nos balancetes fornecidos pelo contribuinte, às fls. 85 a 172, e os montantes determinados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs), às fls. 569 a 697. Sobre os tributos lançados foi aplicada a multa no percentual de 75%.

3. Um maior detalhamento dos fatos apurados e das considerações efetuadas pela autoridade fiscal para chegar às conclusões apresentadas nos autos de infração está presente no Relatório Fiscal às fls. 32 a 51. Os demonstrativos dos cálculos efetuados constam nos anexos I a VII, às fls. 52 a 75. Os documentos em que se baseou o relatório referido estão às fls. 76 a 915. Resumo a seguir o teor do relatório:

3.1. glosa de despesa não necessária com Constellation –

3.1.1. o contribuinte é integrante do Grupo Canopus, composto por dezoito empresas conforme organograma às fls. 770 a 773, e atua na área de revenda de diversas marcas de veículos e moto Honda, com estabelecimentos instalados na região Norte e Centro-Oeste do país;

3.1.2. o contribuinte criou em 08/08/2006 (extrato do cadastro às fls. 331 a 333) a empresa Constellation, uma espécie de holding, com participação no capital social e 99% do Sr. Marcos Roberto da Cruz e 1% do Sr. Marcos Roberto da Cruz Júnior, com domicílio tributário na Av. Fernando Corrêa da Costa, 1800, Sala A, Jardim Kennedy, Cuiabá/MT. No entanto, conforme fotos e Termo Fiscal de Constatação lavrado em 09/10/2014 (fls. 346 a 347, e 563 a 564), a referida empresa não foi encontrada no local, estando a sala ocupada pelo departamento de pessoal do fiscalizado;

3.1.3. em atendimento a intimação, o fiscalizado apresentou contrato de prestação de serviços firmado entre o fiscalizado e a Constellation, assinados, tanto contratante, quanto contratado, por procuradores: representando a contratada, a Sra. Andréa Cristina de Santi, e representando o contratante, o Sr. Evangivaldo Almeida Teles. No contrato consta que a Constellation foi contratada por dezessete empresas (entre as quais o fiscalizado) para "prestação de serviços de levantamento e análise de novos negócios para as contratantes, análise de projeção de tendência de mercado, captação de potencial investidores, estabelecimento de relacionamento com fornecedores, elaboração de estudos e planos de viabilidade de novos negócios, estudo e análise de mercado, para as atividades fins" das contratantes. Analisando o conteúdo do objeto do contrato e rol de contratantes, resta evidenciado que, além de genérica a prestação e subjetivo o objeto de suas prestações, caso efetivamente esses serviços fossem prestados, demandariam um quantitativo maior e especializado de funcionários para cumpri-los;

3.1.4. tal contrato é uma ficção jurídica, pois os detentores das prerrogativas de exigir os direitos nele previstos e os que devem cumprir as suas obrigações, ou seja, os representantes da contratada e contratante, são funcionários investidos em cargos de procuradores, ambos subordinados ao sócio majoritário (Sr. Marcos Roberto Cruz). Impossível sonhar na possibilidade de descumprimento do contrato e, por conseguinte, na possibilidade de aplicação de cláusulas punitivas, tratando-se de uma verdadeira simulação de obrigações, direitos e executoriedade;

3.1.5. destaca-se, também, a falta denexo causal da necessidade de uma empresa de consultoria no ramo de atividade em que atua o fiscalizado, seja como complemento de suas atividades, seja por estratégia negocial, conforme análise do organograma e de reorganização patrimonial;

3.1.6. atendendo intimação, o fiscalizado apresentou em 16/10/2014 os seguintes documentos relativos à Constellation: notas fiscais (fls. 185 a 229) e livro de registro de empregados (fls. 363 a 386). Porém não apresentou comprovantes de despesas de telefone, energia e água;

3.1.7. foi feita intimação à Constellation solicitando balancetes mensais e trimestrais do razão, escritura ou certidão de inteiro teor do imóvel em que instalada ou contrato de locação. Em atenção a esta, apresentou em 15/12/2014 os balancetes solicitados (fls. 387 a 529) e contrato de comodato firmado entre essa empresa e o fiscalizado em 28/07/2006 para utilização de imóvel situado à Av. Fernando Corrêa da Costa, 1800, Jardim Kennedy, Cuiabá-MT (fls. 334 e 335), ficando evidente que a Constellation não se ajusta aos padrões normais de qualquer empresa;

3.1.8. com base nos balancetes da Constellation, é possível constatar que presta serviços exclusivamente à fiscalizada e às empresas do grupo, e que possui ínfimos bens registrados em seu ativo não circulante;

3.1.9. durante o curso da ação fiscal foi informado que a Constellation mudou de endereço para Av. Historiador Rubens de Mendonça, 1731, Sala 1305, Bosque da Saúde. Realizou-se, então, diligência no local e foram constatados os fatos narrados no Termo de Diligência e Constatação Fiscal (fls. 348 a 350), lavrado em 27/01/2015. Destaca-se especialmente o fato de não haver no local qualquer identificação da empresa conforme fotos (556 e 565 a 568), de mais uma vez o imóvel ser de propriedade do sócio majoritário e, ainda, a ínfima estrutura encontrada para prestar os serviços propostos. Ou seja, restou evidenciado que não foi encontrada evidência, nem qualquer identificação da existência da firma, nem de infraestrutura mínima, nem material, nem pessoal, conforme fotos, que permitisse realizar o conjunto de atividades pactuadas em contrato;

3.1.10. restou caracterizada uma mistura de pessoal e patrimônio entre a Constellation e o contribuinte, com um mesmo contabilista executando os trabalhos contábeis de todo o grupo;

3.1.11. conclui-se que a firma Constellation foi criada com o fim específico de gerar despesas fictícias no fiscalizado para redução do IRPJ e da CSLL devidos, não tendo existência de fato. Trata-se de prática usual para desviar receita de empresas tributadas pelo lucro real (caso do fiscalizado) para empresas tributadas pelo lucro presumido (Constellation), resultando em redução da base impositiva de IRPJ e de CSLL. Por esta razão os valores constantes das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela Constellation foram glosados como despesas não necessárias (Anexo I);

3.1.12. ao utilizar de artifícios acima descritos, mediante criação de empresa com o objetivo único de gerar despesas fictícias/desnecessárias com reflexo redutor no quanto tributável do IRPJ e da CSLL, a pretexto de reorganização patrimonial, o contribuinte incorreu em infração ao disposto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1996, sendo aplicada a multa qualificada de 150%;

3.2. falta ou insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL – Diferença balancete x DIPJ –

3.2.1. comparando o IRPJ e a CSLL informados na DIPJ pelo fiscalizado e os valores apurados com base em balancete anual foram constatadas algumas divergências em relação às deduções das receitas, custos e despesas, e nas adições, conforme demonstrado nos Anexos V, VI e VII, resultando em diferença dos montantes a pagar de tais tributos. As diferenças verificadas nas deduções de custos e despesas tiveram pouco efeito sobre o lucro, sendo o impacto maior decorrente da inclusão na base de cálculo de contas que por suas naturezas deveriam ser adicionadas ao resultado tributável e não o foram. Além dessas contas, também foram adicionadas na recomposição da base de cálculo valores referentes a despesas de consultorias pagas à Constellation, consideradas não necessárias;

3.2.2. para evitar dupla tributação, os valores apurados do IRPJ e da CSLL (lançados com multa de 150%) foram excluídos dos tributos apurados conforme acima;

3.2.3. com o mesmo objetivo de evitar dupla tributação, os valores declarados em DCTF e/ou pagos a título de IRPJ e de CSLL pela Constellation (Anexo II) também foram excluídos;

3.2.4. especificamente para o ano-calendário 2010, verificou-se que o contribuinte apurou na DIPJ IRPJ negativo no montante de R\$ 229.606,79, e base negativa de CSLL no valor de R\$ 87.698,44, enquanto que foi apurado pela fiscalização saldo a pagar de IRPJ no montante de R\$ 26.848,52 e base negativa de CSLL de R\$ 15.253,36. O IRPJ negativo e a base negativa de CSLL declarados foram objeto de Declarações de Compensação (Dcomps) (conforme Anexo IV). Em relação ao IRPJ, a parcela de R\$ 116.845,44 foi utilizada na compensação, a qual foi homologada. Tal montante foi, então, adicionado ao saldo de imposto apurado conforme acima. Quanto à CSLL, a parcela de R\$ 40.424,39 da base negativa foi utilizada em compensação, mas esta ainda não foi homologada. Tal montante é superior ao apurado na fiscalização. Para manter a equidade da exigência, optou por deduzir o valor de R\$ 15.253,38 e encaminhar proposta de indeferimento sumário da Dcomp mencionada, pendente de análise manual. Propôs, ainda, a trava dos valores restantes de saldos negativos de IRPJ e de CSLL em compensações. Ao fim, lançou IRPJ a pagar no valor de R\$ 26.848,52, à multa de 75%;

3.2.5 em relação ao ano-calendário 2011, registra-se que o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no montante de R\$ 331,121,66 (fichas 09-A e 17, respectivamente). Entretanto, o IRPJ e a CSLL apurados por esta fiscalização foram, respectivamente, R\$ 12.309,56 a pagar e base negativa de R\$ 28.356,71, valores bem diferentes do declarado. Como não houve apresentação de Dcomp, não foi considerado tal fato no lançamento. O saldo de prejuízo fiscal e a base negativa foram ajustados no sistema Sapli. Portanto, para manter a equidade da exigência da infração relativa à glosa de despesa considerada não necessária, optou por deduzir da base da exigência o valor de R\$ 28.356,71, vez que os saldos foram anulados. Assim, somente foi lançado IRPJ a pagar de R\$ 12.309,56 à multa de 75%

4. Cientificado por via postal dos lançamentos (autos de infração, relatório fiscal e anexos) em 10/03/2015, conforme cópia de Aviso de Recebimento (AR) à fl. 916, em 09/04/2015 o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 947 a 962, instruída com os documentos às fls. 919 a 946, 963 a 1090 e 1093 a 1267, onde argumentou, em síntese, o que segue:

4.1. em relação à glosa de despesas com a Constellation –

4.1.1. não existe dispositivo legal que proíba a realização de planejamento tributário. A empresa Constellation, do Grupo Canopus, cuja atividade principal é a assessoria em gestão empresarial e intermediação de negócios administrativos conforme contrato social em anexo, foi criada com a finalidade de realizar estudos de potencialidade do mercado e das marcas, apresentar novos modelos e oportunidades de negócios, mediante estudo de mercado e de aceitação do produto na região, prospecção de rentabilidade e de margem de lucro, e estruturação do novo negócio, de formas de atendimento, com elaboração de demonstrativos de receitas prevista e prazo de recuperação de despesas investidas, criando projetos de viabilidade em várias regiões. Estes projetos, de longo prazo, são realizados pelo seu sócio-administrador Marcos Roberto Cruz e sua equipe de funcionários habilitados, todos contadores e administradores de empresa, que possuem conhecimento suficiente para o desempenho das atividades, dentre os quais: Viviane Dias de Souza Cardoso, RG [xxxxxx] e CPF [xxxxxx], admitida em 15/05/2006; Paulo Henrique de Lima Borges, [xxxxxx], CPF [xxxxxx], admitido em 04/09/2006 e demitido em 30/04/2008; Marcelo Lopes Ribeiro, RG [xxxxxx], CPF [xxxxxx], admitido em 15/10/2007 e demitido em 01/03/2009; e José Antonio Domiciano, RG [xxxxxx], CPF [xxxxxx], admitido em 16/07/2007 e demitido em 01/02/2015. Após elaborados, os projetos são submetidos à Administração do grupo, onde é aprovado, sendo disponibilizada verba para sua realização, com pagamentos mensais pelo contribuinte à Constellation. Junta aos autos modelos de projetos realizados, dentre os quais, por exemplo, um projeto que viabilizou a criação de

nova concessionária BMW em Cuiabá/MT (fls. 1122 a 1267), bem assim, as fichas de Registro de Empregados (fls. 1030 a 1038);

4.1.2. a Constellation possui total independência do autuado, posto que tem contabilidade independente, contas em banco com movimentação, despesa com escritório contábil em São Paulo realizada por outro contador, despesas de manutenção de estrutura, de funcionários etc. (documentos em anexo, às fls. 1039 a 1085). Sua atividade não precisa de uma estrutura física gigantesca, posto que é uma prestadora de serviços de intelecto. O fato de ter o mesmo endereço do autuado deve-se ao fato de que esta possui diversas salas com acesso totalmente separado. A partir de 2013 passou a operar com uma filial em São Paulo, na Avenida Nações Unidas, no Bairro Brookilim Paulista (conforme contrato em anexo, às fls. 1087 a 1093). Atualmente a matriz está sediada em Cuiabá (conforme contrato em anexo às fls. 1094 a 1099), na Avenida Historiador Rubens de Mendonça. Em realidade, a cidade de Cuiabá é apenas um ponto de referência para os consultores, um domicílio tributário eleito para fins tributários, já que a grande maioria das vezes eles estão trabalhando fora da cidade e na capital paulista junto às montadoras de veículos automotores, razão da filial em São Paulo. Por este motivo, não há necessidade de se executar o serviço total em seu domicílio tributário;

4.1.3. a Constellation atua exclusivamente para o Grupo Canopus, pois trabalhar para outro grupo ou outros investidores significaria trazer concorrência ao mercado para as empresas do Grupo Canopus;

4.1.4. em resumo, a Constellation é de suma importância para o Grupo Canopus, entre as quais o autuado, por gerar novos negócios e receitas com a execução de seus serviços, sendo, por conseguinte, necessárias as despesas realizadas. É independente da autuada e necessária a todo o grupo. Não pode ser considerada fictícia por existir fisicamente, ter material humano, e por realizar seus serviços, gerando receitas e pagando impostos. Indevida, então, a glosa das despesas nos anos 2010 a 2012, por serem necessárias, bem assim indevida a qualificação da multa, por ter sido realizado planejamento tributário lícito, não caracterizando ação com dolo ou intenção de fraudar;

4.2. em relação à exigência da diferença de tributos entre a apuração com base em balancete e a realizada na DIPJ – 4.2.1. existem despesas glosadas que entende dedutíveis. Para tanto, elaborou planilha onde detalha as despesas que considera dedutíveis e a justificativa para esse entendimento, bem assim as despesas que concorda serem indedutíveis (fls. 1108 a 1121):

4.2.1.1. ano-calendário 2010 – após consideradas as contestações apresentadas a seguir e as relativas à Constellation, o autuado apresentou prejuízo fiscal no valor de R\$ 238.146,63, que foi compensado no exercício de 2012 conforme planilha elaborada:

4.2.1.1.1. R\$ 195.631,41 – valor indevidamente incluído pela autoridade fiscal no Anexo V, no campo “outras receitas não operacionais” – trata-se de valor de ganho na venda de imobilizado lançado no campo “ganho de equivalência patrimonial”, ocorrendo a duplicidade no momento em que foi novamente lançado na apuração de outras “outras receitas operacionais”. Exclusão devida;

4.2.1.1.2. R\$ 686.204,79 – valor indevidamente incluído pela autoridade fiscal no grupo de adições de receitas operacionais não dedutíveis – refere-se a despesas com aeronave, as quais são dedutíveis, haja vista a aeronave estava à disposição do Grupo Canopus em função de logística e necessidade de atender a filiais e empresas espalhadas por diversos lugares;

4.2.1.2. ano-calendário 2011 – após a contestação apresentada em relação à Constellation, o autuado apresentou prejuízo fiscal no valor de R\$ 159.417,27, que foi compensado no exercício de 2012 conforme planilha elaborada;

4.2.1.3. ano-calendário 2012 – após as contestações abaixo descritas e a relativa à empresa Constellation, apurou lucro que foi compensado com prejuízos fiscais de 2010 (R\$ 238.416,63) e de 2011 (R\$ 159.417,27). Obteve, então, o valor de IRPJ a recolher de R\$ 128.340,21 e de CSLL a recolher de R\$ 64.081,83, os quais são objeto de parcelamento conforme documentos em anexo:

4.2.1.3.1. R\$ 211.598,18 – foi considerado no lançamento fiscal como despesas operacionais não dedutíveis valor relativo a doações ao Instituto Canopus (ONG). Nesse ano foram doados R\$ 211.598,18, sendo permitido pela legislação a dedução até o percentual de 2% do lucro operacional. Como o referido lucro foi de R\$ 15.388.172,00, seria dedutível R\$ 311.995,00. Logo, a despesa é legítima e dedutível;

4.2.1.3.2. R\$ 98.793,72 – refere-se a despesas com manutenção de aeronave, que considera dedutível devido ao seu uso na logística das empresas do Grupo Canopus;

4.3. a autoridade fiscal realizou uma compensação dos impostos pagos pela Constellation nos anos 2010 a 2012 por entender que as despesas da referida empresa são desnecessárias e inexistentes para o autuado, contudo, o contribuinte entende que são necessárias e existentes conforme já tratado;

4.4. a autoridade fiscal adicionou no IRPJ o valor de R\$ 116.845,44 utilizado em Dcomp com homologação concluída em 21/09/2012, considerando-a como uma compensação indevida, e o mesmo procedimento foi feito na CSLL, apontando um valor de R\$ 40.024,70, cuja compensação não foi homologada. A autoridade fiscal salientou que solicitará o indeferimento sumário do pedido. Contudo, após as correções devidas, este valor se torna legítimo, razão pela qual solicita-se a reconsideração do indeferimento do perdcomp mencionado no relatório fiscal. Conforme Anexo IV da ação fiscal, foi adicionado ao levantamento valor já homologado, posto que a apuração fiscal apresentou valores a pagar de IRPJ e de CSLL. No entanto, com as considerações trazidas, apura-se prejuízo fiscal, passando a ser legítimo este valor (vide planilha anexa);

4.5. requer, pois a revisão do lançamento com os cálculos apresentados pelo contribuinte, reconhecendo, neste ato, o débito que julga justo. Requer, ainda, a suspensão da exigibilidade da parte parcelada e a suspensão do indeferimento sumário do pedido de compensação mencionado pela autoridade fiscal. Requer, também, a concessão do parcelamento parcial do auto de infração conforme demonstrativo anexo, para que seja garantido o direito de parcelar com o desconto legal. Para tanto junta o recolhimento espontâneo da primeira parcela do parcelamento em 60 parcelas para homologação (fls. 978 a 981).

5. Consoante despacho à fl. 1271, Termo de Transferência de Crédito Tributário à fl. 1272 e extrato do processo às fls. 1273 a 1283, foi verificado que a impugnação foi parcial, não tendo sido contestados os valores de R\$ 128.340,21 (IRPJ) e de R\$ 64.081,83 (CSLL), ambos relativos ao ano-calendário 2012 e sujeitos a multa de ofício de 75%, os quais foram transferidos para o processo de cobrança n.º 10183.722592/2015-61.

6. Adotadas as providências acima mencionadas, em 07/05/2015 os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campo Grande/MS para a apreciação da impugnação, com pronunciamento pela sua tempestividade (fl. 1284). Entretanto, em 10/07/2015, tendo em vista o disposto na Portaria RFB n.º 453, de 2013, e no art. 2.º da Portaria RFB n.º 1.006, de 2013, os autos foram remetidos para esta DRJ/Recife-PE para julgamento (fl. 1286).

A Impugnação apresentada foi parcialmente acolhida pela DRJ (fls. 1.329/1.348), por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

GLOSA DE DESPESAS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS INEXISTENTE. Devida a glosa de despesa declarada supostamente efetuada por empresa que se verificou ser inexistente de fato.

GLOSA DE DESPESAS. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Devida a qualificação da multa quando demonstrado que a empresa prestadora de serviços foi criada ficticiamente com o objetivo único de gerar despesas para reduzir o quanto tributável, a pretexto de reorganização patrimonial.

RECEITA TRIBUTADA EM DUPLICIDADE. EXCLUSÃO. Devida a exclusão da base de cálculo do tributo de receita considerada em duplicidade quando de sua recomposição.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE AERONAVE. INDEDUTIBILIDADE. Devido considerar indedutível a despesa com manutenção de aeronave quando o próprio contribuinte a qualificou desta forma em seu balancete. Ademais, ainda que se admitisse erro na escrituração, caberia ao contribuinte carrear aos autos documentos que permitissem verificar que a manutenção fora realizada efetivamente, e na aeronave registrada em seu ativo permanente.

DESPESAS COM DOAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. Devido considerar indedutível a despesa com manutenção de aeronave quando o próprio contribuinte a qualificou desta forma em seu balancete. Ademais, ainda que se admitisse erro na escrituração, caberia ao contribuinte carrear aos autos documentos suficientes para comprovar que a despesa se referia efetivamente a doação ao Instituto Canopus (integrante do grupo empresarial), e que tal doação se adequava aos requisitos dispostos no art. 365, II e alíneas do RIR/99.

ADIÇÃO INDEVIDA DE SALDO NEGATIVO INEXISTENTE UTILIZADO EM COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA. A princípio, e em tese, o fato de um contribuinte ter apurado saldo negativo em sua DIPJ e ter utilizado tal montante em compensação já homologada (definitiva), mas, posteriormente, ter sofrido fiscalização, resultando em saldo de tributo a pagar, ensejaria a exigência do valor do saldo negativo por ter sido indevidamente restituído/compensado, conforme procedeu a autoridade fiscal. Contudo, o saldo negativo mencionado no lançamento refere-se a ano-calendário distinto do objeto dos autos, não sendo devida sua adição ao saldo de imposto a pagar apurado em fiscalização.

PLEITO DE PARCELAMENTO DOS DÉBITOS NÃO IMPUGNADOS. INCOMPETÊNCIA. Trata-se de matéria cuja análise foge à competência deste colegiado, devendo ser apreciado pela autoridade fiscal competente da unidade preparadora nos termos do art. 224, IX do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012.

LANÇAMENTO DE CSLL. Aplicam-se ao lançamento de CSLL as razões de decidir relativas ao lançamento de IRPJ, vez que decorrentes de mesmos elementos de prova e fundamentos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.389/1.419), sustentando, em síntese, o seguinte:

- (i) Preliminarmente: seria “necessário explicitar na decisão a destinação dos valores apurados pelo voto a título de saldo negativo de imposto de renda

e saldo negativo de CSLL, ano calendário 2010, para fins de sua utilização pela Recorrente”;

- (ii) Recálculo do IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2010 a 2012:
- a. Adição de despesas com manutenção de aeronave: teriam sido anexados a conta do razão e documentos comprobatórios que demonstram as “despesas incorridas com a manutenção da aeronave, nos seus diversos itens de uso, tais como, aquisição de combustíveis, taxas de utilização de aeroportos e consertos”.
 - b. Adição de despesas com doação ao Instituto Canopus (ONG): teriam sido apresentados documentos que comprovariam “a lisura e a legitimidade para a dedução das supracitadas despesas”;
- (iii) Glosa de despesas não necessárias: a glosa das despesas referentes aos serviços prestados pela Constellation Administradora Ltda. nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012 seriam legítimas, pois, em síntese: (a) Constellation teria quadro de colaboradores compatível com a natureza e a especialidade dos serviços, (b) é lícita a contratação de terceiros para a prestação de serviços, que seriam altamente qualificados, (c) a Constellation arcou com tributos relativos às suas atividades, (d) foi demonstrada a estrutura física da matriz e da filial da Constellation, (e) os elementos patrimoniais da Constellation seriam “compatíveis com natureza e especialidade dos serviços contratados, (f) a Recorrente não teria utilizado créditos de PIS e de Cofins sobre os serviços prestados pela Constellation e (g) não haveria lei que proíba “o planejamento, a reorganização patrimonial lícita ou que autorize a presunção de renda e glosa de custos”.
- (iv) Multa qualificada: seria ilegítima a qualificação da multa, tendo em vista a licitude da organização empresarial adotada pela Recorrente, que não indicaria intuito de fraude para caracterizar as hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64. Cita, ainda, a Súmula Carf n.º 25, segundo a qual “a presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

A Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ em 13/06/2016 (fls. 1.368), tendo interposto seu Recurso Voluntário em 13/07/2016 (fls. 1.380), dentro do prazo de 30 (trinta) dias prescrito pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

I. Síntese da autuação e esclarecimentos a respeito do recálculo feito pela DRJ

Como relatado, trata-se de auto de infração lavrado para a exigência de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, por conta da constatação de duas infrações: (i) despesas não necessárias glosadas, relativas aos pagamentos feitos à Constellation Administradora Ltda. ("Constellation"), com multa qualificada e (ii) recolhimento a menor dos tributos, tendo em vista a apuração incorreta realizada pela Recorrente.

Após o referido recálculo, a Autoridade Fiscal apurou que, na realidade, a Recorrente não obteve saldo negativo de IRPJ e de CSLL no ano-calendário de 2010. Contudo, já haviam sido transmitidas duas PER/DCOMPs pretendo a utilização desses créditos. Deste modo, a Fiscalização realizou o seguinte: (i) com relação à DCOMP já homologada (saldo negativo de IRPJ), adicionou o valor do crédito obtido à apuração e (ii) para a DCOMP que ainda estava aguardando homologação (crédito de CSLL), tendo em vista que foi apurada base de cálculo negativa desse tributo no montante de R\$ 15.253,36 após o recálculo, este montante foi deduzido da primeira infração e houve encaminhamento de informação para que a DCOMP não fosse homologada em sua integralidade.

Conforme consta no acórdão recorrido, foram dois os pontos em que houve provimento da Impugnação da Recorrente.

Primeiro, houve o reconhecimento da tributação em duplicidade do valor de R\$ 195.631,41, nos seguintes termos:

35. O montante considerado pela autoridade fiscal consta lançado na conta 7120101005 – "Ganhos e Perdas na Alienação Imobilizado", do subgrupo de receita "Rendas não Operacionais" (712000000), conforme balancete à fl. 112, e está registrado no item "Outras Receitas não Operacionais" do demonstrativo presente no Anexo V, à fl. 63. O mesmo valor aparece registrado no demonstrativo fiscal mencionado, à fl. 63, também no item "Ganho de Capital Equivalência Patrimonial", conforme pode ser visto abaixo, sem qualquer correspondência no balancete apresentado pelo contribuinte às fls. 85 a 113.

(-) JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO	(383.951,73)	-	383.951,73
(-) DESPESAS FINANCEIRAS	(1.324.984,99)	(1.705.936,72)	(383.951,73)
(-) VARIACIONES CAMBIAIS PASSIVAS	-	-	-
GANHO DE CAPITAL EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	195.631,41	195.631,41	-
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	519.653,18	-	(519.653,18)
LÚCRO OPERACIONAL	(671.471,25)	(684.024,03)	(12.553,08)
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	-	-	-
RECEITA ALIENAÇÃO BENS E DIREITOS INV. IMOB E INT.	-	-	-
(-) VALOR CONTÁBIL DOS BENS E DIREITOS ALIENADOS	-	-	-
OUTRAS RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	-	195.631,41	195.631,41
(-) OUTRAS DESPESAS NÃO RELACIONADAS NAS LINHAS ANTERIORES	-	-	-
LÚCRO ANTES DO IR	(671.471,25)	(488.392,92)	183.078,33

36. Assim, restou caracterizada a tributação em duplicidade da receita não operacional no montante de R\$ 195.631,41 conforme alegado pelo contribuinte, sendo devida a exclusão de tal valor das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segundo, foi constatado que, na realidade, as DCOMPs analisadas foram transmitidas com base em crédito de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2009. Verificado este fato, a DRJ realizou novo recálculo:

45. A princípio, e em tese, o fato de um contribuinte ter apurado saldo negativo em sua DIPJ e ter utilizado tal montante em compensação já homologada (definitiva), mas,

posteriormente, ter sofrido fiscalização, resultando em saldo de tributo a pagar, ensejaria a exigência do valor do saldo negativo por ter sido indevidamente restituído/compensado, conforme procedeu a autoridade fiscal.

46. Acontece que, no presente caso, na Dcomp a que a autoridade fiscal faz referência, de nº 04850.73159.210912.1.3.02-8301 (conforme Anexo IV, fl. 57), o crédito pleiteado e utilizado não se refere a saldo negativo do ano-calendário 2010, objeto da fiscalização, mas sim ao ano-calendário 2009, consoante pode ser visto na tela de consulta ao sistema PERDCOMP abaixo copiada: (...)

47. Em vista disso, indevida a adição de tal montante ao saldo de imposto a pagar apurado em 2010.

48. Frise-se que a autoridade fiscal mencionou em seu relatório que o mesmo teria acontecido em relação à CSLL, ou seja, que o contribuinte teria se utilizado indevidamente de saldo negativo de CSLL referente ao ano 2010 (R\$ 40.624,39), em compensação declarada na Dcomp nº 39867.77019.210912.1.3.03-5274 (vide Anexo IV, fl. 57). Como a compensação ainda estava pendente de apreciação, não adicionou tal montante ao saldo de CSLL a pagar apurado com base no balancete, mas representou ao setor competente para que a referida Dcomp não fosse homologada.

49. Novamente incorreu em erro a autoridade fiscal, vez que o crédito pleiteado na Dcomp se refere a saldo negativo do ano-calendário 2009, não tendo qualquer relação com o presente lançamento.

50. Esclareço que não compete a este colegiado se pronunciar quanto ao cabimento ou não da compensação realizada originariamente, o que será feito pela autoridade administrativa da unidade local do domicílio do contribuinte, mas cabe alertar para o fato de que o presente lançamento não deverá interferir na análise a ser efetuada, pois tratam de períodos de apuração distintos.

51. Enfim, diante das considerações feitas acima, e tendo em vista que foi considerado (i) haver tributação em duplicidade no ano 2010 do montante de R\$ 195.631,41, sendo devida a sua exclusão da base de cálculo apurada pela autoridade fiscal, bem assim (ii) ser indevida a adição, ao imposto apurado de 2010, do saldo negativo de 2009 utilizado em compensação (R\$ 116.845,44), torna-se necessário refazer os cálculos relativos ao ano 2010. É o que passo a fazer conforme a seguir.

Vale destacar, ainda, que o recálculo feito pela DRJ considerou, de ofício, erros cometidos pela Fiscalização, que desconsiderou valores não glosados. Veja-se:

IRPJ – 2010

	DIPJ	LANÇADO	VOTO
LUCRO REAL APÓS COMPENSAÇÃO	-484.122,01	916.340,33	916.340,33
(-) RECEITA INCLuíDA EM DUPLICIDADE	0,00	0,00	195.631,41
(=) LUCRO REAL AJUSTADO PELO VOTO	-484.122,01	916.340,33	720.708,92
IR DEVIDO 15%	0,00	137.451,05	108.106,34
(+) ADICIONAL IR 10%	0,00	67.634,03	48.070,89
(=) TOTAL IMPOSTO DEVIDO	0,00	205.085,08	156.177,23
(-) IMPOSTO APURADO POR ESTIMATIVA DECLARADO EM DCTF	204.052,00	204.082,00	204.082,00
(-) IRRF ⁽¹⁾	25.554,78	0,00	25.554,78
(-) IMPOSTO PAGO PELA CONSTELLATION		15.180,00	15.180,00
(+) SALDO NEGATIVO USADO EM COMPENSAÇÃO INDEVIDAMENTE		116.845,44	0,00
(-) IMPOSTO LANÇADO RELATIVO À INFRAÇÃO DE GLOSA DE DESPESA COM CONSTELLATION ⁽²⁾		91.000,00	91.000,00
IMPOSTO A PAGAR DECORRENTE DO LANÇAMENTO ⁽³⁾	-229.606,78	11.898,52	-179.639,55

52. Em relação à apuração acima é necessário tecer algumas observações:

52.1. (1)Na determinação do saldo de imposto a pagar na DIPJ o contribuinte deduziu IRRF no montante de R\$ 25.554,78, mas a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou tal valor em seus cálculos, sem ter contestado em momento algum sua

dedução (não houve glosa). Incluí tal montante quando da recomposição vez que não foi glosado pela autoridade fiscal, não cabendo ao julgador verificar o seu cabimento sob pena de inovar;

52.2. (2)O valor de R\$ 91.000,00 foi excluído indevidamente pela autoridade fiscal vez que a infração relativa à glosa de despesa desnecessária com a Constellation não gerou imposto apurado, já que integralmente absorvido pelo prejuízo fiscal declarado pelo contribuinte, conforme pode ser visto no demonstrativo de apuração do auto de infração. A autoridade fiscal deduziu um imposto que seria apurado em tese se não houvesse o prejuízo do período, o que não é correto. Contudo, do julgamento não pode decorrer agravamento do lançamento, razão pela qual a dedução é mantida;

52.3. (3)No Anexo V onde consta o demonstrativo de apuração elaborado pela autoridade fiscal, esta cometeu um erro de cálculo pois apurou IRPJ a lançar de R\$ 26.848,52, quando o certo seria R\$ 11.668,52 conforme acima. Isto deveu-se ao fato de ter apontado no demonstrativo a dedução do imposto pago pela Constellation (R\$ 15.180,00) e considerado devida a mesma na no relatório fiscal, mas não a ter considerado tal montante na hora de fazer as contas.

CSLL – 2010

	DIPJ	LANÇADO	VOTO
BASE DE CÁLCULO APÓS COMPENSAÇÃO	-484.122,01	916.340,33	916.340,33
(-) RECEITA INCLUÍDA EM DUPLICIDADE	0,00	0,00	195.631,41
(=) BASE DE CÁLCULO AJUSTADA PELO VOTO	-484.122,01	916.340,33	720.708,92
CSLL DEVIDA 9%	0,00	82.470,63	64.863,80
(-) CSLL APURADA POR ESTIMATIVA DECLARADA EM DCTF	87.698,44	87.698,71	87.698,71
(-) CSLL PAGA PELA CONSTELLATION	0,00	8.650,00	8.650,00
(+) SALDO NEGATIVO USADO EM COMPENSAÇÃO INDEVIDAMENTE ⁽¹⁾	0,00	40.024,70	0,00
(-) CSLL LANÇADA RELATIVA À INFRAÇÃO DE GLOSA DE DESPESA COM CONSTELLATION ⁽²⁾	0,00	41.400,00	41.400,00
(+) CSLL COMPENSADO NO AUTO DE INFRAÇÃO MULTA 150% ⁽³⁾		15.253,38	0,00
CSLL A PAGAR DECORRENTE DO LANÇAMENTO	-87.698,44	0,00	-72.884,91

53. Em relação à apuração acima é necessário tecer algumas observações:

53.1. (1)O valor de R\$ 40.024,70 se refere ao saldo negativo que a autoridade fiscal entendeu se referir ao período de 2010, e que foi utilizado em Dcomp ainda pendente de apreciação. Tal valor, além de se referir a 2009, motivo suficiente para excluí-lo, não deveria ter constado no demonstrativo da autoridade fiscal, vez que ele próprio, no relatório fiscal, entendeu não ser devida sua adição, vez que a compensação ainda não fora analisada. Houve apenas representação para não homologação da compensação;

53.2. (2)O valor de R\$ 41.400,00 foi excluído indevidamente pela autoridade fiscal vez que a infração relativa à glosa de despesa desnecessária com a Constellation não gerou CSLL apurada, já que integralmente absorvida pela base de cálculo negativa de CSLL declarada pelo contribuinte, conforme pode ser visto no demonstrativo de apuração do auto de infração. A autoridade fiscal deduziu uma contribuição que seria apurada em tese se não houvesse a base negativa do período, o que não é correto. Contudo, do julgamento não pode decorrer agravamento do lançamento, razão pela qual a dedução é mantida;

53.3. (3)O valor de R\$ 15.253,38, constante no demonstrativo fiscal a título de "CSLL COMPENSADO NO AUTO DE INFRAÇÃO MULTA DE 150%" não tem qualquer fundamento. Segundo consta do relatório fiscal, "para manter a equidade da exigência esta fiscalização optou em deduzir da base da exigência da infração 1, o valor R\$ 15.253,38 e encaminhar proposta de indeferimento sumário da Perd/Comp no valor de R\$ 40.424,39, ainda não homologada...". Não vislumbro qualquer razão plausível para a adição deste valor à CSLL apurada, razão pela qual desconsidero-o.

Vale destacar, também, as conclusões da DRJ após a realização desse recálculo:

54. Por fim, ressalte-se que do presente voto não resultou modificação nos lançamentos referentes aos anos 2011 e 2012. Inclusive, é devido destacar que, mesmo com a modificação realizada no lançamento por este voto relativa ao ano 2010, não houve apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL para este ano, razão pela qual perde fundamento o pleito do contribuinte de compensação com as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas em 2012.

55. Então, diante de todo o exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação para:

55.1. Ano-calendário 2010 – reduzir a zero os montantes do IRPJ e da CSLL a pagar apurados em 2010, mantendo, contudo, uma redução do saldo negativo de IRPJ declarado de R\$ 229.606,78 para R\$ 179.639,55, e uma redução do saldo negativo de CSLL declarado de R\$ 87.698,44 para R\$ 72.884,91. Manter a redução integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL declarados;

55.2. Ano-calendário 2011 – manter o crédito tributário constituído, bem assim manter a redução integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL declarados;

55.3. Ano-calendário 2012 – manter o crédito tributário constituído.

Inclusive, a DRJ trouxe aos autos o resultado dessa apuração, com a discriminação dos valores remanescentes cobrados (fls. 1.350):

Acórdão	IRPJ				CSLL			
	Principal	MO 75%	Principal	MO 150%	Principal	MO 75%	Principal	MO 150%
2010	0,00	0,00						
2011	12.309,56	9.232,17	130.939,58	196.409,37			24.434,34	36.651,51
2012	225.636,95	169.227,71	191.175,00	286.762,50	104.203,95	78.152,96	65.956,00	98.934,00
Total	237.946,51	178.459,88	322.114,58	483.171,87	104.203,95	78.152,96	90.390,34	135.585,51
Total Tributo			560.061,09	661.631,75			194.594,29	213.738,47
Total Geral							754.655,38	875.370,23

Portanto, feitos esses esclarecimentos, não procede a alegação da Recorrente no sentido de ser necessário que sejam “explicitados” os efeitos decorrentes do entendimento da DRJ. Havendo saldo negativo constatado pela nova apuração da DRJ, caberá à Recorrente avaliar a sua aplicação aos procedimentos de compensação eventualmente já iniciados (fls. 56/60) ou, se inexistente, analisar a possibilidade de sua instauração mediante nova PER/DCOMP.

II. Mérito

II.1. Dedutibilidade das despesas com manutenção de aeronaves e doações

A Recorrente se insurge contra a glosa das despesas relativas (i) à manutenção de aeronave, nos montantes de R\$ 686.204,79 (ano-calendário de 2010) e de R\$ 98.793,72 (ano-calendário de 2012) e (ii) doações feitas ao Instituto Canopus, de R\$ 211.598,18 (ano-calendário de 2012).

A respeito das despesas com manutenção de aeronave, a Recorrente destacou que estariam comprovadas, pela apresentação de Notas Fiscais, Razão Contábil e Certificado de Registro da aeronave. Para as Notas Fiscais, vale destacar que a Recorrente expressamente citou não possuir os documentos referentes ao ano-calendário de 2010, em função do transcurso do

prazo de 5 (cinco) anos. Além disso, eventual erro no preenchimento do seu balancete – em que as despesas foram classificadas como indedutíveis – não significaria a efetiva impossibilidade de dedução nas declarações fiscais.

De fato, entendo que, se comprovado o equívoco na classificação contábil, não haveria qualquer empecilho de aproveitamento dessas despesas. Porém, em se tratando de despesa com manutenção de bens, o art. 13, III, da Lei nº 9.249/95 prescreve a sua indedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL, salvo se comprovado que estes são “*intrinsecamente relacionados* com a produção ou comercialização de bens e serviços”. Veja-se precedentes deste Carf no mesmo sentido:

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. RELAÇÃO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. Em razão do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249/95, além de necessárias e usuais, as despesas com arrendamento mercantil, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com aeronaves, devem estar intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços, caso contrário devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social. (Acórdão nº 1202-000.686, Rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, Sessão de 17/01/2012)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EX - 1998 - BASE DE CÁLCULO - DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - AERONAVE - BEM NÃO INTRINSECAMENTE RELACIONADO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO - A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 13), são vedadas as dedutibilidades, na determinação do lucro real, das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, não intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens ou serviços, e das correspondentes despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos. (Acórdão nº 105-14.962, Rel. Cons. Nadja Rodrigues Romero, Sessão de 24/02/2005)

Caberia ao contribuinte, portanto, comprovar não somente a efetiva ocorrência da despesa, mas também a sua relação com a atividade produtiva, o que não ocorreu no caso concreto. Por esta razão, entendo que as suas razões recursais não procedem.

No caso das doações feitas ao Instituto Canopus, a Recorrente alega que os requisitos do art. 365, II, do RIR/99 teriam sido cumpridos, tratando-se de despesa legítima. Veja-se o referido dispositivo:

Art. 365. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III):

II - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

- a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;
- b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos

recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

Porém, não foi apresentada qualquer declaração da entidade beneficiária se comprometendo a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais. Vale destacar, ainda, que varias despesas classificadas na conta “614160104 – Despesa Instituto Canopus” (fls. 1.420/1.426) teriam sido feitas indiretamente, por meio do pagamento de bens ou serviços de terceiros, ou diretamente, sendo que neste caso não houve a comprovação de que houve crédito em conta bancária diretamente em nome da entidade beneficiária.

Portanto, também neste ponto entendo que não procedem as razões recursais.

II.2. Dedutibilidade das despesas com a pessoa jurídica Constellation

Segundo a Fiscalização, a Constellation seria pessoa jurídica submetida ao regime de tributação pelo lucro presumido, criada “com o fito único de gerar despesas fictícias na fiscalizada”. Vale trazer novamente a síntese feita pela DRJ com a fundamentação da fiscalização:

3.1.2. o contribuinte criou em 08/08/2006 (extrato do cadastro às fls. 331 a 333) a empresa Constellation, uma espécie de holding, com participação no capital social e 99% do Sr. Marcos Roberto da Cruz e 1% do Sr. Marcos Roberto da Cruz Júnior, com domicílio tributário na Av. Fernando Corrêa da Costa, 1800, Sala A, Jardim Kennedy, Cuiabá/MT. No entanto, conforme fotos e Termo Fiscal de Constatação lavrado em 09/10/2014 (fls. 346 a 347, e 563 a 564), a referida empresa não foi encontrada no local, estando a sala ocupada pelo departamento de pessoal do fiscalizado;

3.1.3. em atendimento a intimação, o fiscalizado apresentou contrato de prestação de serviços firmado entre o fiscalizado e a Constellation, assinados, tanto contratante, quanto contratado, por procuradores: representando a contratada, a Sra. Andréa Cristina de Santi, e representando o contratante, o Sr. Evangivaldo Almeida Teles. No contrato consta que a Constellation foi contratada por dezessete empresas (entre as quais o fiscalizado) para "prestação de serviços de levantamento e análise de novos negócios para as contratantes, análise de projeção de tendência de mercado, captação de potencial investidores, estabelecimento de relacionamento com fornecedores, elaboração de estudos e planos de viabilidade de novos negócios, estudo e análise de mercado, para as atividades fins" das contratantes. Analisando o conteúdo do objeto do contrato e rol de contratantes, resta evidenciado que, além de genérica a prestação e subjetivo o objeto de suas prestações, caso efetivamente esses serviços fossem prestados, demandariam um quantitativo maior e especializado de funcionários para cumpri-los;

3.1.4. tal contrato é uma ficção jurídica, pois os detentores das prerrogativas de exigir os direitos nele previstos e os que devem cumprir as suas obrigações, ou seja, os representantes da contratada e contratante, são funcionários investidos em cargos de procuradores, ambos subordinados ao sócio majoritário (Sr. Marcos Roberto Cruz). Impossível sonhar na possibilidade de descumprimento do contrato e, por conseguinte, na possibilidade de aplicação de cláusulas punitivas, tratando-se de uma verdadeira simulação de obrigações, direitos e executoriedade;

3.1.5. destaca-se, também, a falta de nexo causal da necessidade de uma empresa de consultoria no ramo de atividade em que atua o fiscalizado, seja como complemento de suas atividades, seja por estratégia negocial, conforme análise do organograma e de reorganização patrimonial;

3.1.6. atendendo intimação, o fiscalizado apresentou em 16/10/2014 os seguintes documentos relativos à Constellation: notas fiscais (fls. 185 a 229) e livro de registro de empregados (fls. 363 a 386). Porém não apresentou comprovantes de despesas de telefone, energia e água;

3.1.7. foi feita intimação à Constellation solicitando balancetes mensais e trimestrais do razão, escritura ou certidão de inteiro teor do imóvel em que instalada ou contrato de locação. Em atenção a esta, apresentou em 15/12/2014 os balancetes solicitados (fls. 387 a 529) e contrato de comodato firmado entre essa empresa e o fiscalizado em 28/07/2006 para utilização de imóvel situado à Av. Fernando Corrêa da Costa, 1800, Jardim Kennedy, Cuiabá-MT (fls. 334 e 335), ficando evidente que a Constellation não se ajusta aos padrões normais de qualquer empresa;

3.1.8. com base nos balancetes da Constellation, é possível constatar que presta serviços exclusivamente à fiscalizada e às empresas do grupo, e que possui ínfimos bens registrados em seu ativo não circulante;

3.1.9. durante o curso da ação fiscal foi informado que a Constellation mudou de endereço para Av. Historiador Rubens de Mendonça, 1731, Sala 1305, Bosque da Saúde. Realizou-se, então, diligência no local e foram constatados os fatos narrados no Termo de Diligência e Constatação Fiscal (fls. 348 a 350), lavrado em 27/01/2015. Destaca-se especialmente o fato de não haver no local qualquer identificação da empresa conforme fotos (556 e 565 a 568), de mais uma vez o imóvel ser de propriedade do sócio majoritário e, ainda, a ínfima estrutura encontrada para prestar os serviços propostos. Ou seja,, restou evidenciado que não foi encontrada evidência, nem qualquer identificação da existência da firma, nem de infraestrutura mínima, nem material, nem pessoal, conforme fotos, que permitisse realizar o conjunto de atividades pactuadas em contrato;

3.1.10. restou caracterizada uma mistura de pessoal e patrimônio entre a Constellation e o contribuinte, com um mesmo contabilista executando os trabalhos contábeis de todo o grupo;

3.1.11. conclui-se que a firma Constellation foi criada com o fim específico de gerar despesas fictícias no fiscalizado para redução do IRPJ e da CSLL devidos, não tendo existência de fato. Trata-se de prática usual para desviar receita de empresas tributadas pelo lucro real (caso do fiscalizado) para empresas tributadas pelo lucro presumido (Constellation), resultando em redução da base impositiva de IRPJ e de CSLL. Por esta razão os valores constantes das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela Constellation foram glosados como despesas não necessárias (Anexo I);

De início, entendo importante diferenciar os requisitos de *dedutibilidade* das despesas da Recorrente pagas à Constellation com as hipóteses de qualificação de multa. Este esclarecimento é importante porque, embora uma situação de fraude eventualmente presente também leve à glosa das despesas por inexistência ou desnecessidade, o fato de se concluir pelo não preenchimento dos requisitos de dedutibilidade não leva, automaticamente, à constatação de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64), vez que neste caso se exige a prova do *dolo*: a intenção de enganar a fiscalização tributável. Nesse sentido é a conclusão das Súmulas Carf nº 14 e 25.

Cabe, neste momento, verificar se preenchidos os requisitos para a dedutibilidade da despesa.

O art. 47 da Lei n.º 4.506/1964 prescreve que são operacionais “as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”. Nos seus §§ 1º e 2º, o dispositivo legal explicita que (i) as despesas necessárias são aquelas “incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa” e (ii) as despesas operacionais admitidas são as “usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”. Referidos dispositivos fundamentaram o art. 299 do RIR/1999, atualmente reproduzido no art. 311 do RIR/2018.

Para verificar se o conteúdo da despesa eventualmente se ajusta às hipóteses legais, no entanto, é imprescindível que a relação seja vertida em forma adequada. Como bem ensina PAULO DE BARROS CARVALHO:¹

Inexiste outro meio de travar contato com o objeto senão a forma, porquanto, diante dela, não bastará a aproximação pela intuição sensível: é preciso que exista esforço do sujeito cognoscente para apreendê-lo e, assim, vivificá-lo e m seu espírito. Quer dizer, com outras palavras: é necessário interpretar a forma para outorgar-lhe conteúdo.

O conhecimento somente se faz presente quando exteriorizado e, para que possa romper as fronteiras do mundo intrasubjetivo, objetivando-se, tornar-se-á imprescindível exprimir o sabido. Vertendo-o numa forma.

Nesse sentido, como demonstrado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,² “a lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, devendo ser devidamente identificadas através de requisitos formais e de requisitos extrínsecos”. O mesmo autor destaca ainda que o lançamento contábil deve ter lastro em documento que identifique “as partes, a natureza da despesa, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo, e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica que nela tenha incorrido”. Esses requisitos, como destacado pelo próprio autor, são aplicáveis também aos custos.³

Ou seja, para fins de dedutibilidade não basta que a Recorrente comprove eventual existência da Constellation ou a ausência de fraude no caso concreto. É necessário que as despesas sejam efetivamente comprovadas, com a demonstração do lastro documental que embasa o lançamento contábil.

Esse cenário foi bem percebido pela DRJ, que não contestou a necessidade da despesa nos termos do contrato apresentado pela Recorrente, mas entendeu que não houve prova efetiva da ocorrência do dispêndio:

18. Conforme visto, a acusação fiscal é no sentido de que a empresa Constellation foi criada pelo Grupo Canopus com o intuito único de gerar despesas redutoras das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, transferindo a tributação para empresa optante pelo lucro presumido. A meu ver, prescindível aqui questionar se os trabalhos de planejamento empresarial, pesquisa e avaliação de mercado, projeções de negócios, etc, são necessários ou não, vez que se trata de atividade essencial para qualquer empresa, ademais para um grupo empresarial do porte do Grupo Canopus. A questão a ser avaliada é se efetivamente tais atividades foram comprovadas e desenvolvidas por uma empresa de consultoria especializada criada para atender todo o grupo econômico, e

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. "Entre a Forma e o Conteúdo na Desconstituição dos Negócios Jurídicos". In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 105, 2010, p. 409-431.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 893-896

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 845-846.

neste caso, se é possível mensurar se os serviços atenderam especificamente o contribuinte; ou se a existência desta empresa não restou comprovada, e o planejamento e estudo de mercado, se realizado, foi feito diretamente pela administração do grupo.

19. De início é devido mencionar que os "projetos" anexados pelo contribuinte como comprovação dos serviços realizados pela Constellation (fls. 1122 a 1267) não se prestam para tanto. Não há em tais documentos qualquer identificação de que tal empresa tenha sido responsável pela sua elaboração. Além disso não foi anexado qualquer memorando ou comunicado do grupo ou especificamente do contribuinte encomendando a realização do serviço apontado.

20. Não bastasse isso, trata-se de estudo de mercado direcionado a todo o grupo Canopus, não servindo o mesmo como comprovação de realização de serviços especificamente para a Disveco. Ainda que se pudesse argumentar que tal trabalho beneficiou também o contribuinte, o que não restou comprovado, não foi trazido qualquer documento por meio do qual fosse possível mensurar tal benefício, permitindo-se o rateio da despesa.

21. Assim, ainda que se pudesse considerar a existência da Constellation, não restaria demonstrada a realização dos serviços e que estes beneficiaram em especial o contribuinte. Porém, como se verá ao final, concluirei pela inexistência de fato dessa empresa.

Ou seja, independentemente da existência ou não da Constellation, entendeu a DRJ que não foi comprovada a ocorrência efetiva dos serviços.

Nesse sentido, toda a argumentação da Recorrente foi no sentido da suposta existência da Constellation, limitando-se a afirmar, sobre a efetiva comprovação da prestação de serviços, o seguinte:

“Vê que diante da extrema fragilidade das presunções extralegais da Autoridade Lançadora, a Autoridade Julgadora abandonou as premissas de falta de nexo causal e ausência de necessidade de se ter uma empresa especializada em planejamento empresarial, desandando o foco para o campo da existência ou não e a comprovação da efetiva prestação de serviços.” (fls. 1.404)

Não houve, porém, qualquer alegação ou prova no sentido de que as despesas ocorreram, a fim de infirmar a conclusão da DRJ.

Em argumentação complementar, a DRJ seguiu entendendo pela inexistência de fato da Constellation, ponto que entendo relevante para fins de qualificação da multa de ofício, uma vez que, não comprovada a efetiva prestação do serviço, não há que se falar na dedutibilidade da despesa correspondente.

II.3. Qualificação da multa de ofício

Para qualificar a multa de ofício, exclusivamente quanto à glosa das despesas com a Constellation, a Fiscalização sustentou que a sua criação teria sido fraudulenta, tão somente para reduzir a tributação da Recorrente. As razões recursais buscaram infirmar essa alegação, por meio dos seguintes argumentos:

- (i) Haveria nexo causal e necessidade da atividade da Constellation e da Recorrente, tratando-se de livre planejamento dos negócios;
- (ii) A Constellation, como pessoa jurídica dedicada à atividade de consultoria, não precisa de uma quantidade de funcionários para desempenhar as suas atividades e nem de um espaço físico próprio ou de ativo imobilizado. Apesar disso, existiria matriz e filial adequados;
- (iii) O grupo econômico seria composto de 18 (dezoito) pessoas jurídicas, dentre elas a Recorrente, que seria administrada por Conselho Consultivo, Conselho Fiscal e Conselho Familiar, com pessoas que assumem a responsabilidade pela gestão, razão pela qual não haveria que se falar em ficção jurídica na contratação da Constellation;
- (iv) O ativo imobilizado seria compatível com a atividade da Constellation;
- (v) A Constellation teria contratado diversos serviços de terceiros para a realização de seus objetivos sociais, comprovando a execução de atividade econômica específica, como se verifica do seu Livro Razão;
- (vi) A Recorrente, por não ter optado pelo regime do lucro real, não deu atenção à necessidade de realizar por conta própria despesas com luz, água e telefone;
- (vii) A Constellation recolheu tributos decorrentes de sua atividade;
- (viii) A Recorrente não utilizou créditos de Contribuição ao PIS e de Cofins decorrentes de serviços prestados pela Constellation.

O art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 prescreve que a multa de ofício será majorada nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que definem as condutas de sonegação, fraude e conluio.

Como mencionei acima, uma coisa é o cumprimento ou não dos requisitos para a dedutibilidade da despesa. Outra coisa é a verificação de ocorrência das hipóteses que justificam a aplicação de multa qualificada, taxativamente previstas nos dispositivos citados.

Como verificado nos autos, a Constellation foi criada em 2006, tendo como sócios Marcos Roberto Cruz e Marcos Roberto Cruz Júnior, mesmos sócios da Recorrente, tendo como objetivo social “a atividade de assessoria em gestão empresarial e intermediação de negócios administrativos”.

De início, vale registrar que o exercício de atividade intelectual por pessoa jurídica é lícita, ainda que os serviços não sejam prestados de forma personalíssima, nos termos do art. 129 da Lei nº 11.196/05, declarado constitucional pelo E. Supremo Tribunal Federal na ADC nº 66 (Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 19/03/2021).

Diante da natureza dos serviços prestados, a própria verificação da existência fática da pessoa jurídica deve ser feita em termos diferentes do habitual. É que, tratando-se de atividade intelectual, como no caso de assessoria e consultoria empresarial, há que se exigir uma

estrutura compatível, e não elementos que são usuais noutras modalidades de negócio. Por isso, não concordo com a conclusão da Fiscalização e da DRJ, que fundamentaram a inexistência de fato da Constellation na ausência (i) de ativo imobilizado, (ii) de estrutura física permanente e (iii) de uma quantidade de específica de funcionários, principalmente especializados e (iv) de comprovação do pagamento de contas de água, luz e telefone.

Vale destacar que a Recorrente juntou aos autos o razão contábil da Constellation, demonstrando que esta efetuou despesas com a contratação de terceiros no período da autuação (fls. 1.539/1.544). Igualmente, apresentou as suas demonstrações financeiras (fls. 1.076/1.085), comprovantes de pagamentos feitos a terceiros prestadores de serviço, extratos bancários do período da autuação, fichas de registro e pagamento de empregados (fls. 356/386) e Notas Fiscais de prestação de serviços para outras pessoas jurídicas (fls. 983/1.028). Também constam os balancetes (fls. 387/529) e as DIPJs (fls. 698/760) da Constellation.

Por esses elementos, não me parece que houve uma tentativa de ocultação dolosa de situação jurídica perante a Receita Federal, que fosse além da ilegitimidade das despesas deduzidas. Nesse sentido, este Carf possui precedente no sentido de que é necessário esse esforço adicional de ocultação para a qualificação da multa:

IRRF. PAGAMENTO PARA BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. A emissão de notas fiscais inidôneas e a interposição de terceiros para iludir a realização de pagamentos, além dos atos que materializam a infração (omissão), é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício, mesmo no caso de presunção legal de omissão. (Acórdão n.º 1201-005.640, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa, Red. Desig. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 17/11/2022)

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão do Fisco, praticando atos preparatórios para a omissão, como uma simulação, praticando atos contemporâneos à omissão, como o subfaturamento, ou praticando atos posteriores à infração, como a ocultação de documentos ou registros contábeis. (Acórdão n.º 1201-002.724, Rel. Cons. Neudson Cavalcante Albuquerque, Sessão de 20/02/2019)

Com base no exposto, entendo incabível a qualificação da multa.

III. Dispositivo

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, tão somente para cancelar a qualificação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

Fl. 21 do Acórdão n.º 1301-006.735 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 14098.720026/2015-35