



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720640/2012-18
ACÓRDÃO	1201-007.256 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	E R GESTÃO DE MARCAS E PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS POR FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS. ART. 40 DA LEI Nº 9.430/1996. METODOLOGIA PRESUNTIVA. DESPESA COMPROVADA E NECESSÁRIA. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Reconhecida a necessidade/dedutibilidade da despesa que lastreou a presunção, impõe-se excluir a infração de omissão de receitas apurada pelo art. 40 da Lei nº 9.430/1996, com reflexos em CSLL, PIS e Cofins, considerando a metodologia de reapuração do crédito tributário pelo lucro real.

LUCRO REAL. DESPESAS DE CONSULTORIA. PROVA SUPERVENIENTE. DEDUTIBILIDADE.

Apresentada, ainda que em sede recursal, proposta/escopo contemporânea aos fatos, afasta-se a glosa por demonstração de necessidade e vinculação à atividade. Mantêm-se as demais glosas por falta de comprovação específica ou preclusão.

PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO PARCIAL A INTIMAÇÕES. INAPLICABILIDADE.

Ausente obstrução efetiva à ação fiscal, afasta-se o agravamento do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, preservando-se a multa de ofício simples (75%) sobre o crédito remanescente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que julgou improcedente a impugnação do Contribuinte.

O caso tem origem em autos de infração lavrados para cobrança de IRPJ, com reflexos em CSLL, PIS e COFINS referentes ao ano de 2007, em razão da constatação de omissão de receita, por presunção legal, caracterizada pela falta de escrituração de pagamentos efetuados, além da glosa de despesas consideradas indedutíveis.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

INFRAÇÕES APURADAS

3. IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

3.1 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS

Omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme relatório fiscal em anexo.

3.2 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, das despesas indedutíveis, não necessárias, e não comprovadas, conforme relatório fiscal em anexo.

4. CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

4.1 RECEITAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme relatório fiscal em anexo.

4.2 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, das despesas indedutíveis, não necessárias, e não comprovadas, conforme relatório fiscal em anexo.

5. COFINS - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

5.1 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme relatório fiscal em anexo.

6. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

6.1 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos de despesas operacionais, conforme relatório fiscal em anexo.

TERMO DE CONSTATAÇÃO DE INFRAÇÃO FISCAL

7 A descrição dos fatos encontra-se no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL às fls. 135 a 138, onde, em síntese, o fisco detalha o procedimento:

8. No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, foi executado procedimento de fiscalização no contribuinte acima identificado. Em síntese, a conclusão do apurado:

9. O contribuinte é uma empresa Limitada e tem como objeto o desenvolvimento das atividades de “Administração de bens próprios, Desenvolvimento e gestão de marcas, patentes e negócios e Participação no capital de outras sociedades, como sócia ou acionista”.

9.1 Apresentou a DIPJ referente ao AC de 2007 com Receita Bruta igual a ZERO, no regime de apuração pelo Lucro Real.

9.2 O contribuinte foi intimado em 05/04/11, com ciência via postal em 08/04/2011 a apresentar cópia do contrato de aluguel firmado com Shopping Iguatemi, e cópia dos recibos de aluguéis pagos em 2007, bem como apresentar cópia das notas fiscais de despesas; o contribuinte não apresentou os documentos solicitados até a presente data.

9.2.1 Foi solicitada diligência na empresa Condomínio Shopping Center Iguatemi, para fins de coleta de documentos. Em atendimento a Intimação o Condomínio Shopping Center Iguatemi forneceu a cópia do contrato de locação assinado na data de 03/08/06 efetuado entre o locador Condomínio Shopping Center Iguatemi, CNPJ 53.991.378/0001-60 e a locatária ER Gestão de Marcas e Participações Ltda, CNPJ 02.656.640/001-80, de uma loja nº piso térreo do Shopping Iguatemi, com aluguel mínimo mensal reajustável de R\$16.583,46, bem como planilha do Shopping Center Iguatemi contendo os **valores de aluguéis recebidos mensalmente da locatária ER Gestão, totalizando o valor anual de R\$311.485,52.**

9.3 Considerando que **na contabilidade do contribuinte ER Gestão não foram encontrados pagamentos de aluguel para o Shopping Center Iguatemi, concluiu-se que não tendo sido contabilizados os pagamentos pelo contribuinte ER Gestão**, dos valores informados e recebidos pelo Condomínio Shopping Center Iguatemi, os pagamentos efetuados pelo contribuinte em questão foram efetuados com recursos financeiros estranhos e à margem da contabilidade, oriundos de receitas não escrituradas na contabilidade.

OMISSÃO DE RECEITA POR FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA CONTABILIDADE DE PAGAMENTOS DE DESPESAS EFETUADOS.

10. Verificou-se que o contribuinte **efetuiu pagamentos de aluguéis com recursos financeiros estranhos e à margem da contabilidade**, oriundos de receitas não escrituradas, pelo que foi constituído o presente **lançamento do crédito tributário do IRPJ por omissão de receita, oriundos de receitas não escrituradas na contabilidade**, pelos pagamentos de despesas não escrituradas, conforme disposto nos artigos Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 281, inciso II, e 288 do RIR/99, conforme Demonstrativo de Apuração do Auto de Infração.

10.1 O lançamento foi efetuado com **multa de ofício agravada de 112,5%, por não atendimento às intimações para prestar esclarecimentos** conforme disposição legal prevista nº art. 959 inciso I do RIR/99.

10.2 Incidência de tributação reflexa a pagar, na forma preconizada do art. 24 da Lei nº 9.249/95; art. 57 da Lei 8.981/95 (IR-CSL); e legislação aplicável à espécie, do PISPrograma de Integração Social; CSL-Contribuição Social sobre Lucro Líquido; e COFINS - Contribuição para o Financiamento Social; sobre a omissão de receita conforme Demonstrativo de Apuração do Auto de Infração.

FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL, POR GLOSA DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS E NÃO COMPROVADAS.

11. Tanto na contabilidade como na DIPJ o contribuinte **não auferiu nenhuma receita; informou na DIPJ despesas operacionais no valor de R\$ 106.742,15.**

11.1 Intimado a apresentar cópia das notas fiscais referentes às despesas administrativas no AC de 2007, o contribuinte não apresentou documentos até a

data da emissão do Auto de Infração. Desta feita, **foi glosado o valor de R\$ 97.025,76, conforme planilha.**

11.2 Constatou-se que **a empresa não obteve receita com as atividades constantes do objeto social, de modo que todas as despesas foram consideradas indedutíveis, por não necessárias, pagas por mera liberalidade e não comprovadas.** Foi constituído pelo lançamento a glosa das despesas e a adição ao LALUR.

CIÊNCIA 12. O contribuinte foi devidamente cientificado aos 03/04/2012 conforme AR – Aviso de Recebimento à fl. 169. Inconformada, a autuada apresentou, aos 03/05/2012 a impugnação às fls. 178 a 196, onde, em síntese, argumenta:

IMPUGNAÇÃO

13. A tempestividade da apresentação da impugnação.

14. A presente lavratura foi produto de suposições da AFRFB, que, sem os devidos esclarecimentos, considerou haver: UM; sic. "omissão de receita por falta de escrituração na contabilidade de pagamentos de despesas efetuados"; e DOIS; sic. "falta de adição ao Lucro Real, por glosa de despesas indedutíveis e não comprovadas".

14.1 **Apesar do tempo que durou a fiscalização, não foi dada a real oportunidade ao Contribuinte de apresentar todos os documentos** necessários que, se fossem levados ao conhecimento da AFRFB, certamente imporiam outro destino ao caso que não a lavratura do AI que ora se impugna.

14.2 Foi construída uma realidade falha, que não guarda relação com a real verdade dos acontecimentos. Tanto é fato que **a afobação causou máculas ao trabalho fiscal** que, em diversas partes do "Termo de Verificação", é possível verificar equívocos, tal como o registro de datas mencionadas no item nº 1 - "DA FISCALIZAÇÃO", que indicam tempo completamente discordante da realidade, entre outros que abaixo serão identificados.

INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS

15. A sociedade tem como objetivo social o desenvolvimento das seguintes atividades:

- a) Administração de bens próprios;
- b) Desenvolvimento e gestão de marcas, patentes e negócios; e c) Participação no capital de outras sociedades, como sócia ou acionista.

15.1 A impugnante é uma holding, que tem como objetivo participar do capital de outras sociedades, tanto que não dispõe de funcionários. Foi constituída com o fim específico de participar do capital de sociedades empresárias que viessem a desenvolver marcas de destaque no mercado de vestimentas e calçados em geral.

15.1.1 A primeira grande investida da Impugnante em tal atividade foi sua participação no desenvolvimento da marca de calçados denominada "Zeferino", por meio de subsidiária -que atualmente se denomina ZF INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA. (doravante denominada "ZF").

15.1.2 A constituição de uma sociedade no Brasil persegue demorados e burocráticos trâmites, que nem sempre guardam relação com a velocidade do mundo dos negócios, tal como foi no presente caso. Em meados de 2006, enquanto a ora Impugnante planejava a estruturação societária para seguir com o projeto de desenvolvimento de sua primeira marca, surgiu uma oportunidade de se abrir uma loja "Zeferino" no renomado Shopping Iguatemi. **Como naquele momento as negociações a respeito de tal locação não poderiam ser assumidas pela futura sociedade operacional, leia-se, ZF, que ainda não existia, e para que a oportunidade não fosse perdida, a sociedade holding, ora Impugnante, entendeu por bem ela mesma firmar o contrato de locação e avocar para si, provisoriamente, os direitos e obrigações ali consignados.**

15.1.3 O mencionado contrato de locação permitiu expressamente ao inquilino, leia-se, a ora Impugnante, transferir seus direitos e deveres, sem qualquer ônus, desde que tal se desse "para qualquer pessoa jurídica de cujo capital social participe e detenha poder pleno de gestão", como é o caso de ZF, sociedade operacional subsidiária da Impugnante. **Em 2007 a ZF assumiu a posição contratual no contrato de locação perante o Shopping Iguatemi, sem qualquer ônus para as partes.**

DA INCONSISTÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL

16. Consubstanciado no contrato de locação, o contrato de sublocação e os comprovantes de pagamento de aluguel, verifica-se que não há qualquer omissão de receita como alegou o trabalho fiscal.

17. Os pagamentos dos aluguéis não foram contabilizados como receita por uma simples razão, eram feitos por ZF ao Shopping Iguatemi, e não para a Impugnante. Ademais, eles não apareciam em sua contabilidade como despesas por outra simples razão: não eram obrigação da Impugnante!!!

17.1 Ainda que os aluguéis assumidos pela ZF pudessem ser considerados receita da ora Impugnante, o mesmo valor deveria ser considerado como despesa, face aos contratos ora juntados, resultando em um efeito nulo em relação à tributação, já que a Impugnante é optante do regime de tributação de Lucro Real Anual.

DA MULTA INDEVIDA

18. Ainda que tal exigência pudesse existir, a imputação da penalidade no patamar indicado não guarda qualquer proporcionalidade, sendo certo que o presente caso não se subsume à norma prescrita no inciso I do art. 957, combinada com art. 959, I, ambos do RIR/99.

18.1 A **impugnante nunca se negou a atender a AFRFB, tampouco em prestar os esclarecimentos que fossem necessários.** A própria fiscal afirma que a constituição do crédito tributário ora impugnado foi realizado com base nos livros fiscais, os quais o contribuinte apresentou.

18.2 Por diversas vezes a fiscalização, em contato com os patronos do contribuinte, informou que todos os documentos entregues eram suficientes e que, inclusive, os comprovantes dos pagamentos dos alugueis da loja seriam requisitados diretamente junto ao Shopping Iguatemi.

19. Apenas por argumentação, tem-se que o valor exigido é absolutamente aviltante em relação ao fato considerado como "infração". Isto porque a infração e a penalidade têm, necessariamente, que manter uma correlação. Deve haver um equilíbrio entre a falta supostamente cometida e a sanção imposta caracterizando-se a proporcionalidade entre a falta e a penalidade. A exigência de tal multa representa excesso de exação, conforme entendimento amparado pelas normas e princípios constitucionais e legais.

DA SUPOSTA FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS/NÃO COMPROVADAS

20. A AFRFB encerrou a fiscalização sem que fosse dada a oportunidade à Impugnante para **apresentar as citadas notas fiscais, pelo que faz agora,** comprovando e elidindo a pretensão fiscal construída neste ponto. Vale dizer que a AFRFB repete duas vezes a mesma nota fiscal 58, no valor de 16.425,00.

CONCLUSÕES 21.

Do cotejo entre as justificações para a lavratura do AI constantes do "Termo de Verificação" e as provas, e ainda, o Direito aplicável aos temas que lhes estão subjacentes, chega-se inexoravelmente à conclusão de que os fatos e a lei não dão guarida às autuações levadas a cabo, produtos de vários equívocos.

21.1 No mesmo sentido, demonstrada a improcedência da constituição do crédito tributário em exame, fica comprometida também a imaginária "tributação reflexa", além da multa de ofício agravada.

22. Em face de tudo quanto antes exposto e do mais que consta do procedimento administrativo, pede e espera a Impugnante o integral acatamento da impugnação, com o consequente arquivamento do AI e deste feito-administrativo.

23. Considerando os documentos apresentados, o processo foi encaminhado à DRJ para apreciação do litígio. (Destaques nossos)

A **decisão recorrida** (fls. 362/377) conheceu da impugnação por regularidade e tempestividade e, no mérito, manteve integralmente as exigências.

Registrou a cronologia do procedimento fiscal, com diversos termos de continuidade e duas intimações específicas para apresentação de contrato/recibos de locação e

comprovantes de despesas; constatou que, embora cientificada, a empresa permaneceu silente durante a fiscalização, tendo os documentos essenciais sido obtidos por diligência junto ao shopping (contrato de locação e planilha de aluguéis).

Com base no art. 40 da Lei nº 9.430/1996, concluiu pela omissão de receitas: os pagamentos de aluguéis foram realizados, mas não contabilizados, e a autuada não registrou qualquer receita de sublocação. Os contratos demonstram que a responsabilidade pelo ônus locatício era da própria autuada até a formalização da sublocação (29/08/2007) e, mesmo depois, não há prova de que a subsidiária tenha efetivamente arcado com os encargos.

A tese defensiva de “efeito nulo” entre receitas e despesas no lucro real foi afastada por ausência de comprovação de receitas correlatas e por não serem dedutíveis despesas pagas com recursos à margem da tributação e não necessárias à manutenção da fonte produtora.

Quanto às glosas de despesas, apesar de a contribuinte ter juntado, apenas na impugnação, notas fiscais (publicidade, consultoria e contribuição associativa), a DRJ reputou não demonstrada a vinculação com as atividades da empresa (ausência de contrato/relatório de consultoria; ausência de prova da alegada publicação de atos societários; contribuição associativa sem pertinência com o objeto social), mantendo a indedutibilidade.

Anotou-se que a alegada duplicidade da NF 58 foi corrigida no cômputo da própria autuação.

No tema das penalidades, rechaçou-se a alegação de confisco e lembrou-se que a instância administrativa não afasta lei por inconstitucionalidade, mantendo a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, agravada em 50% pelo não atendimento a intimações, pois os elementos foram obtidos por diligência a terceiro.

Por fim, a DRJ preservou a tributação reflexa (CSLL, PIS e Cofins) em razão do vínculo de causa e efeito com a infração matriz.

O Contribuinte interpôs recurso voluntário, essencialmente reiterando seus argumentos de impugnação, quais sejam:

Omissão de receitas (locação) — inexistência do fato gerador

- Contrato de locação firmado pela Recorrente apenas até a constituição da sociedade operacional “ZF”, destinada a explorar o imóvel.
- Cláusula contratual autorizaria a transferência de direitos e deveres para pessoa jurídica controlada.
- Após a constituição da subsidiária, os ônus locatícios teriam sido assumidos por ela.
- A recorrente afirma **não** ter auferido receitas no período e possuir capital social suficiente (R\$ 2.500.000,00) para suportar os gastos, sem configurar ingresso tributável.

Despesas glosadas — dedutibilidade

- Publicações legais exigidas pela legislação societária (Lei nº 11.638/2007 e art. 176 da Lei nº 6.404/1976), amparadas por notas fiscais juntadas.
- Consultoria financeira (Brasilpar Serviços Financeiros) vinculada à administração do próprio patrimônio (atividade típica de holding), compatível com o objeto social.

Penalidade — multa de ofício agravada (112,5%)

- Inexistência de embargo: não houve negativa de apresentar documentos: parte do acervo apresentado foi usada pela fiscalização e demais elementos foram obtidos junto ao shopping.
- Tese de desproporcionalidade e vedação ao confisco; pedido de redução ao patamar ordinário (75%).

Com base nesses argumentos, o Recorrente requer “reformular a r. decisão de primeira instância administrativa que julgou improcedente a impugnação e manteve a constituição do crédito tributário em comento.”

É o relatório

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo porque, embora tenha sido protocolado antes da ciência formal da decisão recorrida, a legislação não veda a prática antecipada do ato: o art. 33 do Decreto 70.235/1972 apenas fixa o prazo máximo de trinta dias “seguintes à ciência” da decisão, mas não impõe que o contribuinte aguarde a intimação para interpor o recurso, de modo que a apresentação antecipada se insere no lapso legal e evita a preclusão.

Reforça essa conclusão a regra subsidiária do art. 218, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, segundo a qual “será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo”, dispositivo que materializa o princípio da instrumentalidade dos atos processuais e afasta formalismo excessivo quando não há prejuízo às partes.

Assim, tendo sido o recurso apresentado dentro do período legal e até mesmo antes do termo inicial, inexistente óbice à sua apreciação, impondo-se seu conhecimento pela autoridade julgadora.

Saliento que, após a ciência do acórdão recorrido, o Contribuinte realizou novo protocolo de recurso, idêntico ao primeiro, o qual deixo de considerar, devido à preclusão consumativa e ao princípio da unirecorribilidade das decisões. Por outro lado, ainda dentro do prazo, a Recorrente protocolou petição juntando documento complementar ao Recurso

Voluntário, relacionado a despesa glosada, que deve ser conhecido e analisado, dada a tempestividade do protocolo e em atenção ao princípio da verdade material.

2 MÉRITO

2.1 DA ALEGAÇÃO DE INOCORRÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

Neste ponto, cumpre detalhar um pouco mais a motivação fiscal para concluir pela omissão de receitas, bem como a documentação acostada aos autos, tanto para fundamentar a autuação, quanto para corroborar os argumentos do Contribuinte.

Em atendimento à diligência promovida pela Fiscalização, o Shpping Iguatemi apresentou, além do contrato de locação firmado com a Recorrente, planilha contendo os valores de aluguéis recebidos mensalmente da locatária, totalizando o valor de R\$311.485,52 para o ano de 2007 (fl. 134).

O contrato em questão (fl. 80) deixa claro que a finalidade da locação é a “Comercialização de sapatos, bolsas e acessórios femininos exclusivamente da marca “Zeferino”, tal como alega a Recorrente. Sua justificativa para não ter lançado esses pagamentos em sua contabilidade e apuração foi o fato de ter figurado temporariamente na relação contratual e sublocado o imóvel para sua empresa subsidiária, constituída para exercer desenvolvimento da marca “Zeferino”, que teria assumido os pagamentos do aluguel e, conseqüentemente, obteria as receitas do exercício da atividade.

Vejamos o arcabouço probatório em relação a estas despesas:

- Documentos 04 a 07 da impugnação (fls. 222/262) comprovam a efetiva ocupação do imóvel com a marca “Zeferino” e a constituição da empresa subsidiária da Recorrente, que assumiu a marca, em junho de 2007;
- Contrato assinado em 03/08/2006, com cláusula que permitia a sublocação para empresa subsidiária, sem autorização do locador, por uma vez;
- Cláusulas do contrato de sublocação para empresa subsidiária assinado em 29/08/2007 (fl. 264):
 - II – que a Sublocadora alocou suas atividades relacionadas à comercialização de calçados, bolsas e acessórios femininos da marca Zeferino à Sublocatária, na qual figura na qualidade de sócia;
 - III — que, em virtude do disposto acima, a Sublocadora não tem mais interesse em operar a Loja diretamente, mas apenas por meio da Sublocatária; e
 - V — que a Sublocatária deseja sublocar a Loja a fim de nela desenvolver suas atividades comerciais; (...)

- 4.1 O aluguel e todos os demais encargos decorrentes do Contrato de Locação **serão pagos integralmente pela Sublocatária à Sublocadora**, nos mesmos termos e nas mesmas condições acertadas no Contrato de Locação, a qual deverá arcar com todos os custos incorridos em virtude do uso e gozo da Loja, comprovando a quitação de toda e qualquer obrigação, em prazo não maior que 5 (cinco) dias, sempre que solicitada pela Sublocadora, respondendo subsidiariamente ao Shopping Center pela importância que dever à Sublocadora.
- Comproventes de pagamento de boletos do aluguel emitidos em nome da Recorrente, de dezembro/2006 a dezembro/2007, juntados com a Impugnação (fls. 268/289)

Neste ponto, valho-me da análise feita pelo acórdão recorrido, que não merece retoques:

33.2 Verificando o conteúdo do contrato de sublocação, constata-se que a ER GESTÃO DE MARCAS E PARTICIPAÇÕES LTDA **somente deixou de interessar-se pelo imóvel em agosto/2007**, data da assinatura deste contrato. Tal conteúdo indica a utilização do imóvel até aquela data – 29/08/2007.

33.3 A partir da sublocação, **o ônus financeiro das despesas de locação do imóvel em questão continuou a ser da ER GESTÃO DE MARCAS E PARTICIPAÇÕES LTDA**, que a partir de então passaria a receber os encargos correspondentes da sublocatária ZF COMÉRCIO DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS S.A.

34. Em síntese, o Contrato de Locação foi firmado entre a autuada ER GESTÃO DE MARCAS E PARTICIPAÇÕES LTDA e o SHOPPING CENTER IGUATEMI indica que **a ER que sempre foi responsável pelo pagamento das obrigações decorrentes do pacto, ainda que sublocando o imóvel.**

35. **Os pagamentos referentes às despesas de locação foram inequivocamente efetuados**, conforme planilhas apresentadas pelo SHOPPING CENTER IGUATEMI e documentos apresentados pelo contribuinte juntamente com a impugnação. **Tais pagamentos não foram contabilizados pela autuada, que também não contabilizou qualquer receita advinda da sublocação pactuada com a ZF COMÉRCIO DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS S.A.**

35.1 Apesar do conteúdo dos documentos anexados ao processo não deixar dúvidas acerca do ônus das despesas locatícias em comento, o contribuinte alega que **tais despesas foram pagas pela ZF COMÉRCIO DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS S.A; contudo, nem mesmo se incumbiu de comprovar tais alegações.**

36. Neste contexto, não restam dúvidas, a origem dos recursos utilizados no pagamento de tais despesas não foi oferecida à tributação, de modo que caracterizados como OMISSÃO DE RECEITAS, nos termos da legislação vigente. (destaques meus)

O recurso ora julgado não trouxe nenhum fato, argumento ou documento que modificasse essa realidade, razão pela qual não vislumbro a possibilidade de afastar a presunção de omissão de receitas identificada pelo Fisco. Veja-se, não há dúvidas de que a marca e a loja Zeferino ocuparam o imóvel locado no Shopping Iguatemi e que, em meados de 2007 o contrato de locação fora sublocado para a nova empresa.

No entanto, o Recorrente não comprova que a despesa teria sido efetivamente realizada pela empresa subsidiária, seja pagando diretamente ao locador, como ela afirmou inicialmente, seja pagando a ela própria enquanto sublocadora, nos termos do contrato de sublocação. Em uma situação ou outra, fato é que as operações se confundiram, as despesas foram despendidas pela Recorrente, e deveriam ser formalmente reconhecidas em sua operação, juntamente com a receita operacional da loja, ao menos enquanto a subsidiária não existia.

Também não procede a alegação de que, mesmo reconhecendo que as despesas tenham sido pagas pela Recorrente, isso não implicaria omissão de receita, porque ela possuía capital social de R\$ 2.500.000,00, capaz de arcar com esses custos sem a obtenção de receita. No entanto, a existência desse montante não foi comprovada na época dos fatos aqui analisados, não sendo possível acatar a alegação apenas em função do capital social constante dos atos constitutivos da sociedade.

A Recorrente alega também que não é empresa operacional e que, por sua natureza, não poderia suportar essas despesas, tampouco obter as receitas de exploração da marca Zeferino. Contudo, o fato é que, ao menos até a constituição da empresa subsidiária, as provas dos autos demonstram que foi a Recorrente que exerceu a atividade durante um tempo e que continuou arcando com a despesa do aluguel. Isso atrai a obrigação de registro das receitas e despesas, independentemente da natureza da sociedade.

Discordo, contudo, da conclusão do acórdão recorrido quando rejeitou o argumento da Contribuinte no sentido de que “ainda que os aluguéis em comento possam ser considerados receita, o mesmo valor deve ser considerado como despesa, resultando em um efeito nulo em relação à tributação, tendo em vista que a empresa é optante pelo lucro real.”. O fundamento utilizado para tanto foi o seguinte:

38.1 As despesas dedutíveis na apuração do lucro real são aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora. Apesar de firmar pacto de locação de imóvel comercial, vinculando o ônus locatício ao faturamento e valor mínimo para pagamento, **não foi oferecida à tributação qualquer receita vinculada a esta despesa**, embora o contrato de sublocação apresentado pelo impugnante sugira a utilização comercial do imóvel pela fiscalizada até agosto/2007.

38.2 Assim como **não se pode afirmar o auferimento de receitas vinculadas à locação pactuada**, tendo em vista que não reconhecidas pela contribuinte nem detectadas pelo fisco, **também não são dedutíveis as despesas inequivocamente pagas** com recursos à margem da tributação, não necessárias para a manutenção

da fonte produtora, tendo em vista as atividades exercidas pela autuada, à sua própria ótica (fl. 185)

Acontece que, a partir do momento em que se refaz a apuração do lucro real do Contribuinte, incluindo receita presumida a partir da identificação de despesas não contabilizadas, o fisco está justamente presumindo que a receita foi auferida por ele. E, conforme mencionado acima, embora o Recorrente não tenha natureza operacional, como ele próprio afirmou em sua impugnação, é fato que exerceu atividades relacionadas à marca vendida no shopping, ao menos até a constituição da nova empresa.

Nesse sentido, o arcabouço fático dos autos leva sim à necessidade de reconhecer a dedutibilidade das despesas que apontaram para a presunção de receita omitida, especialmente levando em conta a metodologia fiscal adotada, no sentido de refazer a apuração do lucro real. Tal despesa foi efetivamente realizada e se mostrou necessária às atividades da Recorrente no contexto ora analisado, em conformidade com o art. 47, da Lei nº 4.506/64.

Portanto, voto por dar provimento ao recurso neste ponto, excluindo a infração decorrente da presunção legal de omissão de receitas com base no art. 40, da Lei nº 9.430/96, por reconhecer a dedutibilidade da despesa em questão na apuração do lucro real.

2.2 DA GLOSA DE DESPESAS

O acórdão recorrido manteve a glosa de despesas registradas na apuração da Recorrente, que levaram ao registro de prejuízo fiscal no ano de 2007, por entender que não foram comprovadas e por serem “desnecessários à manutenção da fonte pagadora, uma vez que não relacionadas com a receita da atividade do contribuinte”.

No recurso, o Contribuinte menciona a apresentação de nota n. 1832, referente à publicação dos atos constitutivos de sua subsidiária, conforme determina o artigo 3º da Lei n. 11.638/2007 e o artigo 176 da Lei nº 6.404/1976. Contudo, além de a referida nota não conter descrição que permita identificar a publicação dos atos, conforme alegado pelo Recorrente, a DRJ de origem, bem identificou que “a alegação não veio acompanhada de comprovação documental – publicação do ato societário em comento - de modo que, não comprovada a vinculação da despesa às atividades empresariais.”

Outra despesa que o recurso tenta demonstrar é aquela que foi descrita como “Brasilpar Serviços Financeiros”, que se refere a “consultoria de investimentos do patrimônio da Recorrente que como uma sociedade holding, possui como uma de suas funções inclusive descritas no seu ato societário, a administração de bens próprios.”. Para manter a glosa da referida despesa, o acórdão recorrido afirmou o seguinte:

42.2.2 As Notas fiscais 47, 52 e 58 referem-se a honorários de consultoria, cuja prestação de serviços e **sua natureza também não foram comprovados documentalmente pelo contribuinte: contrato de prestação de serviços, relatório de consultoria executado ou similares.**

Desta feita, não comprovada a vinculação da despesa às atividades empresariais.

Já em sede de recurso, o Contribuinte logra êxito em comprovar a natureza da despesa, ao juntar, em petição tempestiva complementar ao recurso (fls. 470/472), a proposta de prestação de serviços apresentada pela Brasilpar, com data contemporânea aos fatos geradores aqui analisado e cujo escopo denota claramente a consultoria de negócios alegada pelo Recorrente:

A ER Gestão de Marcas e Negócios foi concebida há cerca de um ano, por Eduardo Rabinovich, com o objetivo de investir em marcas com elevado potencial, mas com carência de capital e de gestão profissional.

O primeiro "case" foi a marca de calçados femininos de alto padrão Zeferino.

O projeto foi concebido e implantado, em sua primeira fase, de forma verticalizada envolvendo a fabricação e duas lojas próprias, voltadas exclusivamente para o público de alta renda.

A fabricação própria dos calçados foi motivada por falta de fornecedores qualificados, o que foi obtido através da associação com um fabricante de Novo Hamburgo.

O lançamento foi bem sucedido e as vendas atingiram as expectativas iniciais na coleção de verão, embora os investimentos e despesas estejam acima do planejado inicialmente.

Torna-se necessária a realização de uma revisão e adequação do Plano de Negócios à realidade da empresa, bem como da revisão das próximas etapas do projeto que envolve a abertura de mais seis lojas próprias.

Para tanto os sócios desejam trazer uma visão externa com o objetivo de validar as percepções internas sobre o desenvolvimento do Plano, bem como estudar alternativas de crescimento, incluindo a aquisição imediata de uma nova marca, e a estruturação dos instrumentos de gestão.

Assim, voto por afastar a glosa da despesa relacionada às Notas fiscais 47, 52 e 58, emitidas por Brasilpar serviços financeiros LTDA.

Quanto às demais despesas glosadas e mantidas pela DRJ, o recurso não traz nenhuma alegação, configurando-se a preclusão consumativa em relação a elas.

2.3 DA ALEGAÇÃO DE INAPLICABILIDADE DA MULTA AGRAVADA

Por fim, a Recorrente busca afastar o agravamento da multa de ofício do artigo 44, inciso I, §2º da Lei n. 9430/1996, aplicado por conta de suposto "não atendimento às solicitações de esclarecimentos quando intimado".

A Recorrente afirma jamais ter se negado a apresentar documentos; sustenta que, em diversas ocasiões, a Fiscalização informou aos seus patronos que o acervo entregue era suficiente e, inclusive, utilizou os livros fiscais para constituir o crédito. Destaca que o Termo de

Verificação reconhece o acesso aos seus documentos e assim, entende inexistir base para alegar recusa em prestar esclarecimentos ou apresentar documentos.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

No Termo de Início de Fiscalização de fl. 6, nota-se a intimação do Contribuinte para apresentar documentos societários, livros diário e razão, balancetes, LALUR, extratos de contas bancárias, comprovantes de receitas e despesas etc. Na sequência, embora não tenha sido juntado aos autos comprovante de protocolo de petição do Contribuinte, há uma procuração, o contrato social da empresa, cópias dos livros diário e razão e balancete, o que denota que essa primeira intimação foi atendida, ainda que parcialmente.

Logo em seguida, já foi emitido Mandado de Procedimento Fiscal para diligência junto ao Shopping Iguatemi (fl. 77), sem nenhuma outra intimação subsequente, partindo-se direto para a lavratura dos autos de infração. Note-se que o Termo de Verificação Fiscal (fls. 135/138) sequer justifica ou menciona a aplicação da multa agravada, esta apenas se revela nos demonstrativos de cálculo dos autos de infração.

Não há que se falar, portanto, que “o contribuinte não prestou esclarecimentos quando intimado”, tal como afirmou a DRJ para manter o agravamento da multa.

E, ainda que se considere o não atendimento parcial às intimações, isso não é capaz de atrair o artigo 44, inciso I, §2º da Lei n. 9430/1996.

A orientação deste Conselho é no sentido de que o agravamento por não prestar esclarecimentos quando intimado é medida excepcional, não se justificando quando o contribuinte comparece e entrega, ainda que parcialmente, a documentação, sobretudo se o próprio acervo apresentado (ou não apresentado) “serviu de base para a imputação tributária” (Acórdão nº 1402- 002.177, publicado em 27/05/2016).

Em precedentes da 1ª Seção, assentou-se que, ausente a efetiva obstrução, o agravamento não se sustenta, pois a conduta não extrapola a esfera de irregularidade procedimental sanável na via do lançamento. Como exemplo desse entendimento, trago trecho de voto vencedor proferido pela ex-conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, que afastou o agravamento de multa baseada no §2º, do artigo 44, da Lei 9.430/96 e refletiu entendimento que entendo ser aplicável ao caso em análise, ainda que o caso lá julgado se referisse a declaração de compensação:

Trabalhando a definição das hipóteses de incidência do agravamento da penalidade de ofício, bem elucidou o ex-conselheiro Eduardo de Andrade, em sua tese de doutorado defendida na Universidade de São Paulo (USP):

Por outro lado, se a não prestação de informações já, por si só, causar aumento da base de cálculo do contribuinte, como no caso do IRPJ, em que a falta do comprovante de despesa configura a sua indedutibilidade, ou seja, no caso em que a apresentação do esclarecimento beneficiaria o contribuinte, não há fala em agravamento da penalidade de ofício pela não prestação do

documento. Isto porque a finalidade da exasperação da multa é exatamente coagir legalmente o contribuinte a colaborar com a fiscalização. Na medida em que evidentemente a finalidade não seria alcançada pela sua aplicação, descabe o agravamento. (g.n.)

(...)

Quer dizer que, a não apresentação da documentação suficiente para comprovar as retenções na fonte, nesse caso, somente prejudicou o próprio contribuinte, sem em nada atrapalhar o trabalho da autoridade fiscal. Isto quer dizer que não se encontra presente, no caso concreto, a hipótese de incidência da multa agravada prevista no art. 16, §5º da Lei n. 10/833/2002 c/c art. 44. §2º da Lei n. 9.430/96. Afinal, não se deu causa a dificuldades e embaraços à fiscalização, que é o bem jurídico que a penalidade em apreço visa tutelar, ao obrigar o contribuinte a colaborar com as investigações.

O que se quer enfatizar é que: i) no caso concreto, houve atendimento à fiscalização, com apresentação de notas fiscais; ii) analisando a resposta da Recorrente, e diante da falta de interesse da mesma em trazer mais elementos aos autos, a fiscalização entendeu como não comprovado o saldo negativo de IRPJ; iii) a conduta da Recorrente não trouxe qualquer prejuízo à ação fiscal, que não homologou a compensação e aplicou devidamente, sem qualquer intercorrência, a multa por falsidade na declaração. Em sendo assim, descabe o agravamento da penalidade.

Guardadas as especificidades do concreto, que diferem daquelas analisadas no voto citado acima, a situação de fundo é a mesma e o raciocínio se amolda ao que aqui se analisa.

No mesmo vetor interpretativo, a Súmula CARF nº 133 assim dispõe:

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Verifica-se que o enunciado é aplicável às hipóteses em que a mesma falta documental já embasa o próprio critério de lançamento: não se duplica a resposta sancionatória agravando a multa por um fato que já lastreou a metodologia de apuração (pena dupla pelo mesmo comportamento).

Diante desse quadro, voto por afastar o agravamento da multa de ofício por embaraço à fiscalização, mantendo-se a multa de ofício simples (75%).

Tendo em vista o afastamento da agravante pela ausência de subsunção dos fatos à norma, desnecessário enfrentar as alegações de inconstitucionalidade e caráter confiscatório da multa, embora seja relevante pontuar que não cabe a esta instância administrativa avaliar argumentos de ordem constitucional (Súmula 2 do CARF).

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha