



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

Processo nº 10580.730146/2011-14
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.373 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ.
Recorrente VISÃO TURISMO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

AGÊNCIAS DE VIAGEM E TURISMO. INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS. RECEITAS DE SERVIÇOS.

As atividades relacionadas com a prestação de serviços de agências de viagem configuram intermediação de negócios, sendo que os valores relativos aos serviços prestados por empresas aéreas e rodoviárias, hotéis, locadoras de veículos e prestadoras de serviços afins não devem ser incluídas na receita bruta das referidas agências, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

Os custos e as despesas operacionais devem estar lastreados em documentação hábil e idônea, cabendo a sua glosa no caso de falta de apresentação de tais elementos comprobatórios.

LUCRO REAL. EXCLUSÕES.

São admitidas, para efeito de determinação do lucro real, exclusões ao lucro líquido, desde que legalmente previstas, registradas no LALUR, justificadas e comprovadas pela pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de Recursos Voluntário e de Ofício, manuseados contra decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ em Salvador/BA.

Trata o processo em questão de Autos de Infração referentes ao período de apuração compreendido de julho a dezembro do ano-calendário 2007, relativos ao IRPJ (fls. 289 – 295) e à CSLL (fls. 299 – 304), acrescidos da multa de ofício e de juros de mora.

Segundo atestou-se, o Auto de Infração de IRPJ foi proveniente da insuficiência de recolhimento em virtude de exclusões efetuadas indevidamente, além de custos de serviços não integralmente comprovados por meio de documentação hábil e idônea, passando o prejuízo fiscal declarado para um lucro real de R\$ 21.203.058,72, conforme Relatório Fiscal em anexo. O enquadramento legal aponta infração aos artigos 247 e 841, inciso IV, do RIR/1999. Já o Auto de Infração relativo à CSLL decorreu da mesma matéria tratada do Auto de Infração de IRPJ e o enquadramento legal aponta infração ao art. 2º da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo ar; art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; e art. 1º da Lei nº 9.316/96.

No Relatório Fiscal (fls. 252 – 277), no que tange, especificamente, aos lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que o Relatório discorre também sobre outros lançamentos, a título de PIS, COFINS e Simples Federal, tratados em processos próprios, a Fiscalização assentou que a recorrente dedicava-se exclusivamente às atividades de “agência de viagem, turismo e receptivo”, conforme contrato social e alteração contratual, contando com matriz e 14 filiais ativas, sendo que no 1º semestre de 2007, sua opção de tributação fora pelo Simples Federal, tendo apresentado PJSI/2008 com uma receita bruta acumulada no valor de R\$ 823.287,69. No 2º semestre de 2007, optou pelo lucro real anual, declarando receita de serviços de R\$ 16.788.675,32 e apurando prejuízo fiscal, tendo apresentado no 2º semestre de 2007, DCTF sem nenhum débito, incluindo PIS e COFINS e da mesma forma, entregou o DACON, como optante pelo regime não-cumulativo e todo “zerado”, nos meses de julho a dezembro de 2007, sem apuração de créditos ou débitos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 04/02/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/02/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 03/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relata a Fiscalização que por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, cientificado em 23/08/2010, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros Diário e Razão, relativos aos meses de julho a dezembro de 2007, e o Livro Caixa (se houver), relativo aos meses de janeiro a junho de 2007, o contrato social e alterações, os comprovantes dos custos declarados na DIPJ/2008, nos valores de R\$ 9.745.652,35 (outros custos) e R\$ 1.254.783,00 (material aplicado na produção de serviços); a justificar o valor das exclusões do lucro real (R\$17.140.278,60), como também a entrega da DCTF e do DACON do 2º semestre de 2007 sem nenhum débito declarado, sendo que em 10/09/2010, o contribuinte entregou a documentação demandada, exceto o Livro Razão e o ato constitutivo, reputando que ao contrário do declarado em DACON, não adota a não-cumulatividade para apuração do PIS e da COFINS, em face da retenção na fonte desses tributos, razão pela qual não haveria débitos desses tributos em 2007. Com relação às receitas da atividade, afirmou que se referem unicamente às comissões percebidas em razão da venda de bilhetes de viagem e pacotes turísticos, sendo intimada a apresentar os respectivos contratos firmados. Afirmou ainda que atua como mediadora de operações de viagens e turismo, envolvendo empresas aéreas, hotéis, pacotes turísticos e cruzeiros.

Em 14/09/2010, o contribuinte gerou os arquivos digitais de sua contabilidade, que serviram de base para a auditoria fiscal;

Consta ainda que na DIPJ/2008 original a empresa declarou custos de R\$ 11.000.435,35 e exclusões de R\$17.140.278,60. Na DCTF do 2º semestre de 2007 não há débitos declarados de nenhum tributo. Em 09/09/2010, já durante a ação fiscal, o contribuinte retificou tanto a DIPJ/2008, aumentando os custos para R\$ 28.516.196,74, como a referida DCTF, declarando débitos de PIS e COFINS. Finalmente, em 04/11/2010, o contribuinte retificou novamente a DCTF, “zerando” todos os campos de tributos federais. Em 17/11/2010, o contribuinte informou que efetuou as retificações da DIPJ, DCTF e DACON após o início da ação fiscal, admitindo que mesmo a DCTF entregue em 09/09/2010, com débitos de PIS e COFINS, contém erro e informou ainda que o total dos custos declarados, de R\$ 11.000.435,35 (“Outros Custos” e “Material Aplicado na Produção”), na verdade, soma R\$ 28.516.196,74, e que possuiria documentação que comprova tais fatos.

A Fiscalização prosseguiu com o intuito de averiguar os seguintes fatos: 1) a exatidão no recolhimento do Simples Federal no período de janeiro a junho de 2007, tendo como base a receita bruta escriturada; 2) a existência de documentação hábil e idônea para comprovar os custos/despesas declarados na DIPJ/2008 e; 3) a existência de valores devidos e não recolhidos de PIS e COFINS para o 2º semestre de 2007.

Em 06/12/2010, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0004, a apresentar os comprovantes dos custos e despesas alegados na DIPJ/2008 retificada, respectivamente, de R\$ 28.516.196,74 e R\$ 2.086.113,06. O contribuinte respondeu que tais gastos dizem respeito ao período de janeiro a dezembro de 2007, ou seja, compreenderam também o período em que optou pelo Simples Federal. Posteriormente, apresentou novos valores de custos e despesas, supostamente corretos, para o período de julho a dezembro de 2007, DRE, cópia do LALUR e balancete.

Referiu-se que na contabilidade existem duas contas de receitas: a nº 3110.0000.00002, em que são lançadas “Receitas de Serviços”, e a nº 3110.0001.00001, em que são lançadas “Outras Receitas”. Ambas as contas de resultado têm como contrapartidas débitos na conta “Clientes”. Arguido, no Termo de Intimação nº 0008, a respeito do não

recolhimento do Simples sobre o total das receitas, alegou que as “Outras Receitas”, embora transitem pelo Disponível da empresa, não lhe pertencem, mas sim a terceiros, a exemplo de hotéis e empresas aéreas, pois são recebidos diretamente dos clientes quando da venda dos serviços.

Afirmou que suas receitas próprias são as comissões recebidas desses terceiros, conforme contratos entregues à fiscalização, contabilizadas como “Receitas de Serviços”. A soma das duas contas de receitas, de janeiro a junho de 2007, é de R\$ 13.261.479,64, enquanto as “Receitas de Serviços” totalizam apenas R\$ 833.086,15. O contribuinte apresentou os comprovantes de recolhimento do Simples sobre R\$ 833.086,15 e os contratos firmados com a Azul Linhas Aéreas Brasileiras e Gol Transportes Aéreos mostram que a Autuada está autorizada a comercializar passagens aéreas de voos por elas operados, recebendo dos clientes o valor das passagens, taxas, etc, e adicionalmente sua remuneração, repassando às companhias o preço líquido das passagens e taxas, mediante acertos periódicos, não estando especificado o valor da comissão a que faria *jus* a fiscalizada em razão das passagens vendidas. Não foram apresentados contratos firmados com redes de hotéis, empresas de receptivos ou outras que componham os terceiros envolvidos com a venda de pacotes de viagens. A fiscalizada atua tanto na venda de pacotes de turismo nacionais e internacionais quanto na venda avulsa de passagens aéreas e diárias de hotéis;

Apontou a Fiscalização que no 2º semestre de 2007, contabilizou receitas na conta nº 3110.0000.00002 (Receitas de Serviços), de R\$ 2.286.144,90, e na conta nº 3110.0001.00001, de R\$ 30.746.166,06, no total semestral de R\$ 33.032.310,96, valor destoante da Receita de Serviços informada na DIPJ/2008 (R\$ 16.788.675,32), na qual apurou prejuízo fiscal de R\$ 14.211.747,54. No que tange à apuração do PIS e da COFINS, o contribuinte informou que sofreu retenção na fonte desses tributos, conforme LC nº 87/1996, razão pela qual não declarou nenhum débito em DCTF nem recolheu nenhum valor a título de tais tributos.

Ressaltou a Fiscalização que a propósito da tributação pelo lucro real, que além da DIPJ/2008 original (01/07 a 31/12/2007), entregue em 07/07/2008, o contribuinte apresentou, durante a ação fiscal, duas declarações retificadoras, ao tempo em que era intimada a comprovar os custos, as despesas e as exclusões declaradas para apurar o lucro real. Na DIPJ original declarou apenas parte das receitas auferidas (R\$ 16.788.675,32), haja vista que no conceito de “receita bruta”, anteriormente desenvolvido este valor fora de R\$ 33.032.310,96, conforme Livro Razão, em anexo. Nesta declaração consta recolhimento de PIS (R\$ 37.721,39) e de COFINS (R\$ 173.747,00), embora não exista qualquer recolhimento desses tributos e nem declarados em DCTF. Na DCTF retificadora apresentada em 09/09/2010 (com efeito nulo sobre o lançamento desses tributos), o contribuinte declara os referidos débitos. Posteriormente, na retificação de 04/11/2010, volta a “zerar” todos os campos da DCTF (2º semestre de 2007), conforme DIPJ e DCTF, em anexo. O contribuinte apurou lucro líquido de R\$ 2.928.531,06 (coerente com a DRE da contabilidade), mas exclusões de R\$ 17.140.278,60, que modificaram a base fiscal para um prejuízo de R\$ 14.211.747,54.

Consignou-se ainda, que na DIPJ retificadora, de 09/09/2010, o contribuinte insistiu na dedução de R\$ 211.468,39, de PIS e COFINS, não recolhidas e nem declaradas em DCTF, escriturou receitas próprias de R\$ 2.286.144,90 (conta nº 3110.0000.00002) e custos de R\$ 28.516.196,74, apurando prejuízo bruto de R\$ 26.555.827,48. Acrescentou como “outras receitas” o valor de R\$ 30.746.166,06 (conta nº 3110.0001.00001), que juntamente com outras despesas resultaram em um lucro operacional de R\$ 1.981.603,38. O lucro líquido apurado foi de R\$ 2.083.603,38, mas as adições e as exclusões acarretaram prejuízo fiscal de R\$ 13.864.212,78 e que, respondendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 0004, o contribuinte teria admitido que nessa DIPJ retificadora registrou valores cumulativos de janeiro a dezembro de

2007, para custos e despesas (as receitas do semestre foram registradas corretamente, no valor de R\$33.032.310,96). Logo, o valor de R\$ 28.516.196,74 referia-se a custos e despesas de todo o ano de 2007, incluindo o período em que a empresa era optante do Simples. A auditoria em meio magnético constatou que a empresa contabilizou as contas de resultado de forma continuada em todo o ano de 2007.

Dessa forma, assentou a Fiscalização que a auditoria tratou de eliminar o saldo de abertura das contas de resultado no 2º semestre de 2007, para fins de apuração do lucro líquido e que na 2ª DIPJ retificadora, entregue em 21/09/2010, o contribuinte registrou a mesma receita de vendas da anterior (R\$2.286.144,90), reduziu o custo dos serviços para R\$28.343.425,64 e manteve os valores anteriormente declarados como “outras receitas”, “outras receitas não operacionais” e “despesas financeiras”, mas aumentou suas despesas operacionais para R\$4.468.260,38. No item “outras receitas” o contribuinte classificou incorretamente as receitas contabilizadas na conta nº 3110.0001.00001. Em seguida, a agente fiscal apresenta uma tabela resumo com as principais informações prestadas pelo contribuinte nas DIPJ original e retificadoras transmitidas após o início da ação fiscal.

Frisou-se que a oportunidade para o contribuinte comprovar custos e despesas, inclusive os valores informados nas retificadoras, fora dada em 06/12/2010, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0004. Em 23/12/2010, o contribuinte apresentou comprovantes de custos e despesas compondo 24 caixas de documentos, que foram analisados por amostragem, informando que os custos e despesas registrados na DIPJ/2008 estavam errados, pois abrangiam o período de janeiro a dezembro de 2007. Apresentou ainda uma planilha de custos, unicamente de julho a dezembro de 2007, referente aos documentos entregues, com os seguintes valores: Custos dos Serviços Vendidos de R\$10.341.400,77; Despesas Gerais de R\$795.584,86; Despesas com Funcionários de R\$78.954,92; e Folha de Pagamento de R\$472.516,11. Os valores informados de custos e despesas foram integralmente acatados após o término da auditoria dos documentos, frisando-se que nenhum outro documento comprobatório de custos e despesas foi entregue até o encerramento.

Fez ver a Fiscalização que entre os documentos entregues em 23/12/2010 chama à atenção uma nova Demonstração de Resultado do período de 01/07 a 31/12/2007, a qual apontou custo dos serviços vendidos de R\$28.516.196,74 (embora a documentação comprobatória some apenas R\$10.341.400,77), lucro líquido de R\$2.083.603,37 e prejuízo fiscal de 13.864.212,79, resultante da prática reiterada de excluir do lucro contábil altos valores, sem qualquer fundamento para tanto. O balancete apresentado pelo contribuinte em 23/12/2010 aponta saldo na conta Lucros e Perdas de R\$2.928.531,06, e não R\$2.083.603,37, como consta na DRE do semestre, mas traz a impropriedade de apurar lucro de um ano-calendário que sofreu a tributação mediante dois regimes distintos escolhidos pelo próprio contribuinte e com relação à apuração do novo lucro do período de julho a dezembro de 2007, esta fiscalização assim procedeu: a) considerou as receitas totais escrituradas, no valor de R\$33.032.310,96, conforme planilhas anexas que detalham as receitas do 1º e do 2º semestre; b) considerou como impostos devidos na redução do faturamento apenas o ISS escriturado, haja vista que não houve recolhimento de PIS e de COFINS e que as retenções na fonte foram aproveitadas quando do lançamento desses tributos; c) acatou o total dos custos e despesas comprovados pelo contribuinte, mediante exame por amostragem dos documentos recebidos, nos valores de R\$10.341.400,77 (Custos dos Serviços), R\$795.584,86 (Despesas Gerais), R\$78.954,02 (Despesas com Funcionários) e R\$472.516,11 (Folha de Pagamento); d) as outras receitas não operacionais declaradas nas DIPJ retificadoras foram confrontadas com a contabilidade, verificando-se a veracidade do valor indicado.

Em 31/08/2011, o contribuinte esclareceu que entre as declarações apresentadas e para se manifestar quanto aos novos valores considerados pelo Fisco para apuração do lucro real, tendo declarado, através do Termo de Constatação Fiscal nº 0010, que: 1) reconhece que o total das receitas recebidas dos clientes e contabilizadas no 2º semestre de 2007 foi de R\$33.032.310,96, acrescentando que, desse valor, apenas R\$2.286.144,90 se referem às comissões retidas, e que a diferença foi repassada aos diferentes operadores de turismo; 2) reconhece que as informações contidas nas 3 DIPJ entregues são contraditórias e contêm erros, sendo que nenhuma delas representa a real situação patrimonial da empresa; 3) os valores das exclusões registrados nas DIPJ são incorretos, não sendo devidos para a apuração do lucro real; 4) confirma a entrega de documentos em papel que comprovam custos de R\$10.341.400,77 e despesas operacionais de R\$1.347.055,89, no 2º semestre de 2007, e acrescenta que as despesas financeiras (R\$83.247,89) e a depreciação (R\$45.240,44) não compuseram os custos comprovados pela documentação em papel, sendo acatados pelo Fisco; 5) reconhece que das despesas contabilizadas, no valor de R\$1.732.196,97, somente comprovou R\$1.347.055,89, por não ter localizado todos os documentos e; 6) reconhece que os comprovantes dos custos somaram apenas R\$10.341.400,77, em face de estarem armazenados de forma desorganizada.

Apresentou-se um demonstrativo contendo os saldos mensais (julho a dezembro de 2007) dos custos de vendas contabilizados, observando que tais custos mensais ficam abaixo de R\$2 milhões, exceto no mês de dezembro quando alcançou R\$14,19 milhões, mas que como o contribuinte apenas comprovou R\$10.341.400,77, apurou-se um novo lucro real, abatendo-se das vendas totais os custos e despesas comprovados, conforme citado acima.

Em virtude da inexistência de quaisquer valores declarados em DCTF, a fiscalização lançou de ofício o IRPJ e a CSLL, no período de julho a dezembro de 2007, com base na totalidade das receitas auferidas e contabilizadas, considerando-se todos os custos e despesas comprovados.

Devidamente cientificada a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.562 - 1.573), alegando que da ação fiscal resultou a lavratura de um auto de infração de Simples, para o 1º semestre de 2007, autos de infração de IRPJ e CSLL e outros com a contribuição para o PIS e COFINS, com assombroso e absurdo crédito tributário superior a R\$ 22 milhões, reputando que tal exagero decorreu da não percepção do tipo de atividade empresarial desenvolvida, peculiaridades que envolvem os negócios de intermediação e a complexa, porém conhecida, estruturação dos lançamentos contábeis relativos à agência de viagem e turismo e que tais negócios são realizados com a venda de passagens aéreas, bem assim de pacotes de viagens organizados por terceiros, e providencia reservas em hotéis, etc.

Aduziu que pela remuneração do serviço que presta, recebe comissão, paga pelos efetivos fornecedores e executores dos serviços, a exemplo das companhias aéreas, que se constitui na principal receita operacional e que dessa operação, cobra do adquirente do bilhete aéreo um preço que é composto da tarifa aérea, na qual inclui a comissão da agência de viagem, mais a taxa de embarque (Infraero). Na sequência, remete para a companhia aérea o valor do bilhete deduzido da comissão. Ao valor da remessa é acrescido o ISS incidente sobre a comissão da agência de viagem, a ser recolhido pela companhia aérea, em nome do substituído (a agência de viagem), visto que sujeito ao regime de substituição tributária.

Reputou que caso o adquirente do bilhete aéreo seja a União ou pessoa jurídica a ela vinculada, na forma do art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, o pagamento se sujeita a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS incidentes sobre o preço da tarifa aérea (com a comissão da agência de viagem) e também sobre a taxa da Infraero, recolhidos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/02/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/02/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 03/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

em guias distintas (Anexo 1). Em vista da IN SRF nº 480, de 2004, o percentual aplicável na hipótese é de 7,05%.

Diante desses fatos, defendeu a contribuinte que registrou em sua contabilidade, como receita bruta, o valor da comissão, sem deduzir o desconto incondicional concedido, quando o correto seria considerar o valor já deduzido do desconto, fato este que não prejudicou o fisco, pelo contrário, mostrou que em todo o período foi pago imposto a maior e, contudo, o fisco não entendeu as operações o que resultou na lavratura do auto de infração, contendo valores estranhos ao conceito de receita bruta, inclusive aqueles sujeitos ao repasse.

Sustentou ainda, que além da complexidade das operações, também houve registro contábil inadequado, razão da indução do fisco ao equívoco. A melhor técnica seria registrar os valores sujeitos ao repasse em contas do passivo, por se tratar de obrigações com terceiros, ao invés de, como fez, registrar em contas de resultado e computar como custo o respectivo repasse, sendo importante mencionar que a apresentou declaração simplificada até o 1º semestre de 2007. A partir do 2º semestre apresentou DIPJ pelo lucro real anual, cujo período é objeto do presente processo. Ao iniciar a apuração pelo lucro real, deixou de elaborar um balanço de abertura em 01/07/2007, para fazer o corte contábil, demarcando os resultados apurados até 30/06/2007 e os apurados no novo período que iniciava. Também deixou de recolher as antecipações mensais por estimativa, com base na receita bruta e acréscimos, e não levantou balanço ou balancete de redução ou suspensão, por isso não há no Diário nenhuma dessas peças contábeis (o balanço de abertura de 01/07/2007 e os balancetes mensais com prejuízos fiscais para sustentar o não recolhimento das estimativas), afirmando que logo após o Termo de Início de Fiscalização, inadvertidamente, apresentou uma declaração de retificação e, em seguida, outra. Isso porque a 1ª retificadora abrigava os dois semestres do ano, quando o correto seria apenas o 2º semestre.

Afirmou que a Fiscalização teria exercido pressão a partir da grande quantidade de documentos solicitados, inclusive o LALUR, nunca apresentado, no que a Auditora teria sido condescendente, por não aplicar penalidade e deixar de exigí-lo nas intimações subsequentes e que a partir dos dados colhidos no Razão e outros extraídos das DIPJ retificadoras, entregues com suspensão da espontaneidade, como foi o caso das receitas não operacionais que constaram apenas das retificadoras, a Fiscalização teria elaborado um quadro demonstrativo do resultado do exercício, até determinar o lucro líquido da fiscalizada. O passo seguinte foi apurar o lucro real. Todavia, as exclusões realizadas na declaração original foram consideradas “injustificadas”, porque a Impugnante não apresentou o LALUR. Com isso, a Auditora pediu o comparecimento da pessoa encarregada da escrituração contábil para confirmar e validar os valores do quadro mencionado, sendo o lucro líquido apurado convolado em lucro real, conforme Termo de Constatação nº 0010, de 31/08/2011. Essas e outras questões serão analisadas a partir dos fatos ocorridos em comparação com o direito pertinente.

Feito isso, requereu o arquivamento do auto de infração em razão dos erros materiais e processuais, salientando que apurou os impostos federais pelo Simples, no período de 2000 a junho de 2007. A partir de 01/07/2007, passou a apurar o IR pelo lucro real anual. Infelizmente, não foi possível elaborar balanço de abertura para segregar os valores advindos dos períodos anteriores e nem efetuar os recolhimentos das antecipações mensais, pelo fato de não ter elaborado os balanços de redução e suspensão, em face da certeza da existência de prejuízo fiscal. De toda sorte, a Auditora acolheu como válida a opção pelo lucro real anual e, mesmo sem previsão legal, acatou a opção a partir do simples preenchimento da declaração

anual. É relevante também informar que as DIPJ retificadoras foram entregues para firmar o valor correto do resultado do período, o qual, por equívoco, constou na 1ª retificadora com lapso temporal de 12 meses, sofrendo por isso nova retificação. Contudo, a Auditora elaborou o que chamou de “DRE custos e despesas comprovados”, a partir de informações capturadas nas declarações retificadas, em que pese tê-las invalidado pela entrega intempestiva.

Insistiu que a escrituração não suporta a tributação pelo lucro real, uma vez que levou para as contas de resultado os valores sujeitos a repasse e as contabilizou como receita da atividade empresarial, quando, em verdade, eram obrigações para com terceiros, conforme já explicado anteriormente. Os contratos para realizar os serviços contratados com os clientes serão executados por terceiros, até porque não dispõe de aeronaves, hotéis ou sequer veículos, cabendo a ela a mera intermediação. Mas os lançamentos contábeis levaram os recebimentos, que mais tarde deveriam ser repassados, para contas de resultado. Para contrabalançar as receitas assim apropriadas, os repasses foram contabilizados como se fossem custos. Nesse aspecto, é possível ter havido um descompasso entre o recebimento da fatura contra clientes e o repasse para os fornecedores do serviço, alterando temporariamente o valor do lucro bruto, para mais ou para menos.

Defendeu que no Relatório Fiscal, consta um quadro demonstrativo similar a uma demonstração do resultado do exercício, no qual constam valores extraídos da contabilidade, da DIPJ original e das retificadoras, resultando na definição do lucro líquido. A penúltima coluna indica os valores que a Auditora considerou como bons e válidos para encontrar o lucro, fato este contestado e que a primeira questão é que não é papel do fisco organizar ou reorganizar a contabilidade. Ademais, a determinação do lucro líquido não se dá por uma equação matemática. Os valores na contabilidade não podem ser aproveitados ou rejeitados.

Aduziu que existe um sistema de contrapartidas que não pode ser desprezado e que a receita informada na contabilidade ou nas DIPJ não pode ser acatada ou rejeitada em razão de ser maior ou menor. A competência legal do Auditor é encontrar a base de cálculo do imposto através do mecanismo de adição ou exclusão ao lucro contábil. Assim, se a receita informada na DIPJ é de 16 milhões e a contabilidade aponta 33 milhões, o fisco deve verificar a veracidade dos fatos e, sendo correto o valor contabilizado, deve adicionar a diferença ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, descrever o fato jurídico e a norma infringida, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. O que não pode é alterar o lucro líquido.

Diante disso, contestou a escolha da Auditoria pela receita de R\$ 33 milhões, ao invés daquela informada na DIPJ, por faltar competência ao fisco para modificar o lucro líquido e ajustar a contabilidade, sendo ilegal a diferença encontrada, e pede a anulação dessa parte por cerceamento do direito de defesa em razão da falta de capitulação legal e se aplica aos tributos a mesma observação acima, com a ressalva de que, na hipótese das despesas serem inferiores às declaradas, cabe ao fisco adicionar ao lucro líquido a diferença, e não ajustar o lucro contábil. A diferença deve ser anulada por falta de competência para o ajuste da contabilidade e cerceamento do direito de defesa em razão da falta de capitulação legal e falta de identificação na contabilidade do valor, data e documento que foi glosado. No que concerne aos custos dos bens/serviços e das despesas operacionais e financeiras, contesta o lançamento exatamente sob os mesmos argumentos, sendo que, no caso das “outras receitas operacionais”, além de utilizar idênticas alegações, acrescenta que a Auditora não informou a razão de aproveitar um valor que constou em DIPJ consideradas nulas pelo próprio fisco. Quanto à exclusão no LALUR, o fisco deve ser preciso em sua narrativa, não podendo glosar uma exclusão sem descrever o fato, detalhando seu conteúdo e a motivação legal do seu acatamento,

ou melhor, dizer a que norma a exclusão infringiu, informar a página do LALUR em que ela foi escriturada, etc.

Por fim, argumentou que no direito tributário brasileiro todas as alegações se fazem por meio de prova documental, inexistindo a possibilidade de depoimento ou declaração substituir a prova materializada. Não existe autorização em lei para construção de auto de infração lastreado em depoimentos. Pior, esses depoimentos ou declarações também não são admitidos na contabilidade, por ferir o que se denomina “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, reputando impossível manter o crédito tributário constituído e que pela relação de causa e efeito, todas as observações pertinentes ao imposto de renda são extensivas à contribuição social e requereu o cancelamento do auto de infração em razão de: a) os valores dos bilhetes cobrados dos clientes são receitas brutas compartilhadas e não exclusivas da Impugnante; b) os valores recebidos de clientes para repasse aos executores dos serviços não são custos da Impugnante; e c) o fisco não tem competência legal para apurar o lucro líquido do exercício, já que a competência se esgota nas adições e exclusões para determinação do lucro real.

Juntamente com a impugnação a recorrente trouxe aos autos os documentos de fls. 1.574 a 1.586.

A 2ª Turma da DRJ em Salvador, nos termos do acórdão e voto de folhas 1.589 a 1.608, julgou o lançamento procedente em parte, exonerando, contudo, integralmente o crédito tributário e restabelecendo, parcialmente o prejuízo fiscal do período e base negativa de CSLL.

O referido acórdão ficou assim ementando:

[...]

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que os Autos de Infração foram lavrados por pessoa que detém a respectiva competência, e em consonância com a legislação vigente.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Meras alegações de cerceamento do direito de defesa sem a devida comprovação devem ser desprezadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

AGÊNCIAS DE VIAGEM E TURISMO. INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS. RECEITAS DE SERVIÇOS.

As atividades relacionadas com a prestação de serviços de agências de viagem configuram intermediação de negócios, sendo que os valores relativos aos serviços prestados por empresas aéreas e rodoviárias, hotéis, locadoras de veículos e prestadoras de serviços afins não devem ser incluídas na receita bruta das referidas agências, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

Os custos e as despesas operacionais devem estar lastreados em documentação hábil e idônea, cabendo a sua glosa no caso de falta de apresentação de tais elementos comprobatórios.

LUCRO REAL. EXCLUSÕES.

São admitidas, para efeito de determinação do lucro real, exclusões ao lucro líquido, desde que legalmente previstas, registradas no LALUR, justificadas e comprovadas pela pessoa jurídica.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL. Afastada a ocorrência do fato gerador que deu causa ao lançamento principal, deve ser dado ao lançamento decorrente igual entendimento.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Exonerado.

[...]

Tal como dito acima, considerados os valores exonerados e as normas regimentais aplicáveis, viabilizou-se o Recurso de Ofício.

A despeito da total exoneração do crédito tributário, considerada a redução do prejuízo fiscal advinda do conteúdo decisório acima mencionado, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando todos os argumentos contidos na Impugnação apresentada, insistindo, sobretudo, na alegada nulidade, bem como arrazando que a decisão recorrida teria alterado os critérios do lançamento, devendo assim, ser reformada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., Relator.

O Recurso de Ofício atende aos pressupostos regimentais e legais, bem assim o Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-os para julgamento.

Tal como registrado no relatório acima circunstanciado, em desfavor da contribuinte foram efetivados lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2007.

Sinteticamente, apurou-se a falta de recolhimento do tributo, considerando-se certas exclusões como indevidas, bem como o aproveitamento de custos de serviços em montante apenas parcialmente comprovado.

Desde a Impugnação apresentada a contribuinte tem alegado que a glosa não subsiste eis que o valor considerado pela Fiscalização ignorou a natureza dos serviços que presta, de agência de turismo, de sorte que do valor total da receita bruta tributada, apenas uma parte, a título de comissão, lhe pertencia efetivamente, sendo o restante repassado para terceiros, que prestavam os serviços contratados pelos clientes, e contabilizados como custos.

A decisão recorrida, em estreito resumo, neste tópico específico, acatou as justificativas da contribuinte para firmar o entendimento de que o resultado auferido nas operações de conta alheia é aquele decorrente de comissões obtidas sobre representação de bens ou serviços de terceiros, isto é, o resultado obtido pela venda de produtos, mercadorias ou serviços pertencentes a terceiros, mediante o pagamento de uma comissão. Em última análise, esse resultado é a própria comissão recebida pela intermediação de negócios, afastando a glosa da base de cálculo e reestabelecendo o prejuízo fiscal e base negativa declarados, sendo este o objeto do Recurso de Ofício.

A parte em que a decisão foi desfavorável à contribuinte, diz com certas despesas que foram consideradas não comprovadas, e se traduz no objeto do Recurso Voluntário.

Feitas estas separações de conteúdo, de rigor o enfretamento de cada tópico separadamente.

I – O RECURSO DE OFÍCIO.

Em suas conclusões de improcedência da glosa na base de cálculo da contribuinte, a decisão sujeitada ao Recurso de Ofício não merece qualquer reformar.

Como bem registrado na decisão recorrida, a contribuinte desempenha atividades de agência de viagem, turismo e receptivo, sendo que no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, sujeitou-se ao regime do SIMPLES, tendo optado, para o período de 01/07/2007 a 31/12/2007, objeto dos presentes lançamentos, pela tributação com base no lucro real anual.

Importante trazer o registro dos eventos, em igual expediente adotado pela decisão recorrida, porquanto na contabilidade da Contribuinte foram registradas “Receitas de Serviços”, conta nº 3110.0000.00002, no valor de R\$ 2.286.144,90, e na conta 3110.0001.00001, como “Outras Receitas”, o valor de R\$ 30.746.166,06, perfazendo o total de R\$ 33.032.310,96, sendo que a título de “Custos de Vendas” – deduzindo-se o saldo existente em 30/06/2007 –, o valor contabilizado foi de R\$ 22.220.011,61. Quanto às despesas operacionais, foi escriturado o valor de R\$ 1.732.196,97.

Como já relatado acima, na DIPJ/2008 original, entregue em 07/07/2008, consta como “receitas de serviços” a quantia de R\$ 16.788.675,32, não havendo “outras receitas”, enquanto o total dos custos foi de R\$ 11.000.435,35 e as despesas operacionais foram de R\$ 2.447.462,67, apurando-se um lucro líquido de R\$ 2.928.531,06, sendo que na determinação do lucro real, a contribuinte declarou “outras exclusões” no montante de R\$ 17.140.278,60 e prejuízo fiscal de R\$ 14.211.747,54.

Por ocasião da apresentação de DIPJ retificadora, levada a efeito em 09/09/2010, quando inequivocamente já iniciada a ação fiscal, a “receita de serviços” informada foi de R\$ 2.286.144,90 e as “outras receitas” de R\$ 30.746.166,06, alcançando o total de R\$ 33.032.310,96 (igual ao valor contabilizado), sendo que o total dos custos foi de R\$ 28.516.196,74 e as despesas operacionais de R\$ 2.086.113,06, enquanto o lucro líquido do exercício foi de R\$ 2.083.603,37 e o total das “exclusões” foi mantido em R\$ 17.140.278,60. Surgiram “adições”, no total de R\$ 1.192.462,44, e o prejuízo fiscal foi de R\$ 13.864.212,79.

Também mencionou-se na Fiscalização e na decisão recorrida que em 21/09/2010, a contribuinte apresentou nova DIPJ retificadora, na qual a “receita de serviços” foi mantida em R\$ 2.286.144,90, as “outras receitas” em R\$ 30.746.166,06, num total de R\$ 33.032.310,96, sendo que os custos também não foram alterados, permanecendo em R\$ 28.343.425,64, e as despesas operacionais passaram para R\$ 4.468.260,38 enquanto o lucro líquido caiu para R\$ 2.251,26, e as “adições” caíram para R\$ 847.584,75, e o total das “exclusões” para R\$ 14.585.974,71 e o prejuízo fiscal para R\$ 13.736.138,70.

Já a DCTF original referente ao 2º semestre do ano-calendário de 2007 foi apresentada sem a indicação de quaisquer débitos, sendo retificada em 09/09/2010, para a inclusão de débitos de PIS e COFINS e, em 04/11/2010, outra DCTF retificadora restabeleceu a situação inicial, “zerando” novamente todos os tributos federais.

Diante deste quadro, foi que a decisão recorrida passou ao enfrentamento das questões atinentes aos autos de infração, e naquilo que respeita ao Recurso de Ofício ora apreciado, torno a dizer que está correta a avaliação da decisão recorrida, porquanto a despeito de reconhecer os equívocos de escrituração, firmou entendimento de que não se poderia concordar com o montante total considerado pela Fiscalização como “Receita de Serviços”, de R\$ 33.032.310,96, eis que foram somados o valor real contabilizado como “Receita de Serviços” (R\$ 2.286.144,90), na conta nº 3110.0000.00002, que trata das receitas efetivamente auferidas pela pessoa jurídica, advindas das comissões decorrentes do exercício de suas atividades empresariais, com o valor lançado a título de “Outras Receitas” (R\$ 30.746.166,06), na conta nº 3110.0001.00001, referente aos valores recebidos dos clientes, mas posteriormente repassadas aos prestadores dos serviços contratados pelos mesmos clientes.

Reputo importante, nesta conclusão obtida pela decisão recorrida, o fato de que a Fiscalização jamais questionou a natureza das atividades desenvolvidas pela contribuinte, de efetiva intermediação de negócios, de sorte que as justificativas para incluir no rol das receitas tributáveis os numerários repassados pela contribuinte aos prestadores dos serviços

foram, de que tais valores foram contabilizados como receita e transitaram por conta de resultado, revela-se mesmo equivocado.

Assiste razão à decisão recorrida ao dispor que o conceito de “receita bruta”, aplicável à espécie, é aquele depreendido com teor do artigo 279 do RIR/1999, consagrador de que “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”, sendo extraído do parágrafo único da aventada norma que “na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário”.

Irretorquível, portanto, a conclusão de que o resultado nas operações em conta alheia é advindo das comissões obtidas sobre representação de bens ou serviços de terceiros, valendo dizer que se traduz mesmo na própria comissão recebida pela intermediação de negócios.

Concluo assim, na esteira do que decidiu-se no aresto Impugnado, que a receita bruta da contribuinte, que deve ser considerada para efeito de apuração do lucro líquido do período-base compreendido entre 01/07/2007 e 31/12/2007, é de R\$ 2.286.144,90, tal como escriturado no seu Livro Razão, na conta nº 3110.0000.00002, como “Receitas de Serviços”, uma vez que a quantia de R\$ 30.746.166,06, registrada na conta contábil nº 3110.0001.00001, a título de “Outras Receitas”, refere-se a receita que não lhe pertence e que foi repassada para terceiros.

Diante disso, encaminho me voto no sentido de NEGAR PROIMENTO ao Recurso de Ofício.

II – RECURSO VOLUNTÁRIO.

Considerada a procedência do entendimento firmado pela decisão recorrida no que toca à impertinência da glosa relacionada às exclusões promovidas pela contribuinte, de rigor apreciar-se a questão relativa à comprovação das despesas pela contribuinte, tema sobre o qual a decisão recorrida manifestou-se pela prevalência das imputações fiscais.

A contribuinte, neste tópico militando como recorrente, insiste que o auto de infração seria nulo, porquanto não identificaria a norma tida por infringida.

Registro de pronto que a preliminar suscitada é improcedente. Primeiro porque as hipóteses de decretação da nulidade estão adstritas aos casos de cerceamento de defesa e incompetência da autoridade administrativa que tenha praticado o ato, consoante disciplina do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Segundo ponto que me faz concluir pela ausência de nulidade, respeita à absoluta falta de prejuízo à contribuinte, o que se observa pela sua insurgência contra as imputações, bem articuladas e revelando pleno conhecimento da matéria e dos dispositivos de regência, a revelar que mesmo que se admitisse alguma deficiência na capitulação legal dos autos de infração, a decretação da nulidade esbarraria na falta de prejuízo, concreto, à contribuinte.

Diante disso, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade.

A outra parte do inconformismo da contribuinte diz com suposta inovação no critério jurídico, que teria sido promovida pela decisão recorrida, na medida em que a Fiscalização teria efetuado o lançamento adotando o critério de que a receita bruta seria a totalidade dos recebimentos, enquanto a decisão recorrida teria firmado entendimento de que a receita bruta seria apenas a comissão recebida.

Reputa a contribuinte que os critérios seriam frontalmente diferente, e que independentemente de o critério da decisão ser mais favorável a ela contribuinte, não significa que deveria prevalecer, tornando nulo o enfrentamento da decisão recorrida.

Também não verifico a aventada nulidade. Com efeito, não se ocupou a decisão recorrida de inovar a materialidade das imputações, ao contrário, as julgou de acordo com a prova trazida aos autos e a julgou, aliás, improcedentes, de sorte que nada há que implique em nulidade.

No que toca ao mérito das despesas consideradas como comprovadas, ou não, pela decisão recorrida, matéria de mérito que subiste para enfrentamento, assinalo que a decisão recorrida valorou corretamente o conjunto probatório constante dos autos, mormente ao reputar que a contadora e representante legal da contribuinte declarou (fls. 200 - 201) que os custos informados na DIPJ original, no valor de R\$ 11.000.435,35, somam R\$ 28.516.196,74, e que os documentos comprobatórios teriam sido entregues nas caixas denominadas “Movimento Contábil”, a decisão recorrida ainda pontuou que a Fiscalização intimou a recorrente a comprovar os referidos custos, bem como as despesas operacionais, no valor de R\$ 2.086.113,06, por subcontas, do período de competência de 01/07/2007 a 31/12/2007, sendo que a contribuinte apresentou arrazoado (fls. 228 – 240), informando que os referidos custos e despesas registrados na primeira DIPJ retificadora, que a despeito de inservível para denúncia espontânea, estampam inequívocas declarações da contribuinte, estariam igualmente errados, porquanto englobavam todo o ano de 2007 e não apenas o segundo semestre de 2007.

Anote-se que a decisão recorrida mencionou que entre os documentos apresentados, estava uma Demonstração do Resultado do Exercício (01/07/2007 a 31/12/2007), que registra, como Custos dos Serviços Vendidos exatamente o valor de R\$ 28.516.196,74, mesmo a Contribuinte tendo informado que tal montante referia-se aos custos apurados em todo o ano de 2007, sendo entregue também o demonstrativo “Comprovantes de Custos X Despesas de 2007”, no qual são discriminados os Custos dos Serviços Vendidos dos meses de julho a dezembro de 2007, no total de R\$ 10.341.400,77, assim como das Despesas Operacionais, subdivididas em Despesas Gerais (R\$ 795.584,86), Despesas com Funcionários (R\$ 78.954,92) e Folha de Pagamento (R\$ 472.516,11), importando no total de R\$ 1.347.055,89.

Torne-se a lembrar que em 31/08/2011, a representante da contribuinte outra vez esclareceu (fls. 247 a 248) que os documentos comprobatórios apresentados indicam a existência de custos no valor de R\$ 10.341.400,77 e que a diferença entre esse valor e aquele contabilizado deve-se à desorganização com que os documentos estavam armazenados e que isso também ocorreu em relação às despesas operacionais comprovadas, de apenas R\$ 1.347.055,89, já que não conseguiu localizar os comprovantes restantes, que respaldariam as despesas contabilizadas na conta nº 4000.0000.0000, no total de R\$ 1.732.196,97.

Não há como afastar a conclusão da decisão recorrida de que está confirmada, a título de custos efetivamente comprovados, a quantia de R\$ 10.341.400,77, e a título de despesas operacionais a quantia de R\$ 1.347.055,89.

Relembre-se ainda, que com relação às “Outras Receitas não Operacionais”, no valor de R\$ 102.000,00, a Impugnante afirma que não entendeu a razão do aproveitamento desse valor dessa receita não operacional não se prende ao fato dele constar das DIPJ retificadoras, porquanto está contabilmente registrada na conta nº 3400.0000.0000, tratando-se de receitas de aluguéis, o que foi confirmado pela representante legal da contribuinte e foi incluído na própria Demonstração do Resultado do Exercício (fl. 232).

Novamente não se pode afastar da conclusão da decisão recorrida ao dispor que as exclusões ao lucro líquido, na apuração do lucro real, não admitidas pelo Fisco, que apareciam tanto na DIPJ original quanto na 1ª DIPJ retificadora, no valor total de R\$ 17.140.278,60, e na 2ª DIPJ retificadora, reduzida para R\$ 14.502.530,42, que nas duas DIPJ retificadoras, a contribuinte, além das exclusões, informou também adições, nos valores respectivos de R\$ 1.192.462,44 e R\$ 847.584,75 evidenciando que tais adições não foram igualmente consideradas pelo Fisco e que o Termo de Constatação Fiscal nº 0010, firmado também pela representante da contribuinte, admitiu-se que as exclusões e as adições declaradas estão incorretas e não são devidas no cálculo do lucro real.

Sendo assim, correto o entendimento da decisão recorrida quanto à comprovação das despesas, motivo pelo qual encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.