



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.730315/2013-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.269 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente CONSTRUTORA ELOS ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE CUSTOS. COMPROVAÇÃO. IDONEIDADE DO DOCUMENTO FISCAL NÃO AFASTADA.

Considerando que os serviços indicados nas notas fiscais são compatíveis com as atividades da contribuinte, mormente em face de contratos por ela firmados para a execução de obras no Estado onde estava situada a empresa contratada, que tinha existência e operacionalidade comprovadas e, ainda, inexistindo indícios de que os valores efetivamente transferidos para a empresa contratada não correspondam à causa apontada no contrato e/ou que estes tenham retornado sob qualquer forma ao caixa da contratante ou tenham sido desviados para os seus sócios, as razões apontadas pela autoridade fiscal são insuficientes para afastar a idoneidade dos documentos fiscais apresentados.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. MOMENTO DA CARACTERIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL

A configuração do fato presumitivo de omissão de receitas apurada com base na presunção legal de obrigação não comprovada ocorre no momento do registro da obrigação no passivo e não em qualquer outro momento posterior. Desta feita, o saldo inicial de exercício posterior àquele em que foi registrada a obrigação no passivo revela-se impróprio para a identificação do momento da ocorrência do fato gerador presumido. Incidência da Súmula CARF nº 144.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: CSLL, PIS E COFINS

Tendo em vista que os lançamentos das contribuições sociais decorrem diretamente dos fatos apurados em relação ao IRPJ, em face da relação de causa e efeito, não subsistindo as infrações quanto ao IRPJ, aplicam-se aos tributos reflexos as mesmas conclusões atinentes ao imposto principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 03-59.969 da 2ª Turma da DRJ/BSB, proferido em 21 de março de 2014, que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte os créditos tributários relativos ao lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, nos termos sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2009

PASSIVO FICTÍCIO

Caracteriza passivo fictício obrigações registradas na contabilidade, mas não comprovadas.

GLOSA DE DESPESAS

Quando a contribuinte regularmente intimada a comprovar as despesas registradas na contabilidade não o fizer, a glosa deve ser mantida.

MULTA QUALIFICADA

A “fabricação” de despesas é prova cabal do dolo específico exigido para a qualificação da multa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS

A instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a constitucionalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

Cientificada do acórdão em 15/04/2014 (AR, fls. 5114), a recorrente interpôs recurso voluntário em 15/05/2015.

Não obstante, em 25 de agosto de 2014, a recorrente desistiu parcialmente do recurso, conforme petições juntadas (fls. 5606/5607, 5628/5658), em face de adesão ao parcelamento especial PAEX, previsto na Lei n.º 11.941/2009, no prazo previsto no art. 2º da Lei n.º 12.996/2014.

Na petição apresentada em 17/12/2014 (fls. 5670/5676), a contribuinte informa os débitos incluídos no parcelamento e ressalva os débitos não abrangidos, *verbis*:

[...]

Outrossim, reitera que a desistência formulada por meio daquele expediente não abrangeu:

- ✓ **o item 3, "A" do Recurso Voluntário** - discussão sobre a glosa decorrente de suposto passivo fictício (infração n.º 01 dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL e infração n.º 02 dos Autos de Infração de PIS e à COFINS);

- ✓ **a parcela do item 2, especificamente os subitens '2.2' a '2.20' e parcela do item 3, "B" do Recurso Voluntário** - discussão sobre a glosa de despesas não comprovadas, quanto aos serviços contratados da empresa GROW Empreendimentos Ltda (parte das infrações nº 02 e nº 01 dos Autos de Infração de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS, respectivamente); e
- ✓ **os juros de mora e multa de ofício calculados sobre esses mesmos débitos.**

Portanto, a recorrente desistiu da discussão recursal relativa às exigências de IRPJ, CSLL, Pis e Cofins decorrentes das glosas de despesas efetuadas em face da falta de comprovação dos serviços prestados pelas empresas CEM, Porto Fino e Nova Corrente, conforme indicado nas planilhas às fls. 5673/5676.

Especificamente quanto aos pontos de discussão que não foram objeto de pedido de desistência pela interessada, a recorrente alega, *verbis*:

[...]

GROW EMPREENDIMENTOS LTDA.

2.2. Carecendo de qualquer fundamentação lógica, o Fiscal, assim se manifestou acerca da GROW, a fim de tentar justificar a sua injustificável glosa:

(...) recebeu, segundo a DIRF da Elos, R\$ 1,4 milhões em 2009, teve como sócia a Sole Participações Ltda de 30/01/2006 a 07/05/2010, com participação de 50%. Ressaltando que, a empresa Sole Engenharia, como já descrito no item acima Sediada no município de CARMÓPOLIS/SE e está cadastrada no CNPJ com CNAE 4292-8-01 Montagem de estruturas metálicas. Em 2009, aparece como beneficiária em DIRF da Construtora Elos e da Petrobrás Brasileiro S/A - Petrobrás (...). Apresenta DIPJ pelo lucro presumido.

2.3. Em que pese seja evidente que a parca narrativa fiscal não demonstra qualquer irregularidade das operações glosadas, ou mesmo o intuito de fraudar a administração tributária, a Recorrente passa a esclarecer as razões pelas quais necessitou contratar os serviços da empresa GROW no período compreendido entre fevereiro e dezembro do ano de 2009.

2.4. Conforme se pode depreender da análise do Contrato Social da GROW (vide doc. 04 da Impugnação), trata-se de pessoa jurídica constituída em fevereiro de 2001, com vistas a prestar serviços de eletromecânica em equipamentos industriais, montagens industriais e instalação de máquinas e equipamentos.

Desde a 2ª alteração em seu Contrato Social (vide doc. 05 da Impugnação), a GROW ampliou o rol de suas atividades e passou a prestar também serviços de montagem de estruturas metálicas; obras de montagem industrial; construção de redes de transporte de dutos; edificações residenciais, industriais e comerciais e de serviços; outras obras de engenharia civil e locação de mão de obra.

2.6. Com vistas a melhor executar tais serviços, bem como ampliar a sua capacidade financeira, a GROW, em 01.10.2005, admitiu na sociedade a empresa SOLE PARTICIPAÇÕES LTDA, tal como demonstra a 4ª alteração do Contrato Social (vide doc. 06 da Impugnação).

2.7. Diversamente do que falaciosamente insinuou o Sr. Fiscal, o quadro societário da GROW não possui qualquer semelhança com a constituição social da Recorrente. De modo que, à toda evidência, **são pessoas jurídicas distintas, com sócios e funcionários próprios** (ver cópias das folhas de salários - vide doc. 07 da Impugnação).

2.8. Quanto a esse aspecto, a 2ª Turma da DRJ/BSB, reconheceu tratarem-se efetivamente de pessoas jurídicas distintas, mas compreendeu que haveria relação entre as empresas, uma vez que a SOLE PARTICIPAÇÕES detém 50% do seu capital social.

2.9. Também compreendeu que a GROW não seria extensão da Recorrente, uma vez que haveria indícios de que os serviços contratados foram prestados pela empresa. No entanto, inobstante terem sido apresentados todos os documentos hábeis a comprovar a efetiva prestação dos serviços, inclusive o pagamento realizado pela Recorrente à GROW, a Turma julgadora compreendeu que a Recorrente deixou de provar a efetividade dos serviços e manteve a glosa.

2.10. Ocorre que, diversamente do quanto alegado, **a Recorrente comprovou a efetividade da prestação, juntando na oportunidade de sua defesa todos os documentos que possuía em seu poder.**

2.11. A fim de que não parem dúvidas acerca da idoneidade da empresa, bem como da comprovação dos custos incorridos, a Recorrente passa a demonstrar que o manancial probatório acostado aos presentes autos, mostra-se suficiente para derrubar o malsinado lançamento fiscal.

2.12. Em 04.08.2008, a GROW firmou contrato diretamente com a PETROBRÁS - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A (vide doc. 08 da Impugnação), a fim de *executar serviços de manutenção de dutos, montagem e desmontagem de tubulações e estruturas metálicas e alguns serviços complementares no âmbito da UM-SEAL, no Estado de Sergipe*, com previsão de início em 11.08.2008 e término em: 06.02.2011.

2.13. Em virtude de a GROW já estar envolvida em obras no Estado de Sergipe, e possuir capacidade técnica e operacional para tanto, a Recorrente, no exercício de sua liberdade contratual, subcontratou a aludida empresa para prestar serviços essenciais ao desenvolvimento das atividades que houvera sido contratada pela mesma PETROBRÁS.

2.14. Os contratos firmados entre a Recorrente e a Petrobrás eram relativos à montagem de sistema de proteção contra descargas atmosféricas — SPDA e aterramento - OR 279 (vide doc. 09 da Impugnação), e de manutenção preventiva e corretiva nos Sistemas de Instrumentação da PETROBRÁS, na Unidade de Tratamento e Processamento de Fluidos - UTPF - OR 276 (vide doc. 10 da Impugnação).

2.15. Para que tais atividades possam ser executadas, é absolutamente normal, usual e necessário que sejam incorridos custos para a Elaboração de Projetos de Elétrica e acompanhamento técnico de construção, interligação e pré-operação.

2.16. Neste contexto, surgiu a necessidade de contratar a GROW para que esta pudesse executar tais serviços (vide doc. 11 da Impugnação).

2.17. No decorrer da execução desses serviços, a GROW emitiu notas fiscais, informando o valor e a discriminação pormenorizada das atividades realizadas, as quais, **após análise da Recorrente, foram devidamente pagas** (vide doc. 12 da Impugnação), **e os tributos incidentes foram retidos e recolhidos** (doc. 03) tal como exigido pela Cláusula 4a, "item 4.2", do Contrato de Serviços Técnicos, observe-se:

CLÁUSULA 4ª- DOS DEVERES DA CONTRATANTE

(...)

4.2. O valor global estimado para esse contrato é de R\$ 1.320.000,00, não havendo nenhum compromisso da CONTRATANTE em atingi-lo, cujo faturamento se dará em nome da contratada, mediante emissão de nota fiscal/fatura após aprovação de boletim de medição pela contratante, até o dia 30 do mês subsequente.

2.18. Note-se, por oportuno, que o contrato em destaque previu um valor estimado, porque, pela natureza das atividades que são realizadas, só se sabe o exato valor do serviço, quando este é executado e medido.

2.19. Em que pese a evidente comprovação das despesas incorridas pela Recorrente, bem como de sua efetiva realização, pagamento e necessidade, a Turma Julgadora, equivocadamente, entendeu por bem manter a glosa de todas as despesas constantes nas notas fiscais emitidas entre fevereiro e dezembro de 2009, ao argumento de que a Recorrente não logrou demonstrar a efetiva prestação dos serviços ou mesmo a sua necessidade.

2.20. Ressalte-se que a intenção do órgão julgador a quo era de que fossem apresentados outros documentos além daqueles já juntados, entretanto, a Turma deixou de observar que tratam-se de serviços cuja realização não gera documentação física comprobatória. Eles se realizam e depois são cobrados. De modo que, são produzidos, apenas, contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento pelo serviço prestado – tudo que já foi apresentado pela Recorrente.

[...]

3. DO DIREITO.

A) DA GLOSA DECORRENTE DE SUPOSTO PASSIVO FICTÍCIO.

3.1. Conforme informado no tópico precedente, o preposto fazendário promoveu o lançamento do IRPJ, por considerar que houve uma "OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL", uma vez que a Recorrente supostamente teria mantido um passivo fictício. A esse respeito, vejamos as ponderações feitas pela i. autoridade fazendária, bem como a sua conclusão, no Termo de Verificação Fiscal:

No curso da presente ação fiscal foi identificada a existência de registro contábil de conta de passivo, reduzida 1960, conta estendida - 2.01.01.03.0001, "empréstimos a terceiros", com um saldo inicial em 01/01/2009 de R\$ 699.479,39, com lançamento a débito em 02/01/2009, tendo como contrapartida a conta de n. 4460, alienação de imobilizado, no valor de R\$ 606.345,46, permanecendo com um saldo de R\$ 93.133,93, saldo este anulado conforme lançamento contábil registrado em 31/12/2010, tendo como contrapartida a conta n. 5060 "Descontos obtidos". (...)

Diante do exposto, evidencia-se a manutenção no passivo, de valor registrado como empréstimo, cuja origem não foi comprovada, seja pela apresentação de comprovante da efetiva transferência destes recursos, em relação aos quais não há sequer registro que embasem a sua captação. Apresenta tão somente a nota fiscal 1617, cuja cópia encontra-se em anexo, relativa à transferência de diversos itens do ativo imobilizado, acompanhado da relação destes bens, denominado como "romaneio", que reduziu o saldo da conta "empréstimos a terceiros", cujo foi reduzido a zero, com base em "descontos obtidos", conforme descrito em lançamento contábil reproduzido acima, em 31/12/2010.

Considerando que os empréstimos não foram comprovados, não foram apresentados contratos ou outra prova quanto à origem dos valores registrados como empréstimos, assim como não foram comprovados quaisquer eventuais pagamentos, fica assim caracterizada a infração denominada como: "OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - PASSIVO FICTÍCIO", como descrito e demonstrada na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ, e da apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, com reflexos apurados para as contribuições COFINS e PIS, conforme demonstrado nos respectivos Autos de Infração, integrante do Processo Administrativo Fiscal n.º 10580.730.315/2013-88, já que o contribuinte, na forma do disposto no art. 281, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999, manteve no passivo obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

3.2. De imediato, verifica-se uma nítida contradição do auditor fiscal para fundamentar a exigência em tela, já que este conclui que, nos fatos por ele relatados, teria sido evidenciada uma "*manutenção no passivo de valor registrado como empréstimo, cuja origem não foi comprovada*", sendo que, ao relatar tais fatos, ele próprio admite a conta passiva intitulada de "empréstimos a terceiros", com um saldo inicial em 01/01/2009 de R\$ 699.479,39, teria sido baixada em 02/01/2009, no valor de R\$ 606.345,46 - tendo sido a contrapartida desse lançamento um crédito em conta contábil de receita (de venda de ativo imobilizado), nela permanecendo, apenas um saldo de R\$ 93.133,93, que foi também baixado, em 31/12/2010, também em contrapartida a uma conta de receita intitulada de "Descontos obtidos".

3.3. Ou seja, o próprio fiscal autuante deixa claro que **não houve a manutenção de suposto passivo fictício**, já que em 31/12./2010, o saldo de tal passivo era "zero".

3.4. Assim, como é possível falar em omissão de receita, em virtude da manutenção de passivo fictício, se não há passivo em aberto?!!! No caso em tela, restou consignado e comprovado que a conta de empréstimos a terceiros encontra-se zerada, em vista de lançamentos efetuados, cujas contrapartidas foram realizadas em contas de receitas que foram oferecidas à tributação.

3.5. Tal como já reportado na descrição fática, o saldo inicial de janeiro de 2009, no valor de R\$ 699.479,39, decorreu de empréstimos obtidos pela Recorrente da GROW EMPREENDIMENTOS LTDA, ao longo de diversos anos.

3.6. Para quitar a referida dívida, a Recorrente resolveu, em acordo com a credora, efetuar o pagamento através de parte do seu ativo imobilizado, no valor de R\$ 606.345,46, operando, pois, uma efetiva *dação em pagamento*.

3.7. Como tal operação, todavia, não deixaria de ser configurada uma efetiva venda de bens do ativo imobilizado, a Recorrente emitiu a Nota Fiscal n.º 1617, em agosto de 2008, com vistas a acompanhar o trânsito dos diversos itens do ativo imobilizado e retratar o negócio jurídico celebrado. Tal fato, por óbvio, demandaria o lançamento dos seguintes registros contábeis:

- ✓ Lançamento a débito, no valor de R\$ 606.345,46, na conta de passivo "empréstimos a terceiros"; e
- ✓ Em contrapartida, lançamento a crédito na conta de receitas, mais especificamente na conta de alienação de imobilizado, no mesmo montante.

3.8. Ocorre que, por falhas internas do setor administrativo da Recorrente, referidos lançamentos contábeis não foram registrados no ano de 2008, tendo sido promovidos em 02/01/2009 (vide doc. 29 da Impugnação), primeiro dia do exercício de 2009, quando foram identificados os equívocos incorridos e já não mais era possível incluir a aludida Nota no balanço do ano de 2008.

3.9. Nesse contexto, não há que se falar em omissão de receita, mas, no máximo, postergação de receita, já que esta só foi contabilizada em janeiro de 2009, e não, em agosto de 2008, quando da emissão da correlata nota fiscal.

3.10. No que se refere ao saldo remanescente, no valor de R\$ 93.133,93, como o próprio fiscal relatou, este foi anulado por um lançamento a débito, em 31/12/2010 (vide doc. 30 da Impugnação), cuja contrapartida também foi numa conta de receita, desta feita na conta "Descontos obtidos" (vide doc. 31 da Impugnação).

3.11. Isso quer dizer, portanto, que o valor acima mencionado referiu-se ao desconto obtido pela Recorrente, que não precisou devolver parte do empréstimo obtidos da GROW EMPREENDIMENTOS LTDA, tendo, todavia, sido contabilizada a receita

correspondente para fins de tributação. Isso é o que se prova do lançamento efetuado na conta contábil de receita n.º 4.01.03.02.0001, em 31/12/2010.

3.12. Assim, tal como o valor de R\$ 606.345,46, decorrente da alienação de ativo imobilizado, assim como os R\$ 93.133,93, relativos ao desconto obtido, foram devidamente tributados, não há como cogitar a existência de passivo fictício, nem tampouco omissão de receita que justifique o lançamento ora combatido.

3.13. É certo, Nobres Julgadores, que o art. 24, da Lei n.º 9.249/95, com regulamentação conferida pelo art. 528, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, estabelece que verificada a omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente.

3.14. E, para fins de caracterização da omissão no registro de receita, o art. 12, § 2º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, com regulamentação conferida pelo art. 281, do RIR, determina que uma das hipóteses para tanto é a **manutenção** no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, salvo prova da improcedência da presunção.

3.15. No caso em tela, entretanto, conforme demonstrado acima, não restam dúvidas de que não há qualquer manutenção de passivo fictício, tendo sido demonstrado e comprovado que todos os lançamentos que ensejaram a baixa do passivo "empréstimos a terceiros", no valor total de R\$ 699.479,39, tiveram como contrapartida lançamentos nas contas de receitas e, portanto, foram oferecidos à tributação; não havendo que se cogitar da omissão de receita, nem, por conseguinte, a cobrança de IRPJ sobre os aludidos valores.

[...]

B) . DA GLOSA DECORRENTE DE SUPOSTA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE "DESPESAS".

B.I) DAS "DESPESAS" COM CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS.

[...]

3.19. Conforme se depreende da leitura das normas em destaque, para que um gasto, seja ele custo ou despesa, possa ser deduzido na base de cálculo do IRPJ, deverá ele ser (i) usuais nos tipos de transações, operação ou atividades da empresa; e (ii) necessário à atividade da empresa, ou seja, ter sido incorrida no intuito de realizar as transações e operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica.

3.20. Cumpridos os aludidos requisitos e comprovado que o gasto foi de fato incorrido pela sociedade, não pode o Fisco criar óbices à sua dedução, posto inexistir autorização legal a respaldar eventual glosa.

3.21. Note-se, por oportuno, que a comprovação da ocorrência dos gastos não requer uma forma específica, de modo que, em atenção às manifestações doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema, deverá se dar apenas por documento "hábil e idôneo".

[...]

3.25 Inobstante a possibilidade de se deduzir gastos (custos ou despesas) relativos à contratação de terceiros para a prestação de serviços necessários, usuais e normais à atividade da Recorrente, devidamente comprovados por documentos hábeis e idôneos, o Sr. Fiscal Autuante entendeu por bem glosar a despesa correspondente a todas as Notas Fiscais abaixo indicadas e, conseqüentemente, glosar os créditos que foram utilizados em razão de tais gastos:

[...]

3.26 Isso porque, conforme visto no tópico antecedente, o Fiscal compreendeu que não teriam sido comprovadas as efetivas prestações de serviços.

3.27. Ocorre que tal raciocínio não merece prosperar, uma vez que a Recorrente apresentou Notas Fiscais que preenchem todas as formalidades necessárias, bem como identifica as partes envolvidas na operação e a natureza de cada uma das despesas.

3.28. Não fosse suficiente, a Recorrente demonstra a necessidade de cada uma dos gastos, mediante a apresentação dos contratos regularmente firmados entre a Recorrente e as empresas emitentes das Notas Fiscais, que, por sua vez, segundo os seus Contratos Sociais, estão habilitadas a executarem os serviços contratados.

3.29. **Aliado às Notas Fiscais e aos Contratos firmados, a Recorrente comprova ainda ter havido o pagamento efetivo de cada um dos serviços que contratou (vide docs 4, 09 e 13, bem como doc. 12 da Impugnação).**

3.30 Logo, estando comprovada a realização efetiva dos gastos (custos ou despesas), usuais, necessários e normais à atividade da Recorrente, bem como o os seus respectivos pagamentos, indubitavelmente, esta também fará jus ao crédito de tais insumos, sob pena de frontal inobservância à não cumulatividade do PIS e da COFINS, tal como preceituado na Carta Magna.

[...]

3.67. Ultrapassados, mais uma vez, todos os argumentos supra e admitindo-se a remota e absurda hipótese de essa Seção de Julgamento vir a entender que as empresas contratadas seriam mera extensão da própria Recorrente, mesmo nessa situação, a autuação não merece prosperar nos moldes em que foi perpetrada.

3.68. Isso porque, quando da contratação e realização dos serviços contratados, a Recorrente procedeu à retenção e ao recolhimento de diversos tributos incidentes sobre a operação, assim como também as empresas contratadas recolheram os tributos por elas devidos.

3.69. Com efeito, se for mantido o equivocado e absurdo raciocínio de que os serviços não foram prestados e que as empresas contratadas são extensões da própria Recorrente, os tributos recolhidos pela referidas empresas (**doc. 16**) e/ou em nome destas (vide **docs. 03, 06 a 08, 10 e 11 e 14 e 15; e doc. 17 - DIRF**) devem ser abatidos do tributo lançado no auto de infração ora combatido, sob pena de enriquecimento indevido da União.

3.70. Por oportuno, esclareça-se que parte dos tributos retidos pela Recorrente em nome das aludidas empresas foi quitada mediante pedidos de compensação, conforme se infere dos PER/DCOMPs ora apresentados (**doc. 18**).

3.71. Entretanto, em que pese a noção de justiça que o raciocínio supra pressupõe, conforme visto na narrativa fática do presente Recurso, a 2ª Turma da DRJ/BSB compreendeu que "nestes autos não é possível atender tal solicitação".

3.72. Indubitável o desacerto dessa decisão, uma vez que afigura-se comprovado que os serviços contratados pela Recorrente foram efetivamente prestados, de modo que, neste momento, é impossível à Recorrente proceder ao pedido de restituição/compensação de tais tributos via PER/DCOMP, antes do término dos presentes autos, inexistindo, pois, outra via que lhe assegure a viabilidade de compensar eventuais créditos.

3.73. Assim, somente se afigura possível pleitear a referida compensação através destes autos, uma vez que o resultado da presente demanda é *conditio sine qua non* para a verificação da existência ou não de créditos a serem compensados.

B.2) DA GLOSA DECORRENTE DE INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO DE PIS E COFINS EM RAZÃO DE SUPOSTA AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO DE "DESPESAS" COM CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS.

[...]

3.75. Tendo em vista que a Recorrente, no período fiscalizado, se submeteu à sistemática não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/2002 e da COFINS, instituída pela Lei nº 10.833/2003, que buscou a desoneração a receita obtida pela pessoa jurídica mediante a concessão de créditos decorrentes de algumas de suas operações, a Recorrente se utilizou determinados créditos, tal como autorizado pela legislação de regência da aludida contribuição.

[...]

3.81. Trazendo tais considerações para o caso concreto, restou compreendido pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ/BSB que os serviços contratados pela Recorrente, que deram a esta o direito de se utilizar dos créditos relativos a tais serviços, não tiveram a sua efetiva realização comprovada.

3.82. Ocorre que tal entendimento não merece prosperar, uma vez que os gastos atinentes à contratação de empresas para prestarem serviços essenciais à prestação de serviços pela própria Recorrente foram devidamente comprovados, tal como demonstra a vasta documentação acostada à presente peça bem como à Impugnação.

3.83. Assim, restado comprovado (i) a prática dos serviços; (ii) o seu pagamento; e (iii) a sua essencialidade para a atividade prestada pela Recorrente, ou seja, que sem a sua prática a Recorrente não conseguiria auferir receita bruta/faturamento, indubitavelmente os serviços por ela contratados serão considerados insumos e gerarão créditos passíveis de utilização.

[...]

Ao final requer o provimento do recurso e, conseqüentemente, o cancelamento das exigências fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais.

Tendo em vista à desistência parcial apresentada pela contribuinte, deve ser conhecido tão somente quanto às matérias expressamente ressalvadas.

Passo a examiná-las.

1. Glosa de custos com a contratação da empresa Grow Empreendimentos Ltda.

A autoridade fiscal glosou os custos relacionados à contratação da empresa Grow sob o fundamento da falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços indicados nas notas fiscais e, ainda, da existência de vínculos entre os sócios da fiscalizada (Elos) e da contratada (Grow), conforme descrito sucintamente no TVF, *verbis*:

[...]

2.4 - Grow Empreendimentos Ltda, CNPJ 04.290.793/0001-81, recebeu, segundo a DIRF da Elos, R\$1,4 milhões em 2009, **teve como sócia a Sole Participações Ltda de 30/01/2006 a 07/05/2010, com participação de 50%**. Ressaltando que, **a empresa Sole Engenharia, como já descrito no item acima Sediada no município de CARMOPOLIS/SE e está cadastrada no CNPJ com CNAE 4292-8-01 Montagem de estruturas metálicas. Em 2009, aparece como beneficiária em DIRF da Construtora Elos e da Petrobrás Brasileiro S/A - Petrobrás, CNPJ 33.000.167/0001-01 (em 2010 só da Petrobrás). Apresenta DIPJ pelo lucro presumido.**

Esta empresa, ao contrário das anteriores, conforme verificado no Cadastro Nacional de Informações Sociais, CNIS, cópia em anexo, apresentou 303 vínculos em 2009 e 355 em 2010, com massa salarial respectivamente de R\$3.670.229 e R\$4.822.814.

Foi encaminhado via postal Termo de Diligência 01, cópia em anexo, cujo aviso de recebimento, cópia em anexo, retornou com a indicação de que o destinatário mudou-se. Diante do exposto, foi dada ciência do Termo de Diligência através de edital, cópia em anexo, não atendido pelo contribuinte.

[...]

3.1 - GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS COM EMPRESAS LIGADAS:

Conforme demonstrado no item 2 acima, denominado como "Dos serviços contratados de empresas ligadas", as operações contabilizadas como despesas de contratação de serviços realizados com as empresas: CEM, Nova Corrente, Porto Fino e **Grow**, apesar das inúmeras intimações e da realização de diligências junto a estas empresas que também foram intimadas a apresentar as comprovações necessárias, **nem a ELOS nem as empresas cujas Notas Fiscais foram glosadas comprovaram a efetiva prestação dos serviços ou ainda a sua necessidade**. Diante do exposto, conforme previsto no art. 290 do RIR 1999, Decreto Lei N.1.598/77, art. 13 §1º. Desta forma, **para que se possa**

considerar a apropriação de custos ou despesas como operacionais, necessário se faz que ocorra a efetiva prestação dos serviços, não bastando que ocorra tão somente o efetivo desembolso dos recursos para o seu pagamento.

Vale ressaltar ainda que o contribuinte fiscalizado não comprovou a coincidência de valores transferidos com aqueles correspondentes às Notas Fiscais cujos valores foram glosados das despesas.

O lançamento, por uma questão de clareza e facilitação de eventual manifestação de defesa do contribuinte, segregou como infrações diversas os valores correspondentes a cada uma das empresas, conforme registrado na planilha contida no item 2 acima, cujos valores registrados como despesa foram glosados.

Em relação às despesas não comprovadas, descritas neste item, **considerando o vínculo entre as empresas envolvidas**, como já descrito, aliado à ausência de capacidade operacional de prestação dos serviços, inclusive pela falta de pessoal técnico, ficou evidente a fraude justificando a incidência da multa qualificada em relação aos serviços registrados como contratados relativos às empresas: Nova Corrente, Porto Fino e CEM. **Já em relação aos serviços contratados junto à empresa GROW, apesar de, assim como aqueles registrados em relação às demais empresas, também não terem sido comprados (sic), face à capacidade operacional desta empresa, apesar da glosa dos valores, não foi aplicada a qualificação da multa de ofício.**

Em relação às infrações demonstradas no Auto de Infração relativa ao IRPJ correspondentes a estes valores de despesas não comprovadas, foi apurada de forma reflexa os efeitos correspondentes à CSLL, PIS e COFINS, com a incidência das mesmas multas de ofício estabelecidas para as infrações principais de IRPJ. Aplicando-se quanto ao PIS e COFINS a forma de apuração não cumulativa.

(grifos meus)

No que concerne ao apontado vínculo societário entre as empresas, a autoridade fiscal primeiro apresenta a composição societária da recorrente e, na sequência, a da empresa Sole Participações, *verbis*:

[...]

Quadro Societário do contribuinte no período em análise:

- José Manuel da Costa Lima, CPF 539.502.087-04: 32,08% a 30%, responsável perante a RFB;
- Márcio Mansur, CPF 431.062.427-87: 26,46% a 25%;
- Pedro Levy Lustosa, CPF 423.732.206-87: 26,46% a 25%;
- Charles Nahim Matheus, CPF 046.181.577-04: 15,00% a 20%;

[...]

A Sole Participações Ltda apresentou distrato da sociedade em 04/2011 e possuiu em seu quadro societário: **Gabriel de Mendonça Lima**, CPF 813.926.305-25, **filho de José Manuel da Costa Lima**, **Mareei Loureiro Mansur**, CPF 018.660.845-42, **filho de Márcio Mansur**, **Joaquim Mathias de Almeida Netto**, CPF 957.266.755-68, tem como fonte pagadora a Construtora Elos e Marcelo Matheus, CPF 822.614.075-72, **filho de Charles Nahim Matheus**, todos, a exceção de Joaquim Mathias, filhos dos sócios da Construtora Elos. Está cadastrada no CNPJ com o CNAE 6462-0-00, holdings de instituições não financeiras, e possui como objeto no contrato social a participação em empresas no segmento de engenharia e manutenção.

Examinando os próprios termos da acusação fiscal constante do TVF é possível verificar que assiste razão ao contribuinte quanto alega que *“o quadro societário da GROW não possui qualquer semelhança com a constituição social da Recorrente. De modo que, à toda evidência, são pessoas jurídicas distintas, com sócios e funcionários próprios (...)”*.

Com efeito, em que pesem os laços de parentesco apontados entre os sócios da empresa Sole Participações (que detinha 50% do capital da empresa Grow à época dos fatos) e os sócios da Construtora Elos, são pessoas distintas daquelas que compõem o quadro social da recorrente. E, tal fato (laços de parentesco), por si só, não me parece suficiente para afastar a idoneidade das operações retratadas nas notas fiscais emitidas com base no contrato de prestação de serviços firmado entre as empresas, mormente inexistindo acusação de interposição de pessoas no quadro social da empresa Sole Participações.

A própria autoridade fiscal reconhece a existência e operacionalidade da empresa Grow, que conta com expressiva folha de funcionários, de sorte que não se trata de empresa inexistente de fato ou sem capacidade para a realização dos serviços contratados.

De outra parte, a recorrente trouxe aos autos cópias de contratos por si firmados com a empresa Petrobrás para a prestação de serviços no estado de Sergipe, onde estava sediada a empresa Grow e que também já executava serviços para a própria Petrobrás (vide contratos - fls. 1525/1609).

Alega a recorrente que subcontratou a empresa Grow para a elaboração e acompanhamento de projetos de elétrica, assim descritos na cláusula 1.1 do contrato firmado com aquela empresa (fls. 1610/1612), *verbis*:

CLÁUSULA 1ª - DO OBJETO

1.1 Elaboração de Projetos de Elétrica, acompanhamento técnico de construção, interligação e pré-operação em obras do Estado de Aracajú.

A recorrente apresentou as notas fiscais e respectivos comprovantes de pagamentos relacionados aos serviços contratados (fls. 1613/1634).

Nas notas fiscais estão descritos, ainda que de forma sucinta os serviços prestados, compatíveis com os descritos no contrato firmado. Vide à guisa de exemplo a NF.000.736, emitida em 29 de janeiro de 2009:

 GROW Empreendimentos GROW EMPREENDIMENTOS LTDA. Rua Cícero Barros de Lima, Nº 04 - Bairro Centro - CEP: 49.740-000 - Carmópolis - Sergipe		Nota Fiscal Prestação de Serviços Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza Nº 090730 C.G.C. 04.290.793/0001-51 Insc. Municipal: 718-1 1ª Via Cliente 2ª Via Contabilidade 3ª Via Fisco		
Construtora Elos Engenharia Ltda. Ao(s) Sr(s): Endereço: Rua Frederico Simões - Ed. Advanced Trade Center, Caminha das Árvores Nº. 98/1701 Na Cidade de Salvador Estado de Bahia C.G.C. (MF): 00.207.218/0001-64 Insc. Municipal: Insc. Estadual: 29 de Janeiro Prestação de Serviço: Em de de 20				
Quant.	Unid.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	P. Unitário	PREÇO TOTAL
		Serviços de Elaboração de Projetos de Elétrica OR - 279 em Carmópolis.		175.341,12
		Serviços de Elaboração de Projetos de Elétrica OR - 276 em Aracaju.		6.580,51

No que concerne aos comprovantes de transferência bancária, constata-se, como apontado no TVF, uma pequena divergência (a menor) nos valores das transferências bancárias, já considerado o ISS descontado, sobre as quais a recorrente não traz qualquer explicação.

Observo, também, que não foram trazidos aos autos outros elementos de comprovação, tais como boletins de medição (previstos na cláusula 4.2 do contrato), o que poderia eliminar qualquer dúvida acerca da efetividade dos serviços prestados.

Não obstante, ante o conjunto de elementos apresentados pela recorrente, entendo que as razões apontadas pela autoridade fiscal não são suficientes para afastar a idoneidade dos documentos apresentados. Os serviços indicados nas notas fiscais são compatíveis com as atividades da recorrente e da contratada, mormente em face dos mencionados contratos por ela firmados com a Petrobrás para a execução no estado de Sergipe, onde estava situada a empresa contratada.

Não há qualquer indício nos autos de que os valores efetivamente transferidos para a empresa Grow não correspondam à causa apontada no contrato e notas fiscais apresentados. A empresa contratada era existente e tinha operacionalidade inquestionável em ramo de atividade compatível com a desempenhada pela recorrente.

Também não há qualquer suspeita de que os valores tenham retornado sob qualquer forma ao caixa da recorrente ou que tenham sido desviados por qualquer meio para os sócios da recorrente.

O fato da empresa prestadora optar pela tributação pelo lucro presumido somente teria relevância se houvesse indícios concretos de que as operações seriam simuladas, ou seja, as despesas seriam forjadas com vistas à obtenção de economia tributária pela recorrente e os recursos despendidos seriam efetivamente direcionados para seus sócios ou retornariam ao caixa da empresa sob a forma de empréstimos, capitalização, etc.

No presente caso a fiscalização não apontou a existência de simulação das operações, tanto que, diferente das outras infrações análogas apuradas na ação fiscal, não aplicou a multa qualificada a esta infração.

Desta feita, não vislumbro elementos suficientes para afastar a dedutibilidade dos custos glosados.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso, neste ponto.

2. Omissão de receitas apurada com base em presunção legal de existência de passivo não comprovado.

Conforme transcrição feita no recurso voluntário pela recorrente, o Termo de Verificação Fiscal assim descreveu a infração no seu item 3,2, *verbis*:

3.2 – EMPRÉSTIMOS NÃO COMPROVADOS

No curso da presente ação fiscal foi identificada a existência de registro contábil de conta de passivo, reduzida 1960, conta estendida - 2.01.01.03.0001, "empréstimos a terceiros", com um saldo inicial em 01/01/2009 de R\$ 699.479,39, com lançamento a débito em 02/01/2009, tendo como contrapartida a conta de n. 4460, alienação de imobilizado, no valor de R\$ 606.345,46, permanecendo com um saldo de R\$ 93.133,93, saldo este anulado conforme lançamento contábil registrado em 31/12/2010, tendo como contrapartida a conta n. 5060 "Descontos obtidos". (...)

Diante do exposto, evidencia-se a manutenção no passivo, de valor registrado como empréstimo, cuja origem não foi comprovada, seja pela apresentação de comprovante da efetiva transferência destes recursos, em relação aos quais não há sequer registro que embasem a sua captação. Apresenta tão somente a nota fiscal 1617, cuja cópia encontra-se em anexo, relativa à transferência de diversos itens do ativo imobilizado, acompanhado da relação destes bens, denominado como "romaneio", que reduziu o saldo da conta "empréstimos a terceiros", cujo foi reduzido a zero, com base em "descontos obtidos", conforme descrito em lançamento contábil reproduzido acima, em 31/12/2010.

Considerando que os empréstimos não foram comprovados, não foram apresentados contratos ou outra prova quanto à origem dos valores registrados como empréstimos, assim como não foram comprovados quaisquer eventuais pagamentos, fica assim caracterizada a infração denominada como: "OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - PASSIVO FICTÍCIO", como descrito e demonstrada na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ, e da apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, com reflexos apurados para as contribuições COFINS e PIS, conforme demonstrado nos respectivos Autos de Infração, integrante do Processo Administrativo Fiscal n.º 10580.730.315/2013-88, já que o contribuinte, na forma do disposto no art. 281, III, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999, manteve no passivo obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada.

A recorrente, por sua vez, alega que existe uma nítida contradição entre a acusação fiscal e os fatos descritos posto que a própria autoridade autuante relata a quitação do passivo existente em 01/01/2009 mediante a dação em pagamento de bens do ativo da recorrente em prol da credora (fato ocorrido em agosto de 2008, porém só registrado em 2009) e, ainda, o registro da baixa do saldo em 31/12/2010 em contrapartida do reconhecimento de “descontos obtidos” em conta de receita pela recorrente.

Esclarece que o saldo inicial de janeiro de 2009, no valor de R\$ 699.479,39, decorreu de empréstimos obtidos pela Recorrente da GROW EMPREENDIMENTOS LTDA, ao longo de diversos anos e que, para quitar a referida dívida resolveu, em acordo com a credora, efetuar o pagamento através de dação em pagamento de bens do seu ativo imobilizado, no valor de R\$ 606.345,46.

Informa que emitiu a Nota Fiscal n.º 1617, em agosto de 2008, com vistas a acompanhar o trânsito dos diversos itens do ativo imobilizado e retratar o negócio jurídico celebrado, fato registrado a débito na conta do passivo e a crédito em conta de receita de alienação de imobilizado.

Aponta que, por falhas internas do setor administrativo da recorrente, os lançamentos contábeis somente foram realizados em 02/01/2009 (doc. 29 da Impugnação), primeiro dia do exercício de 2009, uma vez identificados os equívocos incorridos, pois não mais era possível incluir a operação no balanço do ano de 2008.

Alega que não há que se falar em omissão de receita, mas, no máximo, postergação de receita, já que esta só foi contabilizada em janeiro de 2009, e não, em agosto de 2008, quando foi emitida a nota fiscal.

No tocante ao saldo remanescente, no valor de R\$ 93.133,93, sustenta que, como a própria autoridade fiscal relatou, este foi anulado por um lançamento a débito, em 31/12/2010 (doc. 30 da Impugnação), que também teve como contrapartida uma conta de receita – Descontos Obtidos (doc. 31 da Impugnação).

Refere que, tanto o valor de R\$ 606.345,46, decorrente da alienação de ativo imobilizado, como os R\$ 93.133,93, relativos ao desconto obtido, foram devidamente tributados, não havendo como se cogitar a existência de passivo fictício, nem tampouco omissão de receita que justifique o lançamento realizado.

Sustenta que, para fins de caracterização da omissão no registro de receita, o art. 12, § 2o, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, com regulamentação conferida pelo art. 281, do RIR, determina que uma das hipóteses para tanto é a **manutenção** no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, salvo prova da improcedência da presunção.

E que, neste caso não inexistiu a manutenção de passivo fictício, uma vez demonstrado e comprovado que todos os lançamentos que ensejaram a baixa do passivo tendo como contrapartida lançamentos nas contas de receitas que, portanto, foram oferecidos à tributação, não havendo que se cogitar da omissão de receita, nem, por conseguinte, a cobrança de IRPJ sobre os aludidos valores.

As alegações da recorrente merecem algum reparo, na medida em que os elementos de prova apresentados foram apenas os registros contábeis (livro Razão) de baixa dos valores na conta do passivo e a cópia de nota fiscal de venda de ativo imobilizado para a empresa Grow Empreendimento, emitida em 25/08/2008, (fls. 221/251), que, segundo suas alegações, corresponderiam à dação em pagamento para quitação parcial da dívida, complementada por lançamento contábil, em 31/12/2010, registrando um desconto obtido equivalente ao saldo remanescente da dívida, após a baixa parcial.

Tais elementos indicariam, em tese, que a dívida foi quitada de fato. No entanto não foi apresentado nenhum documentos relativo à origem dos passivos e tampouco foi comprovado o vínculo efetivo das operações acima citadas com o passivo registrado.

Não obstante, verifico que o lançamento padece de vício concernente à identificação do momento da ocorrência do fato gerador apontado.

Explico.

A autoridade fiscal constatou a existência de um passivo em aberto em 02/01/2009 no exato saldo existente no ano-calendário anterior e, ante a falta de apresentação dos elementos de comprovação da efetividade da dívida contabilizada efetuou o lançamento utilizando-se da hipótese legal de presunção de omissão de receitas em face de passivo não comprovado.

Ocorre que, em casos como o dos autos, a configuração do fato presuntivo de omissão de receitas teria ocorrido no momento do registro da obrigação no passivo e não em qualquer outro momento posterior.

Desta feita, o saldo inicial de exercício posterior àquele em que foi registrada a obrigação no passivo revela-se impróprio para a identificação do momento da ocorrência do fato gerador presumido.

Esta é a inteligência do art. 281 do RIR/1999, consolidada na jurisprudência deste CARF, conforme se extrai da Súmula nº 144, *verbis*:

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), **caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.**

Assim, não tendo a autoridade fiscal identificado corretamente o momento da ocorrência do registro da referida obrigação no passivo da contribuinte, o lançamento não pode subsistir.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

3. Lançamentos reflexos: CSLL, PIS e Cofins

Tendo em vista que os lançamentos das contribuições acima indicadas decorrem diretamente dos fatos apurados em relação ao IRPJ, em face da relação de causa e efeito, não subsistindo as infrações quanto ao IRPJ, aplicam-se aos tributos reflexos as mesmas conclusões atinentes ao imposto principal.

Assim, voto por dar provimento ao recurso para cancelar as exigências de CSLL, PIS e Cofins.

4. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, cancelando-se integralmente as exigências que remanesceram em discussão nos autos depois da desistência parcial apresentada pela recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado