



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

Processo n° 10730.006483/2006-69
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-002.742 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PLANO RIO SAÚDE LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITA ATIVO NÃO COMPROVADO. PRESUNÇÃO.

A acusação fiscal de ocorrência de omissão de receitas há de ser lastreada em seguros elementos de provas, ressalvadas as presunções legais, revelando-se improcedente o lançamento tributário na parte em que efetuado com base em presunção de existência de "ativo oculto", insuficiente a autorizar presunção de omissão de receitas em face de ausência de previsão legal.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

Realizado o lançamento com a observância de todas as normas legais, cabe ao contribuinte fazer prova da efetividade dos valores contabilizados em seu passivo, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos, do contrário, aplica-se a presunção legal da ocorrência de omissão de receitas, nos termos do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996 que, por sua natureza "juris tantum", deve ser infirmada pela parte contrária com provas robustas, o que não se viu nos autos presentes.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A teor dos artigos 299, 276 e 923, do RIR/1999, as quantias apropriadas às contas de despesas operacionais, para efeito de determinação do Lucro Real, devem, além de satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, sustentarem-se em documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos, situação não verificada nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2002

SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. ISENÇÃO.

Não se enquadra como sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada, a sociedade cujos sócios sejam pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência referente ao passivo fictício e às glosas de despesas. Vencido o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votou por negar provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone- Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata o presente feito de Recurso de Ofício em face do acórdão prolatado pela DRJ Rio de Janeiro/RJ em que foi julgada improcedente a autuação para os débitos relativos ao IRPJ e à CSL e mantidos parcialmente os lançamentos quanto ao PIS e à COFINS, acrescidos de multa de ofício de 112,5% e de encargos moratórios.

A recorrida é sociedade empresária que dedica-se à prestação de serviços médicos hospitalares sob o regime de "medicina de grupo" com vasta rede credenciada no Estado do Rio de Janeiro. No ano de 2006 foi submetida à fiscalização deflagrada ante ao fato de haver apresentado no ano-calendário 2002 DIPJ "zerada" aliada a significativa movimentação bancária apurada através da CPMF.

Em suma foi apurada pela autoridade fiscal omissão de receitas ante passivo fictício, (art.281, III, RIR); omissão de receitas de valores a receber; custos e despesas não-comprovadas (art.40, da Lei n.9.430/1996) e a realização a reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido.

Em impugnação (f.174 e segts.) sustenta a recorrida, em primeiro, a inexistência de omissão de receitas colacionando aos autos uma série de documentos para, ao final, argüir que a autoridade fiscal ao empreender o lançamento de ofício inobservado o princípio da capacidade contributiva (f.180).

Sustenta quanto ao "passivo fictício" ter oficiado às instituições bancárias, no entanto, ante a ausência de respostas deixa de acostar aos autos documentos correspondentes à eventuais operações de financeira. Alega ainda que não prospera a imputação fiscal de "despesas fictas" na medida em que, segundo a contribuinte, se encontram devidamente documentada aos autos (f.182 e segts.).

Quanto à operação de "aquisição" da Rio Clínicas Previdência Médico Social esclarece que (f.185 e segts.) não houve a valorização de 4 milhões, mas sim a assunção de dívidas de tal sociedade empresária em até 4 milhões e, porventura, apurado saldo haveria pagamento. Sustenta ainda que houve a realização do pagamento de dívidas trabalhistas da Rio Clínicas Previdência Médico Social através de mais de sessenta acordos extrajudiciais.

Ao final argumenta a impossibilidade de cobrança de COFINS dada inconstitucionalidade da revogação pela Lei n.9.430/1996 da isenção de sociedade profissional prevista na Lei Complementar n.70/1991.

A DRJ não conheceu das questões de natureza constitucional (f.1726) e dos argumentos do interessado acerca de arbitramento de lucro (f.1727 e segts.) na medida em que a autoridade fiscal observou a forma de tributação eleita pela contribuinte (lucro real).

No mérito, peço vênias aos colegas Conselheiros para transcrever a decisão que restou, assim, lavrada:

22. **Da omissão de receita: passivo não comprovado.**

23. O interessado foi autuado por falta de comprovação do passivo, no que diz respeito às seguintes contas contábeis: eventos a liquidar- operações de assistência à saúde, no valor de R\$ 2.751.400,06 (conta nº 2.2.1.15); empréstimos e financiamentos, no valor de R\$ 708.378,43 (conta nº 2.2.8.30) e provisões diversas- parcelamentos de impostos, no valor de R\$ 435.758,44 (conta nº 2.3.1.30), o que, nos termos do art. 40 da Lei nº 9.430, de 1996, base legal do inciso III, do art. 281 do RIR/1999, constitui presunção de omissão de receita.

24. Trata-se de presunção *juris tantum*, que admite prova em contrário, cabendo ao interessado a sua produção, o qual não logrou fazê-la. Senão vejamos:

25. **Eventos a liquidar- operações de assistência à saúde.**

26. Durante a fiscalização (fl.164), em resposta ao Termo de Reintimação de fl.162, o interessado informou que a conta acima identificada era creditada pela classificação das folhas de Produção Médica, Hospitalar e Ambulatorial e debitada pelos pagamentos. Os documentos que geravam esses lançamentos foram os pedidos de emissão de cheque. Na ocasião, alegou não ter condições de apresentá-los.

27. Na fase impugnatória, alegou que os pagamentos foram feitos muitas das vezes através de cheques emitidos contra o sacado. A fim de demonstrar a idoneidade dos pagamentos efetuados, estaria juntando a cópia desses documentos.

28. De fato foram juntados aos autos inúmeros documentos, porém desacompanhados de quaisquer demonstrativos, dificultando, assim, a identificação.

29. Alguns documentos contêm as contas contábeis em que foram registrados. Relativamente à conta em análise (2.2.1.15), supostamente os documentos foram juntados às fls. 1.037 a 1.663. Na impossibilidade de vinculá-los às obrigações contabilizadas até 31/12/2002 no livro Razão (fls.113/115), solicitei a diligência de fls.1670/1671, a qual não pôde ser cumprida uma vez que o interessado não atendeu às diversas intimações, conforme registrado pela autoridade diligenciadora à fl.1.710.



30. Conforme Acórdão 1º CC 103-20.397/00, *"a constatação, no mundo factual, de infrações capituladas como presunções legais juris tantum, tem o condão de transferir o ônus probante da autoridade fiscal para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, o qual, para elidir a respectiva imputação, deverá produzir provas hábeis e irrefutáveis da não-ocorrência da infração"*

31. Em sendo assim, ante a falta de apresentação de documentação hábil e idônea capaz de elidir o lançamento, há que se manter a presunção de omissão de receita.

32. **Empréstimos e Financiamentos.**

33. Para comprovação do feito, alega, o interessado, que requereu aos bancos extratos detalhados dos empréstimos feitos, os quais seriam juntados aos autos assim que disponibilizados.

34. Dado que nenhum documento foi trazido à colação, mantém-se a presunção de omissão de receita.

35. **Provisões diversas. Parcelamento de Impostos.**

36. O interessado aduz que efetivamente não houve parcelamento, trata-se apenas de remanejamento de investimentos de curto para longo prazo.

37. Considerando que meras alegações desprovidas de elementos de prova não têm o condão de alterar o lançamento tributário, conforme princípio assente da jurisprudência administrativa e no mesmo sentido dispõe o inciso III do art 16 do Decreto nº 70.235/1972, com redação determinada pela Lei nº 8.748, de 1993, mantém-se a presunção.

38. **Da omissão de receita: ativo não comprovado.**

39. Conforme descrição dos fatos, o interessado foi autuado por omissão de receita em face da não comprovação dos valores a receber, sendo R\$ 2.027.935,84 na conta 1.2.3.11 (faturas a receber) e R\$ 275.016,00 na conta 1.2.6.10 (títulos e créditos a receber).

40. O lançamento foi fundamentado no art. 24 da Lei nº 9.249/1995 (tratamento tributário verificada a omissão de receita); arts. 247 (conceito de lucro real), 248 (conceito de lucro líquido), 249, II (adições ao lucro líquido), 251 e parágrafo único (dever de escriturar)

264 e §§ (conservação de livros e comprovantes), 276 (verificação de livros e documentos pela autoridade tributária), 277 (conceituação de lucro operacional), 278 (conceituação de lucro bruto), 279 (conceituação de receita bruta), 280 (conceituação de receita líquida) e 288 (tratamento tributário verificada a omissão de receita) do RIR/1999.

41. Nenhum dos dispositivos legais acima mencionados tipifica a infração tal qual descrita pela fiscalização. Na verdade, inexistente previsão legal para que o Fisco ao se deparar com valores a receber, não comprovados, presuma validamente a ocorrência de omissão de receita.

42. O tributo, vale ressaltar, só pode ser exigido quando o fato apurado ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência. Por esta razão, a Fazenda Pública não pode considerar ocorrido um fato descrito abstratamente na hipótese de incidência sem a sua efetiva verificação, valendo-se de mera presunção de seu agente, a menos que esta presunção esteja prevista em lei.


43. Uma vez que o tipo tributário é fechado, não se admite que o agente do Fisco estenda por meio de presunções não dispostas em lei, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica que deve estar presente no momento da lavratura do auto de infração. Se o agente fiscal presume, por conta própria, a ocorrência de omissão de receitas sem que a lei o autorize, está atribuindo a si função que é inerente ao legislador.

44. Assim, por não existir previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir da falta de comprovação dos direitos contabilizados no ativo, voto pela improcedência da exigência.

45. **Da realização da reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido.**

46. Conforme Termo de Verificação e Constatação (fl.9), em 14/07/2000, o interessado firmou com a empresa Rio Clínicas Previdência Médico Social, empresa ligada, contrato de cessão de direitos da carteira de clientes desta, que passou a administrar. O contrato, no valor de R\$ 400.000,00, foi registrado no 5º Ofício de Registro de Títulos e Documentos em 20/07/2000.



47. Na alteração contratual datada de 15/10/2000, registrada somente em 08/11/2002, o valor contratado foi elevado para R\$ 4.000.000,00, sem quaisquer dados adicionais que justificassem tal valorização.
48. O valor de R\$ 4.000.000,00 foi registrado no ativo circulante na conta nº 1.2.7.20.9001 (Bens a venda - exploração de carteira).
49. A diferença de R\$ 3.600.000,00 foi tributada, em 31/12/2002, pela fiscalização; como realização da reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido, fundamentada nos arts. 249, II (adições ao lucro líquido); 434 §§2º e 3º (diferimento da tributação de reavaliação de bens do permanente), 435 (realização da reserva de reavaliação de bens do permanente): 439, parágrafo único (reavaliação de bens para na subscrição de capital ou aquisição de valores mobiliários); e 440, parágrafo único do RIR/1999 (reavaliação na fusão, incorporação ou cisão).
50. No entanto nenhum dos dispositivos legais acima mencionados se aplica ao caso em exame. Primeiro porque a alteração no valor do contrato de cessão de direitos da carteira de cliente pactuada entre o interessado e empresa ligada Rio Clínicas Previdência Médico Social não originou constituição de reserva de reavaliação. Logo, se inexistente reserva, não há que se falar em sua realização.
51. Até porque o art. 434 do RIR/1999 restringe o diferimento da tributação da reserva de reavaliação apenas aos de bens do ativo permanente e, no caso em tela, a própria fiscalização constatou tratar-se de direito registrado no ativo circulante.
52. Ou seja, se houve uma reavaliação, assim entendido como avaliação do ativo pelo seu valor de mercado (fato não comprovado pela fiscalização), por tratar-se de elemento integrante do ativo circulante, a contrapartida seria uma receita a ser tributada na data da “reavaliação.”
53. Inexiste nos autos prova de que a contabilização da diferença de R\$ 3.600.000,00 tenha ocorrido em 2002. De acordo com o livro Razão, conta nº 1.2.7.20, à fl.112, em 31/12/2001, o saldo da conta era de R\$ 3.845.028,88. Em 31/12/2002, conforme balanço patrimonial (fl.100), o saldo era de R\$ 4.000.000,00. 

54. Portanto, a título de argumentação, se houvesse comprovação da reavaliação do ativo circulante, o fato gerador da tributação da receita, em sua maior parte, dar-se-ia em data anterior àquela considerada no auto de infração (31/12/2002).

55. Tampouco os arts. 439 e 440 se aplicam ao caso em espécie, posto que não há qualquer referência nos autos acerca de subscrição de capital, fusão, incorporação ou cisão.

56. Assim, por não haver subsunção do fato concretamente ocorrido à hipótese de incidência descrita genérica e hipoteticamente nas normas tributárias citadas, concluo pela improcedência da exigência.

57. **Dos custos e despesas não comprovados.**

58. Conforme declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica-DIPJ, do ano-calendário de 2002, o interessado foi tributado pelo lucro real (fl.30). Para tanto, a legislação determina a manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 251, do RIR/1999), sendo que os livros e documentos devem ser conservados em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações pertinentes (art. 264, do RIR/1999).

59. O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, através da resolução 563/83, aprovou a norma NBC T 2, item 2.1.2, que trata das formalidades da escrituração contábil. Na letra "e" está especificado que a escrituração contábil será feita com base em documentos de origem externa ou interna, bem como em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos. Também, através da resolução 597/85, o CFC aprovou a norma NBC T 2, item 2.2, que trata da documentação contábil, a qual reproduzo a seguir:

"NBC T 2.2 – DA DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL

2.2.1 – A Documentação Contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apóiam ou compõem a escrituração contábil.

2.2.1.1 – Documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os fatos que originam lançamento (s) na escrituração contábil da Entidade.

2.2.2 – A Documentação Contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".



2.2.3 - A Documentação Contábil pode ser de origem interna, quando gerada na própria Entidade, ou externa, quando proveniente de terceiros.

2.2.4 - A Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil.”

60. Assim, para tributação do lucro da pessoa jurídica, na modalidade “lucro real”, é necessário que se disponha de contabilidade respaldada em livros comerciais e fiscais, bem como os lançamentos contábeis estejam devidamente documentados.

61. Verifico nos autos que o interessado respondeu à solicitação de apresentar os livros Diário e LALUR, conforme informação constante à fl. 9. Todavia, intimado a prestar esclarecimentos quanto à apresentação da DIPJ sem resultado e o detalhamento das contas consignadas, acompanhado dos documentos comprobatórios que serviram de base à escrituração, informou que não tinha condições de atender ao solicitado.

62. Diante de a falta de apresentação de documentação comprobatória, a autoridade atuante glosou os seguintes custos e despesas:

Nº da conta	Conta contábil	Valor R\$
4.1.1.13	Consultas e honorários médicos	2.984.194,78
4.1.1.15	Exames e terapias – rede conveniada	4.070.587,26
4.1.1.31	Despesas diretas ligadas ao ato assistencial	269.602,00
4.5.4	Outras despesas financeiras	185.523,43
4.6.6.80.9036	Assessoria empresarial	360.584,23
4.6.6.80.9047	Prestação de serviço PF	1.150.877,28
	Total glosado	9.021.368,98

63. Os valores glosados correspondem a 72% do total de custos/despesas contabilizados (R\$ 12.595.842,32). Ora, sem examinar a documentação comprobatória da escrituração comercial e fiscal do interessado, como poderia a fiscalização pressupor que a escrituração era regular, condição *sine qua non* para se efetuar a tributação pelo lucro real.

64. Em situações como tal, o procedimento correto é o arbitramento do lucro, de acordo com o estabelecido no art. 530, inciso I, do RIR/1999. Ou seja, arbitra-se o lucro quando o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

65. Em sendo assim, ante a impropriedade na forma de se apurar o resultado tributável, voto pela improcedência do lançamento.

No que respeita aos argumentos do contribuinte quanto a impossibilidade de cobrança de PIS/COFINS, com fulcro na LC n.70/1991 que previa isenção tributária sociedades civis entendeu a DRJ que ao fato da contribuinte ser integrada por pessoas jurídicas não atende o requisito legal para isenção "...constituída exclusivamente por pessoas físicas."

A decisão deixa de enfrentar a questão da revogabilidade da isenção pela Lei n.9430/1996 na medida em que trata-se de discussão de índole estritamente constitucional alheia a autoridade administrativa julgadora (f.1734).

O dispositivo da decisão restou assim lavrado:

76. **Dos tributos devidos.**

77. Ante o exposto, são devidos os seguintes tributos, acrescidos de multa de ofício de 112,5% e de encargos moratórios.

77.1. IRPJ – zero

77.2. CSLL – zero

77.3. PIS – R\$ 64.276,37.

Omissão de receita Passivo não comprovado	Pis devido (1,65%)
R\$ 3.895.537,33	R\$ 64.276,37

77.4. COFINS - R\$ 116.866,12.

Omissão de receita Passivo não comprovado	Cofins devida (3%)
R\$ 3.895.537,33	R\$ 116.866,12

Processo nº 10730.006483/2006-69
Acórdão n.º **1402-002.742**

S1-C4T2
Fl. 1.975

Desta decisão, muito embora o pedido de adesão de parcelamento tributário, o presidente da 2ª Turma da DRJ/Niterói ante a exoneração parcial do crédito tributário recorreu de ofício.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O presente Recurso de Ofício em muito ultrapassa o valor de alçada fixado pela Portaria MF n.63/2017, portanto, dele conheço.

2. DO MÉRITO:

Em sede de preliminar a DRJ não conheceu dos argumentos atinentes à inconstitucionalidade o que resta irretocável.

No mérito, no que concerne à imputação fiscal de omissão de receitas por ativo não comprovado a DRJ entendeu que "...por não existir previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir da falta de comprovação de direitos contabilizados no ativo, voto pela improcedência do ativo."

A autoridade fiscal procedeu autuação com fundamento no prescrito no art.24, da Lei n.9.249/1995; arts.247 (conceito de lucro real), 248 (conceito de lucro líquido), 249, II (adições ao lucro líquido), 251 e parágrafo único (dever de escriturar), 264 e §§ (conservação de livros e comprovantes), 276 (verificação de livros e documentos pela autoridade tributária), 277 (conceito de lucro operacional), 278 (conceituação de lucro bruto), 279 (conceituação de receita bruta), 280 (conceituação de receita líquida) e 288 (tratamento tributário verificado a omissão de receita) do RIR/1999.

Em detida análise vislumbro que assiste razão ao julgador da DRJ ao que adoto as mesmas razões de decidir pedindo vênias aos colegas conselheiros para transcrição do fundamento adotado:

"

41. Nenhum dos dispositivos legais acima mencionados tipifica a infração tal qual descrita pela fiscalização. Na verdade, inexistente previsão legal para que o Fisco ao se deparar com valores a receber, não comprovados, presume validamente a ocorrência de omissão de receita.

42. O tributo, vale ressaltar, só pode ser exigido quando o fato apurado ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência. Por esta razão, a Fazenda Pública não pode considerar ocorrido um fato descrito abstratamente na hipótese de incidência sem a sua efetiva verificação, valendo-se de mera presunção de seu agente, a menos que esta presunção esteja prevista em lei.

43. Uma vez que o tipo tributário é fechado, não se admite que o agente do Fisco estenda por meio de presunções não dispostas em lei, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica que deve estar presente no momento da lavratura do auto de infração. Se o agente fiscal presume, por conta própria, a ocorrência de omissão de receitas sem que a lei o autorize, está atribuindo a si função que é inerente ao legislador.

44. Assim, por não existir previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir da falta de comprovação dos direitos contabilizados no ativo, voto pela improcedência da exigência.

Quanto ao contrato de "aquisição" da Rio Clínicas Previdência Médico Social a autoridade fiscal procedeu autuação como realização da reserva de reavaliação não adicionada ao lucro líquido com suposto estribo nos arts.249, II (adições ao lucro líquido); 434, §§ 2º e 3º (diferimento da tributação de reavaliação de bens do ativo permanente), 435 (realização da reserva de reavaliação de bens do permanente); 439, parágrafo único (reavaliação de bens na subscrição de capital ou aquisição de valores mobiliário) e 440, parágrafo único do RIR (reavaliação na fusão, incorporação ou cisão).

Tal item da autuação também padece da correta subsunção do fato à norma ao que não há como subsistir o lançamento realizado adotando as idênticas razões de decidir:

50. No entanto nenhum dos dispositivos legais acima mencionados se aplica ao caso em exame. Primeiro porque a alteração no valor do contrato de cessão de direitos da carteira de cliente pactuada entre o interessado e empresa ligada Rio Clínicas Previdência Médico Social não originou constituição de reserva de reavaliação. Logo, se inexistente reserva, não há que se falar em sua realização.

51. Até porque o art. 434 do RIR/1999 restringe o diferimento da tributação da reserva de reavaliação apenas aos bens do ativo permanente e, no caso em tela, a própria fiscalização constatou tratar-se de direito registrado no ativo circulante.

52. Ou seja, se houve uma reavaliação, assim entendido como avaliação do ativo pelo seu valor de mercado (fato não comprovado pela fiscalização), por tratar-se de elemento integrante do ativo circulante, a contrapartida seria uma receita a ser tributada na data da "reavaliação."

53. Inexiste nos autos prova de que a contabilização da diferença de R\$ 3.600.000,00 tenha ocorrido em 2002. De acordo com o livro Razão, conta nº 1.2.7.20, à fl.112, em 31/12/2001, o saldo da conta era de R\$ 3.845.028,88. Em 31/12/2002, conforme balanço patrimonial (fl.100), o saldo era de R\$ 4.000.000,00. ¶

Quanto às glosas de custos e despesas não-comprovadas, muito embora, tenha acostado aos autos documentos com vistas a demonstrar não tratar-se de "despesas fictícias" tem-se que a recorrida não se desincumbiu do ônus que a legislação lhe impõe ao que empreendida as seguintes glosas:

Nº da conta	Conta contábil	Valor R\$
4.1.1.13	Consultas e honorários médicos	2.984.194,78
4.1.1.15	Exames e terapias – rede conveniada	4.070.587,26
4.1.1.31	Despesas diretas ligadas ao ato assistencial	269.602,00
4.5.4	Outras despesas financeiras	185.523,43
4.6.6.80.9036	Assessoria empresarial	360.584,23
4.6.6.80.9047	Prestação de serviço PF	1.150.877,28
	Total glosado	9.021.368,98

Tais glosas correspondem a mais de setenta por cento do total de custos e despesas contabilizados (R\$12.595842,32) partindo da premissa de que a escrituração era regular para apurar o lucro pelo lucro real, a despeito de todas as flagrantes inconformidades presentes na documentação apresentada.

Deveria ter a autoridade fiscal empreendido lançamento por arbitramento, nos termos do art.530,III, do RIR, na medida em que constatada atividade comercial da recorrida e a apresentação da DIPJ com valores zerados configurada está a subtração de rendimentos à tributação. Senão outro é o entendimento deste CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITA.

Constatada a obtenção de receitas de vendas e a apresentação da DIPJ, DCTF e Dacon com valores zerados e/ou inferiores àqueles efetivamente devidos no ano-calendário, configurada está a subtração de rendimentos à tributação.

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, apesar do prazo razoável concedido pelo Fisco para tanto, ensejam o arbitramento.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA BRUTA CONHECIDA.

O arbitramento do lucro sobre receita bruta conhecida, no presente caso, não se confunde com presunção de omissão de receitas relativas a depósitos/créditos bancários recebidos, o que torna descabido o pleito para que se desconsiderem ingressos de recursos relativos a empréstimos.

ART. 148 DO CTN.

Descabe a reclamação de que o arbitramento gerou valores excessivos e sem levar em conta a realidade da operação e por isso viola o art. 148 do CTN, se este se refere a arbitramento do valor ou preço de bens ou serviços, o que não foi o presente caso, em que o arbitramento foi do lucro, tomado por base receita bruta conhecida, ou compras realizadas.

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

É inócua a posterior apresentação de notas fiscais de entrada e saída, não pertinentes à autuada, com o intuito de demonstrar que não houve sonegação, a fim de elidir exigências fiscais apuradas de ofício mediante arbitramento do lucro se, apesar de reiteradamente intimada durante o procedimento fiscal, a empresa não apresentou a escrituração contábil de acordo com as leis comerciais e fiscais.

CONTABILIDADE. DILIGÊNCIA.

Indefere-se pedido de diligência em contabilidade, depois de o contribuinte ter sido cientificado da autuação por arbitramento de lucro devido à falta de apresentação dessa mesma contabilidade durante a fiscalização, apesar de o contribuinte ter sido reiteradamente intimado e lhe ter sido concedido tempo suficiente para tanto.

(...) Acórdão n.1301-002.179

A imposição legal do lucro arbitrado dá-se não apenas quando da falta de apresentação de livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, mas, também, ante a irregularidades na escrituração que não permitam correta apuração.

Nessa perspectiva, considerando a atecnia no modo de apuração do resultado tributável tem-se a improcedência do lançamento de IRPJ e CSLL.

Quanto a autuação PIS/COFINS constato, também, assistir razão à DRJ na medida em que insubsistentes os argumentos veiculados pela contribuinte, em primeiro, porque ainda que vigente a isenção, nos termos da LC70/1991, tem-se que a mesma não se trata de sociedade civil integrada por pessoas físicas e, em segundo, porque todos demais argumentos contrários à revogabilidade da isenção são de índole nitidamente constitucional; o que alheio a esta corte administrativa.

Portanto, subsistente, a incidência de PIS/COFINS.

Ante ao todo exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício e julgá-lo improcedente de acordo com as bem lançadas razões da DRJ.

É como voto.

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Redator Designado

Dirirjo do voto exarado pelo Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira unicamente em relação à sua concordância com a decisão *a quo* que exonerou os lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes às infrações identificadas nos itens 0001/0003/0004 do AI de IRPJ – (fls.8/9 – numeração digital) e reflexamente no de CSLL, e que dizem respeito a omissão de receitas pela manutenção, no passivo, de obrigações incomprovadas – passivo fictício - (infração 0001) e glosa de custos/despesas (infrações 0003 e 0004).

Porém, antes de explicitar os argumentos pelos quais dirirjo da decisão recorrida e do I. Relator, cabe destacar a estranha e incongruente posição do voto condutor e do acórdão de 1ª Instancia em relação à primeira infração (passivo fictício), isto porque, depois de reconhecer a correção do trabalho fiscal e manter os lançamentos, na conclusão do voto, os excluiu.

Confira-se na sequência:

1) No voto

22.	Da omissão de receita: passivo não comprovado.
24.	Trata-se de presunção <i>juris tantum</i> , que admite prova em contrário, cabendo ao interessado a sua produção, o qual não logrou fazê-la. Senão vejamos:
25.	Eventos a liquidar- operações de assistência à saúde.
31.	Em sendo assim, ante a falta de apresentação de documentação hábil e idônea capaz de elidir o lançamento, há que se manter a presunção de omissão de receita.
32.	Empréstimos e Financiamentos.
34.	Dado que nenhum documento foi trazido à colação, mantém-se a presunção de omissão de receita.
35.	Provisões diversas. Parcelamento de Impostos.
37.	Considerando que meras alegações desprovidas de elementos de prova não têm o condão de alterar o lançamento tributário, conforme princípio assente da jurisprudência administrativa e no mesmo sentido dispõe o inciso III do art 16 do Decreto nº 70.235/1972, com redação determinada pela Lei nº 8.748, de 1993, mantém-se a presunção.

2) Na conclusão do Acórdão:

77.	Ante o exposto, são devidos os seguintes tributos, acrescidos de multa de ofício de 112,5% e de encargos moratórios.
77.1.	IRPJ – zero
77.2.	CSLL – zero

E na ementa, completando o quadro divergente:

<p>ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ</p> <p>Ano-calendário: 2002</p> <p>OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO NÃO COMPROVADO</p> <p>Constitui presunção de omissão de receita a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não esteja comprovada.</p>
--

Conflito que se robustece ainda mais quando se foca no fechamento do voto e vê-se que o Acórdão de 1º Piso, embora **zerando** as imposições de IRPJ e CSLL (conforme acima reproduzido), MANTEVE valores de PIS e de COFINS exatamente sobre omissão de receitas por presunção de passivo fictício que havia desconsiderado no IRPJ e na CSLL.

Veja-se (Acórdão recorrido – fls. 1903):

75.	Em sendo assim, incide a COFINS sobre a omissão de receita mantida nesse voto.				
76.	Dos tributos devidos.				
77.	Ante o exposto, são devidos os seguintes tributos, acrescidos de multa de ofício de 112,5% e de encargos moratórios.				
77.1.	IRPJ – zero				
77.2.	CSLL – zero				
77.3.	PIS – R\$ 64.276,37.				
	<table border="1"> <tr> <td>Omissão de receita Passivo não comprovado</td> <td>Pis devido (1,65%)</td> </tr> <tr> <td>R\$ 3.895.537,33</td> <td>R\$ 64.276,37</td> </tr> </table>	Omissão de receita Passivo não comprovado	Pis devido (1,65%)	R\$ 3.895.537,33	R\$ 64.276,37
Omissão de receita Passivo não comprovado	Pis devido (1,65%)				
R\$ 3.895.537,33	R\$ 64.276,37				
77.4.	COFINS - R\$ 116.866,12.				
	<table border="1"> <tr> <td>Omissão de receita Passivo não comprovado</td> <td>Cofins devida (3%)</td> </tr> <tr> <td>R\$ 3.895.537,33</td> <td>R\$ 116.866,12</td> </tr> </table>	Omissão de receita Passivo não comprovado	Cofins devida (3%)	R\$ 3.895.537,33	R\$ 116.866,12
Omissão de receita Passivo não comprovado	Cofins devida (3%)				
R\$ 3.895.537,33	R\$ 116.866,12				

Pelo exposto, pertinente a pergunta: afinal, os lançamentos de omissão de receitas por presunção de “passivo fictício” foram ou não mantidos?

A resposta encontra-se às fls. 1955 (numeração digital), com a inserção, pela autoridade preparadora, do extrato abaixo reproduzido:

Processo nº 10730.006483/2006-69
Acórdão n.º 1402-002.742

S1-C4T2
Fl. 1.979

PROCESSO : 10730-006.483/2006-69							
CONTRIBUINTE : 03.778.376/0001-10 PLANO RIO SAUDE LTDA ATIVA REGULAR							
GOD	PA/EX	EXP	VCTO	VALOR IMPOSTO	VCTO	VALOR MULTA	%
TRIE		MON	IMPOSTO	EXONERADO	MULTA	EXONERADO	MUL
2917	122002	R	31/03/2003	4690.891,66	16/11/2006	5253798,66	
2973	122002	R	31/03/2003	1369.787,23	16/11/2006	1534161,70	

Ou seja, o Acórdão recorrido EXCLUIU A TOTALIDADE dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, incluídos, por óbvio, os valores da omissão de receitas por passivo fictício.

Conferindo com os AI (fls. 7 e 21):

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita-DARF 2917	Valor 4.690.891,66
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita-DARF 2973	Valor 1.369.787,23

Mas, de outro lado, **MANTEVE os de PIS e COFINS sobre a mesma base (omissão de receitas por presunção – passivo fictício).**

De qualquer modo, por mais estranho possa ser esta situação fática, supero-a neste momento, na forma do voto abaixo exarado.

DA OMISSÃO DE RECEITAS – PRESUNÇÃO – PASSIVO FICTÍCIO

Inicialmente, acerca da omissão de receitas por passivo fictício, sirvo-me parcialmente do próprio voto da decisão recorrida que entendeu correto o procedimento fiscal e caminhou no sentido de manter os lançamentos para, ao final, como visto, incongruente, exonerá-los.

1. Eventos a liquidar: operações de assistência à saúde.

Durante a fiscalização (fls. 164), em resposta ao Termo de Reintimação de fl. 162, o interessado informou que a conta acima identificada era creditada pela classificação das folhas de Produção Médica, Hospitalar e Ambulatorial e debitada pelos pagamentos. Os documentos que geravam esses lançamentos foram os pedidos de emissão de cheque. Na ocasião, alegou não ter condições de apresentá-los.

Na fase impugnatória, alegou que os pagamentos foram feitos muitas vezes através de cheques emitidos contra o sacado. A fim de demonstrar a identidade dos pagamentos efetuados, estaria juntando a cópia desses documentos.

De fato foram juntados aos autos inúmeros documentos, porém desacompanhados de quaisquer demonstrativos, dificultando, assim, a identificação.

Ora, o ônus de comprovar a irregularidade da autuação não pode ser transferido ao julgador, cabendo ao contribuinte fazê-lo. Decisões deste Colegiado são uníssonas:

IRPJ – PROVA – Cumpra à impugnante demonstrar o efeito modificativo ou extintivo do crédito constituído pelo lançamento. Não basta ao impugnante juntar documentos aos autos, sendo indispensável que ele demonstre o efeito probatório por eles produzido. (Acórdão nº 107-07882)

DA INADEQUAÇÃO DA BASE DE CALCULO PRESUMIDA Quanto há alegação de erros de cálculo perpetrado pela Fiscalização, há a Recorrente de demonstrar os pontos nodais caracterizadores dos ditos erros. Não se pode ater a negativa genérica. (Acórdão 2301-003.876)

2. Empréstimos e Financiamentos

A fim de comprovar o feito, alega o contribuinte que requereu aos bancos os extratos detalhados dos empréstimos. Porém não houve juntada desses extratos.

Ou seja, os mesmos argumentos com os mesmos resultados: nenhuma comprovação, só alegações.

E, convenhamos, se de fato se tratavam de “empréstimos bancários”, uma comprovação que poderia ser feita da forma mais banal e corriqueira, sem grandes esforços, bastando que viessem aos autos os contratos firmados com tais instituições.

3. Provisões diversas. Parcelamento de Impostos

O contribuinte aduziu que NÃO HOUVE PARCELAMENTO, mas apenas de “remanejamento” de valores de curto para longo prazo.

Ocorre que, meras alegações, desprovidas de elementos de prova que as corroborem e sustentem, não têm o condão de alterar o lançamento tributário, conforme assente na jurisprudência administrativa e, no mesmo sentido, no inciso III, do artigo 16, do PAF, com redação da Lei nº 8.748/1993.

Por fim, não se olvide, como se está diante de uma acusação de “omissão de receitas por presunção”, quando o ônus da prova é revertido ao contribuinte, a satisfação de tal incumbência passa por um conjunto probatório robusto e não por meras alegações.

Muito a propósito, excertos do Acórdão do Conselho de Contribuintes (hoje CARF), por sua 7ª Câmara (1º Conselho), prolatado em 16/10/2008, relatoria do Conselheiro Luiz Martins Valero, bem mostram o cenário (destaques acrescidos):

“O perfeito entendimento dos eventos denominados "passivo fictício" e "passivo não comprovado", bem assim da natureza e alcance dos efeitos que se irradiam pela contabilidade da empresa, são fundamentais para que o fisco não cometa impropriedades ao formular exigência fiscais sancionadoras, ainda que, comodamente, lance mão das presunções legais.

*É que, mesmo nas presunções legais, a fiscalização não está dispensada de fazer prova do fato indiciário (fato índice). O que o fisco não precisa provar é o fato presumido, ou seja, a consequência (omissão de receitas) tida como ocorrida pela experiência cristalizada na norma que veicula a presunção. **Em outras palavras: provada a ocorrência do fato "A", presume-se ocorrido o fato "B", reservando-se ao acusado a possibilidade de produzir prova em contrário”.***

Resumindo, cabe ao Fisco provar o indício, hipótese em que, por força de lei, o *ônus probandi* volta-se para o contribuinte.

Encargo do qual a recorrente não conseguiu se safar.

Em face do exposto, relativamente a este item, reformo a decisão recorrida e DOU PROVIMENTO ao recurso de ofício para restabelecer a exigência presente no item 0001 do AI de IRPJ (e igualmente no seu reflexo de CSLL), conforme abaixo:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS PASSIVO FICTÍCIO			
Omissão de Receita caracterizada pela manutenção, no passivo, nas contas abaixo discriminadas, de obrigações incomprovadas, conforme resposta de 22/09/06, apresentada pelo contribuinte em atendimento à reintimação de 25/08/06, e Termo de Verificação e Constatação datado de 03/10/06, este último não atendido.			
a. 2.2.1- eventos a liquidar-operações de assistência a saúde - R\$2.751.400,06 O contribuinte informa, no subitem 3.4 de sua resposta de 22/09, que os lançamentos eram gerados pelos pedidos de emissão de cheques.			
b. 2.2.8.30 - empréstimos e financiamentos - R\$ 708.378,43 Na mesma resposta, no subitem 3.5, informa que os lançamentos eram feitos pelos extratos bancários.			
c. 2.3.1.30 - provisões diversas-parcelamentos de impostos - R\$435.758,84 Na mesma resposta, no subitem 3.6, informa que não existem documentos porque não houve parcelamento.			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa(%)
31/12/2002	R\$	435.758,84	112,50
31/12/2002	R\$	708.378,43	112,50
31/12/2002	R\$	2.751.400,06	112,50

Acerca do PIS e COFINS, como dito preambularmente, a decisão de 1ª Instância, embora exonerando os lançamentos de IRPJ e CSLL sobre a mesma base (omissão de receitas – presunção – passivo fictício) acabou por manter a exigência sobre as duas contribuições, pelo que o crédito tributário já se encontra constituído em relação a elas.

DA GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS

Em relação às infrações de omissão de glosa de custos/despesas (itens 0003 e 0004 do AI de IRPJ), a decisão recorrida reconhece ser necessária, para as empresas tributadas pelo regime do Lucro Real, “a manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 251, do RIR/1999), sendo que os livros e documentos devem ser conservados em ordem”.

Mais, que “a escrituração será feita com base em documentos de origem externa ou interna, bem como em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos”.

Depois de reproduzir resolução da CFC, prossegue o acórdão recorrido (fls. 1899) aduzindo que “assim, para tributação do lucro pela pessoa jurídica, na modalidade “lucro real”, é necessário que se disponha de contabilidade respaldada em livros comerciais e fiscais, bem como os lançamentos contábeis estejam devidamente documentados”.

Relata que o contribuinte apresentou Diário e Razão, porém, “*intimado a prestar esclarecimentos quanto à apresentação da DIPJ sem resultado e o detalhamento das contas consignadas, acompanhado dos documentos comprobatórios que serviram de base à escrituração, informou que não tinha condições de atender ao solicitado*”, e que, “*diante de a falta de apresentação de documentação comprobatória, a autoridade autuante glosou os seguintes custos e despesas*”:

Não obstante as ponderações feitas, o voto condutor acabou por concluir no sentido de exonerar os lançamentos, em argumentos assim delineados:

“Os valores glosados correspondem a 72% do total de custos/despesas contabilizados (R\$ 12.595.842,32). Ora, sem examinar a documentação comprobatória da escrituração comercial e fiscal do interessado, como poderia a fiscalização pressupor que a escrituração era regular, condição sine qua non para se efetuar a tributação pelo lucro real.

Em situações como tal, o procedimento correto é o arbitramento do lucro, de acordo com o estabelecido no art. 530, inciso I, do RIR/1999. OU seja, arbitra-se o lucro quando o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

Em sendo assim, ante a impropriedade na forma de se apurar o resultado tributável, voto pela improcedência do lançamento”.

Vale dizer, ainda que tenha entendido pela obrigatoriedade de que a escrituração esteja regular, seja respaldada por documentos hábeis e idôneos e os registros feitos na forma da legislação e dos atos normativos do CFC, e, mais ainda, que o contribuinte não apresentou nem justificativas documentos (“*intimado a prestar esclarecimentos quanto à apresentação da DIPJ sem resultado e o detalhamento das contas consignadas, acompanhado dos documentos comprobatórios que serviram de base à escrituração, informou que não tinha condições de atender ao solicitado*” – decisão recorrida – voto – fls. 1899), o acórdão combatido fixou posição de exonerar a imputação por entender que o correto seria o arbitramento.

Com a devida vênia, discordo desta posição. Primeiro porque o fato de a glosa das despesas ter atingido 72% do total desta rubrica não significa que a contabilidade seja imprestável. Em outro dizer, o regramento que define a adoção, pelo Fisco, do regime do lucro arbitrado (artigo 530, do RIR/1999)¹ não prevê que, atingido o percentual “x” de uma conta

¹ Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 47](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º](#)):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do [art. 527](#);

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

analítica em relação ao seu grupo “sintético”, o arbitramento seria impositivo. Ao contrário, o que leva ao arbitramento não é este fato (inexistente na legislação), mas a não presença de uma escrituração regular que permita a elaboração de demonstrações financeiras exigidas ou que contenha evidentes indícios de fraudes, vícios, erros ou deficiências que a tornem “imprestável” para determinar o lucro real (base de cálculo do IRPJ).

E não me parece ser este o caso dos autos, tanto que o Fisco não a desconsiderou.

Certo que contas, especialmente de resultado, como despesas e receitas, mais que outras patrimoniais, por interferirem diretamente na apuração do lucro (prejuízo) devem ter suporte documental que as comprovem. Porém, o fato de o contribuinte não ter conseguido apresentar ao Fisco os documentos de suporte não leva, *per si*, ao arbitramento, principalmente quando presentes nos autos (como se verifica no caso concreto), os livros Diário e Razão (fls. 91/153 – numeração digital) e Lalur (fls. 161/162 – *ibidem*), que permitiram – a princípio e até prova em contrário - o cumprimento dos requisitos citados no artigo 530, do RIR/1999.

De fato, a leitura, mesmo rápida, dos referidos livros, mostra que a escrituração obedeceu aos parâmetros formais fixados pela legislação e normas contábeis, inclusive registro do Diário nos órgãos competentes², tanto que sequer o Fisco questionou a

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior ([art. 398](#));

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

² Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ([Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 25](#)).

Art. 257. A pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério ([Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, art. 1º](#)).

Livro Diário

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º](#)).

(...)

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos ([Lei nº 3.470, de 1958, art. 71](#), e [Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º](#)).

lisura da contabilidade, mas, sim – corretamente, diga-se – exigiu que os lançamentos presentes nas contas de despesas (que selecionou) **fossem comprovados com documentos hábeis e idôneos**, como, aliás, é o mandamento legal³.

Induvidoso que tais dispêndios têm que estar suportados por documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos, de forma a permitir que as despesas sejam alocadas em contrapartida à receita e componham o resultado final de uma sociedade, exigência que aparece não apenas na legislação fiscal⁴, mas do mesmo modo na regulação contábil imposta pelo Conselho Federal de Contabilidade mediante a **RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/2011** (DOU de 22.03.2011), assim redigida no que interessa:

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apóiam ou componham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

No mesmo sentir, a jurisprudência:

Art. 269. A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º](#)).

³ **Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).**

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

⁴ Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

ASSUNTO: ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais **somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Acórdão CARF nº 1402-000.290 – 09/11/2010 – Relator Antonio José Praga de Souza)

Ora, excetuadas as comprovações documentais já aceitas no curso da ação fiscal, os demais documentos (notas fiscais, recibos, requisições, etc) que pudessem garantir a autenticidade das despesas não foram apresentados.

Deste modo, nem se trata de discutir se tais despesas se revestiriam dos preceitos de usualidade, necessidade e normalidade exigíveis para que pudessem ser dedutíveis das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL; na verdade elas **sequer foram comprovadas, logo ineficazes para os fins tributários propostos**.

Assim, incapaz o contribuinte de realizar o atendimento, ou seja, comprovar documentalmente a totalidade dos lançamentos das contas abaixo relacionadas, não havia outro caminho a trilhar pelo Fisco que não fosse a “**glosa**” de tais dispêndios, por incomprovados, e **não**, como entendeu a decisão *a quo*, ignorar a escrituração e partir para o **arbitramento**.

Pelo exposto, entendo como correto o procedimento fiscal, reformo a decisão recorrida neste aspecto e restabeleço a glosa efetuada, como abaixo demonstrado (itens 0003 e 0004 do AI de IRPJ – item 0001 do AI de CSLL):

Nº da conta	Conta contábil	Valor R\$
4.1.1.13	Consultas e honorários médicos	2.984.194,78
4.1.1.15	Exames e terapias – rede conveniada	4.070.587,26
4.1.1.31	Despesas diretas ligadas ao ato assistencial	269.602,00
4.5.4	Outras despesas financeiras	185.523,43
4.6.6.80.9036	Assessoria empresarial	360.584,23
4.6.6.80.9047	Prestação de serviço PF	1.150.877,28
	Total glosado	9.021.368,98

Em síntese, pelo exposto e o mais que consta nos autos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer as seguintes imputações:

IRPJ

➤ Omissão de Receitas (Presunção) – Passivo Fictício

Período	Vlr. Tributável	Alíquota	Imposto	Adicional	Total (*)
31/12/2002	3.895.537,33	15%	584.330,60	365.553,73	949.884,33

(*) Valor sujeito à Multa de Ofício de 112,50% e Juros de Mora pela Selic

➤ Glosa de Despesas

Período	Vlr. Tributável	Alíquota	Imposto	Adicional	Total (*)
31/12/2002	9.021.368,98	15%	1.353.205,35	902.136,90	2.255.342,25

(*) Valor sujeito à Multa de Ofício de 112,50% e Juros de Mora pela Selic

CSLL➤ Omissão de Receitas (Presunção) – Passivo Fictício

Período	Vlr. Tributável	Alíquota	Contribuição	Adicional (**)	Total (*)
31/12/2002	3.895.537,33	8%	311.642,99	38.955,37	350.598,36

(*) Valor sujeito à Multa de Ofício de 112,50% e Juros de Mora pela Selic

(**) Adicional aplicado conforme informação no Auto de Infração (fls. 25 – numeração digital)
“Valor do Adicional calculado através da aplicação do percentual de 1% sobre o Valor Tributável apurado no período”.

➤ Glosa de Despesas

Período	Vlr. Tributável	Alíquota	Imposto	Adicional	Total (*)
31/12/2002	9.021.368,98	8%	721.709,52	90.213,69	811.923,21

(*) Valor sujeito à Multa de Ofício de 112,50% e Juros de Mora pela Selic

(**) Adicional aplicado conforme informação no Auto de Infração (fls. 25 – numeração digital)
“Valor do Adicional calculado através da aplicação do percentual de 1% sobre o Valor Tributável apurado no período”.

No mais, acompanho o Relator.

É como voto.

Brasília (DF), em 19 de setembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone