



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

Processo n° 10882.002338/2007-56
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-002.162 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrentes ODONTOPREV S.A. e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO - GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO

Não é cabível o lançamento pelo regime do lucro real, se a Fiscalização glosou montante expressivo dos custos do período. Nesse caso, impõe-se o arbitramento do lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade para, no mérito, dar provimento integral. Votou pelas conclusões o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Ausente momentaneamente a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos

Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Em relação às peças iniciais do feito, tomo de empréstimo o relatório confeccionado pelo julgador de primeiro grau:

Trata o presente processo de Autos de Infração relativos a Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lavrados em 12/10/2007, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 25.358.983,61, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 28/09/2007, em razão de *glosa de custos*.

As constatações que ensejaram a autuação foram contextualizadas em Termos de verificação integrantes dos autos de infração, em que a fiscalização descreve que:

- *através do Termo de Início de Fiscalização de 10/03/2006, foi o contribuinte intimado a apresentar, em relação ao ano-calendário de 2002, entre outros documentos:*

Livros Fiscais:

- *Reg. de Entrada de Mercadorias;*
- *Reg. de Saída de Mercadorias;*
- *Reg. de Apuração do ICMS e do IPI;*
- *Reg. de Inventário;*
- *Reg. de Ocorrência e Impressão de Docs. Fiscais;*
- *Reg. de Prestação de Serviços*
- *Diário e Razão*

- *Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR*

Documentação comprobatória da escrituração

Detalhamento das contas que compõem a Ficha 04 A, itens: 28-29 e 30, da DIRPJ, do ano-calendário de 2002 (juntar os razões e a documentação comprobatória):

(...)

- *em 30/03/2006, foi solicitada prorrogação suplementar de 30 (trinta) dias para apresentar a documentação solicitada;*

- *reintimada em 18/04/2006, a empresa apresentou, em 03/05/2006, alguns elementos e solicitou prazo adicional de 20 (vinte) dias, para apresentar o detalhamento dos itens 28-29 e 30 da DIPJ do ano-calendário de 2002;*

- *em 23/05/2006 (fls. 129/130), a empresa apresentou dentre outros elementos um arquivo no formato Excell contendo o detalhamento dos Repasses às Pessoas Físicas e Jurídicas, porém não foi apresentado nenhum documento comprobatório dessas operações (Notas Fiscais emitidas pelas Pessoas Jurídicas ou Recibo de Pagamento à Autônomo — RPA); e também não foi apresentado o livro diário auxiliar vinculando o lançamento sintético com os dados desses relatórios;*

- *em resposta, datada de 12/06/2006 [12/06/2007, fls. 127/131], dentre outros elementos, em relação aos itens Repasses Pessoas Físicas e Repasses Pessoas Jurídicas, a empresa declarou:*

"... Outrossim, no que concerne aos documentos relativos aos Repasses, apresentados ao Sr.

Agente Fiscal em diligência realizada em 24/05 p.p., faz-se necessário tecer os comentários que segue

A Odontoprev S/A é uma Operadora de Planos Odontológicos registrada na Agência Nacional de Saúde — ANS, cuja atividade é regulamentada pela Lei 9.656/98 e que tem como objeto social a atividade de operação de planos privados de assistência odontológica, e nesse sentido, a administração, comercialização ou disponibilização dos referidos planos, destinados a pessoas jurídicas.

Os produtos comercializados pela companhia, ou seja, os planos odontológicos, são previamente registrados e autorizados pela ANS, incluindo todas as cláusulas contratuais, e visam a cobertura dos custos com atendimento odontológico aos associados pela rede credenciada de dentistas. Através de um contrato de Operação de Planos Odontológicos é estipulada a relação com os clientes da Fiscalizada, os quais cadastram seus funcionários e dependentes em um sistema, possibilitando o atendimento por um cirurgião dentista credenciado, na medida de sua necessidade. Todos os dentistas que integram a rede são contratados, de acordo com as condições de contratualização determinadas pela ANS, e dentro dos parâmetros determinados pelos Conselhos Federal e Regionais de Odontologia. Os contratos com os dentistas e o Manual de Operações dele

integrante são registrados e determinam todas as condições de pagamento pelos serviços prestados, e que se constituem o objeto social da fiscalizada.

Os tratamentos odontológicos executados pela rede credenciada aos associados nos são informados e comprovados por completa documentação do caso, incluindo os prontuários clínicos devidamente assinados pelo associado e dentista, radiografias, exames e imagens clínicas de cada evento. Dessa forma, os documentos que suportam os pagamentos realizados aos dentistas são (anexados a título exemplificativo):

(i) Contrato de Operação de planos odontológicos entre a OdontoPrev e cada cliente corporativo, devidamente registrados junto a ANS;

(ii) Contrato realizado em cada cirurgião dentista credenciado (Credenciado), segundo os padrões da ANS e Conselhos de Odontologia;

(iii) Manual do Credenciado que contém as regras de atendimento aos associados e do relacionamento com a Fiscalizada;

(iv) Tabela de procedimentos odontológicos em unidades odontológicas, parte integrante do contrato com o Credenciado;

(v) Fatores de multiplicação em reais para o cálculo de valores para pagamento dos procedimentos, negociados com o Credenciado; e

(vi) Ficha clínica onde são descritos os procedimentos (eventos) realizados, assinado pelo associado atendido e pelo Credenciado.

Inicialmente a elegibilidade de cada associado é verificada através de uma senha de autorização para atendimento a um associado, obtida pelo dentista credenciado através de call center ou portal na internet, emitida pelo sistema.

Através da ficha clínica os dentistas discriminam os eventos que foram efetivamente executados (via branca encaminhada pelo dentista à Fiscalizada ao final do tratamento através de uma codificação correspondente a existente na tabela de procedimentos constantes do manual). Na ficha clínica constam os dados cadastrais do associado atendido e do dentista que o atendeu, e os eventos realizados, com a assinatura do associado e do dentista a cada evento o que comprova a sua execução, juntamente com toda a documentação clínica do caso, incluindo as radiografias iniciais e finais de cada atendimento.

As fichas clínicas constituem os prontuários clínicos dos pacientes, sendo mantidos por prazo indeterminado em arquivo físico e magnético.

Após, a ficha recepcionada pela Fiscalizada é digitalizada em seus sistemas, juntamente com as radiografias e documentos adicionais aos tratamentos realizados, ficando disponível para consulta do associado. O sistema, então, calcula os valores por evento e por ficha clínica e emite automaticamente um extrato de repasse, que é encaminhado mensalmente aos dentistas, discriminando todos os pacientes atendidos, os tratamentos realizados com seus respectivos eventos e os valores a serem pagos.

Mensalmente, os valores de todos os procedimentos realizados por cada dentista são totalizados para base de cálculo dos impostos (IRPJ e CSLL) e dos encargos (INSS) retidos do Credenciado e da parte patronal (INSS) a serem recolhidos, de acordo com as alíquotas em vigor que são cadastradas no sistema.

Os impostos e encargos retidos, bem como a contribuição da empresa são recolhidos nos prazos estabelecidos pela legislação em vigor e informados aos órgãos competentes através da Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte — DIRF e através do sistema SEFIP, que emite a GFIP — Guia de Recolhimento do FGTS e as informações à Previdência Social.

Assim, é emitido para o Credenciado, pessoa física ou jurídica, um extrato contendo o valor total dos tratamentos realizados, os impostos e encargos retidos e o valor líquido que será pago. O sistema emite um arquivo eletrônico CNAB — Comissão Nacional para Automação Bancária, órgão técnico da FEBRABAN - ..., no qual constam o nome do Credenciado, CPF ou CNPJ e dados bancários para crédito. O crédito para os Credenciados é efetuado no dia 07 do mês subsequente ao mês de apuração dos tratamentos encaminhados (recebimento das fichas clínicas).

A contabilização é efetuada através de relatório sintético com o total dos eventos apurados, o total dos impostos e encargos retidos a serem recolhidos e em contas específicas existentes no plano de contas e pelo regime de competência no mês em que são apurados ... "

- Na resposta supra, fica caracterizada que a empresa efetuou a contabilização das contas de Repasses as Pessoas Físicas e Jurídicas, de forma sintética, não tendo sido apresentado o livro diário auxiliar detalhando essas operações. Também não foram apresentadas as notas fiscais de custos que deram origem aos repasses e os recibos de pagamentos aos autônomos, e tampouco foram apresentados os informes de rendimentos do ano-calendário de 2002.

- *Através do Termo de Intimação de 19/06/2006, a empresa foi intimada dentre outros elementos a comprovar, no prazo de 20 (vinte) dias, os Repasses especificados abaixo:*

(...)

- *Em resposta de 27/06/2006, a empresa apresentou alguns elementos, e declarou que deixou de apresentar:*

I. Os informes de rendimentos do ano-calendário de 2002; e

II. Comprovantes dos lançamentos efetuados no livro diário do ano-calendário de 2002 especificados no referido Termo de Intimação

- *Em 10/07/2006, a empresa reportando-se ao Termo de Intimação de 19/06/2006, apresentou alguns documentos, e em relação aos Repasses às Pessoas Físicas e Jurídicas declarou*

"... A fiscalizada não apresenta documentos anexos, uma vez que tais documentos já foram entregues a D. Fiscalização em correspondência datada de 23/05/2006, protocolizada nesta mesma data ..."

- *Em relação aos repasses informo que até apresente data nenhum documento (Nota Fiscal ou RPA) foi apresentado.*

- *Através do Termo de Reintimação de 11/07/2006 (fls. 347/359), a empresa foi informada a, 110 dentre outros elementos, comprovar os Repasses efetuados nesse termo.*

- *Em 21/07/2006, o contribuinte declarou que tais comprovantes encontram-se localizados nas planilhas de repasses, e conforme combinado com a fiscalização seriam verificados por amostragem em visita a ser realizada na empresa, em virtude da grande quantidade de documentos.*

- *Em 24/07/2006, o fiscalizado encaminhou um arquivo Excell contendo o detalhamento dos repasses.*

- *Em 31/07/2006, o contribuinte complementou a entrega de alguns documentos solicitados pelo termo de 19/06/2006, e em relação aos Repasses repetiu as declarações de 21/07/2006.*

- *A visita para entrega da documentação dos repasses foi realizada no início de Abril de 2007, e nenhum documento (Nota Fiscal ou RPA) foi apresentado.*

- *Através do Termo de Intimação de 09/04/2007, a empresa foi intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, os Diários auxiliares onde se encontram os lançamentos especificados neste termo, entre os quais os relativos aos Repasses de Pessoas Físicas e Jurídicas.*

- *Transcorrido o prazo concedido, nenhum livro foi apresentado.*

Em consequência, a fiscalização promoveu a glosa das parcelas que relaciona, referentes a Repasse As Pessoas Físicas e Jurídicas, com fundamento nos arts. 299, § 2º, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso 1, 292 e 300 do RIR/99, ensejando exigências de IRPJ e CSLL no processo 10882.002338/2007-56. E, no presente processo, formalizou exigência decorrente de tributação, exclusiva na fonte, A alíquota de 35%, dos valores dos Repasses às Pessoas Físicas e Jurídicas, com reajuste das bases de cálculo segundo a IN SRF 04/80, citando o art. 61 e seu § 1º, da Lei 8.981/95, base legal do art. 674, § 10, do RIR/99.

Cientificado dos autos de infração em 15/10/2007, o contribuinte protocolizou, em 13/11/2007, por seus advogados (instrumento de procuração instruindo a peça de defesa), impugnação acompanhada de documentos, apresentando as razões a seguir sintetizadas:

Resume os fatos motivadores da autuação expondo que **não obstante a efetiva comprovação (por meio dos documentos listados, inclusive no Termo de Verificação Fiscal, página 03, tais como contratos celebrados entre a Impugnante e seus clientes, contratos celebrados entre a Impugnante e os profissionais ou clínicas odontológicas, ficha clínica preenchida pelo profissional responsável, etc) de que os serviços odontológicos foram, de fato, prestados, a fiscalização alegou, no Termo de Verificação Fiscal, que a impugnante teria deixado de apresentar, no decorrer do procedimento fiscalizatório, os seguintes documentos relativos ao ano-base de 2002: (i) notas fiscais emitidas pelos consultórios odontológicos; (ii) recibos de profissional autônomo ("RPA") emitidos pelos dentistas conveniados e; (iii) livro diário auxiliar.**

Destaca que o valor tributado, como sendo a base de cálculo do IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 29.874.728,05, corresponde a soma dos valores efetivamente pagos, no ano de 2002, aos dentistas (pessoas físicas) e as clínicas odontológicas (pessoas jurídicas) com os quais a Impugnante celebrou contrato de prestação de serviços para fins de cumprir o seu objeto social.

Discorre acerca da regra geral para a dedutibilidade de despesas — art. 299 do RIR/99; defende a existência de intrínseca relação entre as despesas incorridas pela Impugnante e seu objeto social e aborda o *modus operandi* dos serviços prestados, destacando que documentos que comprovam, de forma irrefutável, a efetiva prestação do serviço odontológico (objeto social da Impugnante) e o pagamento pela execução desse serviço são:

(i) Contratos de Operação de Planos Odontológicos entre a Impugnante e cada cliente corporativo, devidamente registrados junto a ANS;

(ii) Contratos realizados com cada cirurgião dentista e clínica odontológica credenciados, segundo os padrões da ANS e Conselhos de Odontologia, além dos demais documentos integrantes destes contratos, tais como: Manual do Credenciado, ..., Tabela de

procedimentos odontológicos em unidades odontológicas ("U0"), Fatores de multiplicação em reais para cálculo de valores para pagamento dos procedimentos negociados com o credenciado;

(iii) Fichas clínicas discriminando os procedimentos odontológicos realizados, assinadas pelos associados atendidos e pelos dentistas e clínicas odontológicas;

(iv) Extratos de Repasse discriminando, de forma detalhada, os pacientes atendidos por mês, os tratamentos realizados com os seus respectivos eventos, e os valores líquidos devidos a cada dentista ou clínicas odontológicas;

(v) Arquivo eletrônico, emitido no padrão CNAB, à instituição financeira contendo os dados pessoas e bancários do credenciado, para que a instituição financeira responsável proceda ao depósito dos valores devidos aos dentistas e clínicas odontológicas;

(vi) Registro Auxiliar de Eventos Conhecidos, contendo o total dos eventos apurados, total dos impostos e dos encargos retidos, dentre outros documentos contábeis;

(vii) Informe de Rendimentos.

Argumenta, então, que em nenhum momento a fiscalização verificou, de forma detalhada, a efetividade do serviço prestado pelos credenciados que gerou o pagamento dos valores pela Impugnante.

E, para comprovação dos serviços prestados pelos dentistas cadastrados da Impugnante e da causa do pagamento, reporta -se a dois casos concretos, um de repasse efetuado à pessoa física e outro à pessoa jurídica, discriminando, para cada um deles, os documentos antes listados (item 2 da impugnação ao Auto de IRRF, fls. 563/584). Consigna que, além dos exemplos citados, instrui a peça impugnatória com:

(i) Documentos comprobatórios, por amostragem, dos serviços prestados por dentistas e clínicas odontológicas em todos os meses de 2002 (aproximadamente 60 casos — documentos anexos)

(ii) Relatório de Especialista de empresa Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda relatando os pagamentos efetuados pela Impugnante e a contraprestação dos serviços efetuados pelos dentistas e clínicas odontológicas cadastradas (documento anexo).

Defende ter a fiscalização firmado indevida presunção, alegando que:

- se as despesas não fossem operacionais e dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSLL, ..., não seria possível à Impugnante exercer, por óbvio, a sua principal atividade social (comercialização dos planos odontológicos);

- existindo provas robustas para comprovar que os serviços foram, de fato, prestados, como ocorre no presente caso (contratos, fichas clínicas, extratos de repasses, pagamentos, informes, radiografias, etc), a fiscalização não pode, em hipótese alguma, presumir que as despesas incorridas pelo tomador de serviços não foram comprovadas e que os pagamentos efetuados pelo tomador de serviços não tiveram causa apenas porque não foram apresentadas as notas fiscais de serviços e as RPA;

- no caso em questão a efetiva realização do pagamento é demonstrada por meio do sistema eletrônico, fornecido pelo Banco Real ABN ANRO, sistema CNAB, que detalha a agência, a conta do beneficiário do pagamento, bem com o valor que lhe foi repassado, inexistindo dúvidas com relação ao trânsito da moeda;

- os documentos apresentados comprovam, de forma inequívoca, que as despesas glosadas ... referem-se exclusivamente aos pagamentos efetuados pela Impugnante a título de repasse aos dentistas e clínicas odontológicas cadastrados;

- diversamente do exposto no Termo de Verificação, a impugnante entregou em 26/04/07, em meio eletrônico (CD), o registro auxiliar de eventos conhecidos, relativo aos lançamentos de repasse referente ao ano-base de 2002.

Defende ser necessária, para autuação, certeza da ocorrência de infração legislação tributária. Reporta-se a posicionamentos doutrinários e conclui que a fiscalização não comprovou, como seria de rigor, que as despesas relativas aos pagamentos efetuados pela Impugnante aos dentistas cadastrados não seriam necessárias, úteis e usuais às suas atividades nem que os pagamentos efetuados não teriam causa, mas, apenas, presumiu tal situação em razão da falta de apresentação de notas fiscais e dos recibos de profissional autônomo. Conclui ter restado ilidida a presunção de que as despesas relacionadas com os pagamentos efetuados pela Impugnante não seriam operacionais.

Discorre acerca do Princípio da Verdade Material que entende ter sido violado, argumentando que a fiscalização deveria comprovar que os serviços odontológicos não foram prestados pelos dentistas e clínicas odontológicas cadastrados, mas jamais presumir que não foram realizados, porque não apresentadas, no curso do procedimento, as notas fiscais de serviços e os RPA.

Sob o título *a contabilidade faz prova a favor da Impugnante*, expõe ter-se por pressuposto que os registros contábeis estão lastreados nos documentos representativos dos negócios jurídicos celebrados pela empresa, razão do disposto no art. 923 do RIR/99.

Relaciona documentos apresentados no curso do procedimento em datas de 03/05/06, 24/05/06, 24/07/06 e 30/04/07, refutando a assertiva fiscal de que *"transcorrido o prazo concedido, nenhum livro foi apresentado"*. Invoca o art. 924 do RIR/99, alegando que *o Fisco somente poderá desconsiderar a contabilidade do contribuinte caso prove a inveracidade dos documentos que suportam os lançamentos contábeis, o que não ocorreu no presente caso, já que em momento algum os documentos apresentados (que comprovam a efetividade do serviço) foram analisados detalhadamente pelo Sr. Agente Fiscal*.

Aborda o conceito de documento hábil, concluindo ser o *suporte físico de um ato/negócio jurídico licitamente realizado/celebrado*, e assevera que *os documentos apresentados são hábeis para suportar os lançamentos contábeis referentes aos pagamentos das despesas realizados, de modo que deve o Fisco, caso queira desconsiderar o registro contábil, provar a inidoneidade do documento, sob pena de ficar apenas na subjetividade da alegação*.

Na seqüência, defende a impossibilidade de a fiscalização autuar *apenas porque não foram apresentados as notas fiscais de serviço e os RPA*. Expõe que *a emissão de notas fiscais de serviço pelos profissionais autônomos e sociedades de profissionais que exercem atividade odontológica é dispensada pelas legislações municipais, não havendo portanto, razão para a fiscalização federal exigir a entrega desse documento fiscal pelo tomador do serviço*. Reporta-se, a título de exemplo, ao Regulamento do ISS do município de São Paulo entre outros.

Salienta que, apesar disso, a pessoa jurídica ou profissional autônomo não se exime da *responsabilidade de emitir recibos ou documentos equivalentes para comprovar a efetividade dos serviços prestados*. Reporta-se a Solução de Consulta da SRRF da 9 Regido

Fiscal e alega que:

- muito embora a Impugnante não tenha fornecido à fiscalização as cópias das notas fiscais e dos recibos de profissional autônomo (RPA), que seriam, no entendimento da fiscalização, indispensáveis para a comprovação dos serviços odontológicos, a Impugnante disponibilizou, no curso do procedimento fiscalizatório, os demais documentos equivalentes, que contém todos os dados necessários para identificar de forma clara e precisa, os dentistas e os consultórios odontológicos cadastrados (CPF e CNPJ), a descrição dos serviços prestados por esses profissionais (fichas clínicas), os valores dos tratamentos odontológicos previstos contratualmente, os valores retidos a título de IR/Fonte, os valores efetivamente pagos, os extratos de repasse, dentre outros;

- ainda que não se admita que as despesas em questão sejam operacionais,..., a fiscalização não poderia glosar as despesas da Impugnante porque a motivação invocada no Termo de Verificação Fiscal (falta de apresentação de notas fiscais de serviço e RPA) não se sustenta que em face da falta de obrigatoriedade de expedição de nota fiscal, quer em face de todos os demais documentos que comprovam o prestador de serviço, o serviço prestado e o valor pago.

Questiona a liquidez e certeza dos autos de infração, sob argumento de que *a fiscalização utilizou como base de cálculo para lançar IRPJ e CSLL os valores das despesas pagas pela Impugnante, sem recompor as bases de cálculo e, portanto, sem considerar os saldos negativos de IRRI e CSLL apurados na DIRI do ano-calendário de 2002 — o que, citando o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto 70.235/72, entende ser motivo para cancelamento da autuação*. Defende a impossibilidade de correção pela DRJ, *sob pena de realizar, indevidamente, novo ato de lançamento, sem ser competente para tanto*. Cita doutrina e ementa de acórdão do Conselho que entende corroborar sua tese.

Defende a ilegalidade da taxa SELIC como juros de mora, a sua natureza remuneratória e a inconstitucionalidade de sua aplicação.

Destaca que os documentos anexados à impugnação e o Relatório de Especialista de empresa de assessoria *foram feitos por amostragem, em razão da imensa quantidade de documentos (aproximadamente 568 mil fichas clínicas, além dos documentos conexos: extratos de repasse, contratos, informes de rendimento, comprovantes de transferência bancária, dentre outros)*, cuja totalidade reitera estar à *inteira disposição do Fisco, na sede da empresa, caso entenda esta Turma Julgadora serem necessários outros esclarecimentos ou diligências*.

Finaliza requerendo o julgamento em conjunto dos processos de IRPJ, CSLL e IRRF, bem como o cancelamento dos autos de infração.

Instruindo a impugnação encontram-se os documentos assim intitulados pelo interessado:

(...)

Ainda, autuados em forma de Anexo composto de 41 volumes, instruem a impugnação, cópias de documentos, referentes aos meses de 2002, intitulados, a título de exemplo, para janeiro/2002:

(...)

DECISÃO RECORRIDA

A Delegacia de Julgamento deu provimento parcial (fls. 1906-1934) à impugnação nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade de valores contabilizados a título de repasses a pessoas físicas e jurídicas é condicionada à existência de documentação hábil que lhe de suporte, bem como à observância das regras de escrituração, dentre as quais, a manutenção de Livro Auxiliar, regularmente autenticado, quando adotada a escrituração resumida do Diário relativamente a contas cujas operações sejam numerosas. PROVAS. Documentação apresentada como suporte de lançamentos contábeis resumidos no Livro Diário, ainda que reflita o total contabilizado, não é hábil a suprir a ausência de tempestiva escrituração de livro auxiliar devidamente autenticado na forma da lei.

RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CALCULO. IRPJ. CSLL. Injustificável a alegação de necessidade de recomposição da base de cálculo se essa originalmente é positiva e não houve compensação de prejuízos ou de base negativa de CSLL. Contudo, tendo sido apurados originalmente saldos negativos, na constituição de ofício do IRPJ e CSLL devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração. A desconsideração das deduções constitui irregularidade que em nada afeta a validade do lançamento, classificando-se dentre aquelas previstas no citado art. 60 do Decreto 70.235/72 e exigindo somente o seu saneamento, que se processa, em sede de julgamento, mediante declaração da parcial procedência do lançamento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora, devidos em qualquer hipótese de pagamento posterior ao vencimento legal, são calculados com base na taxa SELIC.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de alegações relacionadas a validade, legalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder judiciário.

Vale destacar que a DRJ afastou a autuação na parte em que as deduções (estimativas e retenções na fonte) não foram consideradas pela autoridade fiscal ao quantificar a exigência. Dessa questão, recorreu de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 1946 a 2028, mediante o qual reiterou todas as razões suscitadas na impugnação.

Merece ser destacada, por atacar diretamente a decisão recorrida, a alegação de suposta fragilidade da peça decisória por considerar que quase exclusivamente teria se calcado na suposta ausência de apresentação do livro Diário Auxiliar. Nada obstante, busca demonstrar que apresentou o livro já na fase de fiscalização, o que não foi consignado pela autoridade lançadora. Ademais, se fosse o caso de ausência do livro, o lucro deveria ter sido arbitrado ao revés de serem glosados os custos.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Recurso de ofício – deduções

Começamos o voto pelo recurso de ofício. Nesse ponto, vale reproduzir o voto condutor da decisão recorrida:

Ocorre que, embora não seja o caso propriamente de recomposição da base de cálculo, é entendimento administrativo, fundado nos artigos 836 e 837 do RIR/99, que, na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

Sendo assim e tendo em conta que a fiscalização nada imputou ao contribuinte no sentido de que receitas que ensejaram deduções não estariam compreendidas na apuração e, também, não justificou expressamente o motivo pelo qual não deduziu, na apuração do valor lançado de IRPJ e CSLL, as deduções declaradas, impõe-se reconstituir os cálculos dos valores devidos, em consonância com o entendimento administrativo mencionado.

Trata-se de questão jurídica bem simples com solução correta pela decisão recorrida, que deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Recurso voluntário

Preliminar

Em relação à preliminar suscitada, vale transcrever os fundamentos da decisão recorrida:

Observe-se que, distintamente do que defende o impugnante, a existência de equívoco neste caso não invalida os Autos de Infração, posto que pode ser sanada pela simples retificação do valor devido, apurando-se o montante correto, em função da infração determinada pela fiscalização, não havendo que se cogitar de nulidade do trabalho fiscal, nem de impossibilidade de adoção desse procedimento em sede de julgamento.

De fato, a redução dos valores lançados em nada afeta a validade do lançamento, pois não se cogita de alteração na sua motivação ou na apuração dos fatos que ensejaram a autuação, não se configurando qualquer inovação que pudesse suscitar cerceamento de defesa. Por outro lado, insere-se na competência das Delegacias de Julgamento a apreciação das razões de defesa apresentadas em impugnação tempestiva e a conseqüente adequação do valor lançado em função de argumentos suscitados pelo contribuinte em sua defesa e acatados em sede de julgamento, de modo a tornar líquido o acórdão proferido.

Ainda, há de se ter em conta que, uma vez demonstrada a viabilidade de se corrigir, em julgamento, as exigências aqui formalizadas para além do devido, caracterizada está a hipótese que, prevista no art. 60 do Decreto nº 70.235/72, afasta a possibilidade de declaração de nulidade do lançamento:

[consta a transcrição do dispositivo]

Não caracterizada, portanto, a incompetência do agente nem a hipótese de preterição do direito de defesa, com exposto acima, as irregularidades constatadas na determinação da exigência classificam-se dentre aquelas previstas no citado art. 60, e somente exigem o seu saneamento, que aqui se efetiva mediante declaração da parcial procedência do lançamento.

É o que se procede a seguir, adotando os mesmos critérios e valores utilizados pelo contribuinte em sua declaração anual de ajuste e que, com exceção do acréscimo do valor do custo glosado, não foram alterados pela fiscalização: (...)

De fato, pelas razões aduzidas pela DRJ, o lançamento não é nulo por ter a autoridade fiscal desconsiderado as deduções. Tratam-se de elementos que colaboram quantitativamente com o valor final a ser exigido, mas que não alteram o conteúdo do lançamento, nem o regime jurídico da infração apontada.

A decisão recorrida, quanto a esse ponto, deve ser mantida pelas suas próprias razões.

Mérito

Com efeito, como apontado pela defesa, a decisão da DRJ se fundamentou basicamente no fato de a contribuinte não ter escriturado tempestivamente o livro Razão Auxiliar. Isso se infere nas passagens do voto e também na própria ementa.

No voto:

Toda a argumentação apresentada na defesa é permeada pela assertiva de que, embora não disponha de notas fiscais ou recibos de pagamentos de autônomos, o impugnante detem documentação que comprovaria o pagamento e a prestação dos serviços necessários a suas atividades e que, portanto, embasaria es registros contábeis de repasses questionados.

Ocorre que a autuação não decorreu apenas da falta de apresentação de Notas Fiscais e Recibos de pagamentos, mas também da falta de apresentação dos Diários Auxiliares que elucidassem os lançamentos de repasses feitos de forma sintética no Livro Diário apresentado, como admite o próprio impugnante ao expor os fatos em suas impugnações.

(...)

- através do Termo de Intimação de 09/04/2007 (fls. 520/532), a empresa foi intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, **os Diários auxiliares** onde se encontram os lançamentos especificados neste termo, entre os quais as relativos aos Repasses de pessoas Físicas e Jurídicas. No referido Termo a fiscalização fez menção expressa ao § 30 do art. 5º, do Decreto-lei 486/69 (fls. 532) e consignou que, *examinando a documentação encaminhada por esta empresa em 10/07/2006 — 21/07/2006 e 31/07/2006, em resposta ao termo de intimação de 19/06/2006, constatei que não existe correlação entre a documentação apresentada com o histórico dos lançamentos efetuados nas contas que especifica, entre as quais aquelas relativas aos repasses autuados (fls. 520);* (negrito original)

(...)

No Termo de Verificação, lavrado em **15/10/2007**, a fiscalização, após reportar-se A intimação de 09/04/2007 para apresentação de **Diários auxiliares onde se encontram os lançamentos** questionados, consignou que, *transcorrido o prazo concedido, nenhum livro foi apresentado.* (negrito original)

Do exposto, depreende-se que a fiscalização considerou que, ausente Diário Auxiliar, os documentos apresentados no curso do procedimento e/ou disponibilizados quando da diligência na empresa, não foram suficientes para comprovar os lançamentos no Livro Diário a título de Repasses para Pessoas Físicas e Pessoa Jurídicas e, em razão disso, formalizou as exigências ora impugnadas.

(...)

Em que pese a amostragem apresentada para cada um dos meses de janeiro a dezembro de 2002, constituída de documentação relativa a atendimentos de alguns dentistas credenciados (pessoa física ou pessoa jurídica), tais documentos não suprem a exigência legal de manutenção de Diário Auxiliar nos casos em que efetuados lançamentos resumidos no Diário, como adiante se verá. De todo modo, ainda que assim não fosse, não há como verificar a correspondência com o montante contabilizado.

(...)

Observe-se que, de acordo com a Instrução Normativa SRF no 16/1984, para fins de apuração do lucro real, é admitida a autenticação do livro Diário em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos (DIPS) do correspondente exercício financeiro.

Neste contexto, considerando que o início da fiscalização se deu em 2006, quando já entregue a DIPS do ano-calendário de 2002, deveria o contribuinte dispor, para imediata apresentação à fiscalização, do Livro Diário Auxiliar complementando o lançamento efetuado no Livro Diário solicitado no curso do procedimento fiscal. Portanto, a falta de apresentação do Diário Auxiliar, apesar de intimado a fazê-lo, justifica por si só, a glosa dos custos contabilizados no Diário em conta com escrituração resumida.

Na ementa:

CUSTOS. DEDUTIBILIDADE. A dedutibilidade de valores contabilizados a título de repasses a pessoas físicas e jurídicas é condicionada à existência de documentação hábil que lhe de suporte, bem como à observância das regras de escrituração, dentre as quais, a manutenção de Livro Auxiliar, regularmente autenticado, quando adotada a escrituração resumida do Diário relativamente a contas cujas operações sejam numerosas.

A Fiscalização, por seu turno, calcou a glosa em razão da não apresentação do referido livro e também da documentação (nota fiscal ou RPA).

A defesa, por seu turno, aduziu que o lançamento deveria ter sido feito, então, pelo regime arbitrado.

Vale, pois, transcrevermos o dispositivo do RIR/99, acerca do arbitramento com os destaques necessários:

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;

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 mantiver, 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.

Deve-se observar que o RIR/99 também trata da obrigatoriedade de manutenção do Diário Auxiliar. Vejamos:

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](#)).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, **desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação** ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º](#)).

A falta de apresentação do livro auxiliar, quanto exigível, é razão para o arbitramento, segundo diversos acórdãos do CARF. Abaixo, transcrevo dois:

ARBITRAMENTO. INEXISTÊNCIA DE LIVROS CONTÁBEIS. POSSIBILIDADE. A lei determina que o arbitramento se faça nos casos em que o contribuinte deixe de apresentar livros e documentos contábeis e fiscais, inclusive os auxiliares da escrituração. Na situação concreta, regularmente intimada, a contribuinte deixou de apresentar os livros contábeis. Portanto, correto o arbitramento feito pela autoridade fiscal. (Inteligência do art. 47, III, da Lei nº 8.981, de 1995). (AC 1301-001.844, de 02/12/2015)

ARBITRAMENTO DE LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A escrituração do diário em partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares, impossibilitando a conferência com os documentos de suporte e, ainda, a inexistência de livro caixa, impõe o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. (AC 1202-000.993, de 12/06/2013)

Há, porém, decisões aparentemente no sentido oposto. Cito uma:

ARBITRAMENTO DO RESULTADO. LIVROS AUXILIARES. FALTA DE AUTENTICAÇÃO. LANÇAMENTOS TOTALIZADORES. PERÍODOS AUTUADOS POSTERIORMENTE. OPÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DO CONTRIBUINTE RESPEITADA. MESMAS IRREGULARIDADES PRESENTES. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A falta de autenticação de livros diário auxiliares e de remissão a suas folhas quando há lançamentos totalizadores para o diário geral são irregularidades que, de per si, não autorizam a arbitrar o resultado da pessoa jurídica, medida que se justifica quando a escrituração se mostra efetivamente imprestável para sua determinação, condição não caracterizada nos autos, sobretudo quando o autuante, em períodos autuados posteriormente, respeita a opção de tributação adotada pelo contribuinte, mormente presentes as mesmas irregularidades na escrituração. (AC 1301-001.810, 05/03/2015).

A divergência entre esta última decisão e as anteriores, contudo, é meramente aparente. Elas devem ser observadas sob o critério de se considerar o lucro arbitrado como medida extrema. Assim, não é o descumprimento de uma mera formalidade que determinará o arbitramento do lucro; formalidade esta, no presente caso, que não se restringiu apenas à falta de apresentação do livro auxiliar à autoridade fiscal, mas também a documentação de suporte dos lançamentos. O caso, porém, deve ser avaliado também do ponto de vista substancial.

Pois bem, ao deixar de arbitrar o lucro, a autoridade não desconsiderou apenas uma falha de forma (a ausência da apresentação do livro, além de documentos). Disso resultou a glosa substancial dos custos do período.

É relevante destacar que a autoridade fiscal glosou R\$ 29.874.728,05 dos custos, quando o valor registrado na DIPJ foi de R\$ 40.648.597,98 (fl. 23). Ou seja, foram glosados 73,5% do total registrado de custos do período. Com isso, o lucro real passou a R\$ 31.248.772,58.

Ora, como a receita bruta do período foi de R\$ 65.980.873,92, ao se aplicar o maior percentual do lucro arbitrado, que é próprio para a atividade de prestação de serviço, qual seja, 38,4%, o montante total do lucro arbitrado seria de R\$ 25.336.655,58. Isso torna evidente que a ausência de apresentação do livro auxiliar levou a um lançamento pelo regime do lucro real em valor significativamente superior ao que teria sido apurado pelo lucro arbitrado.

Nesses casos extremos, o CARF tem se posicionado pelo dever de a autoridade fiscal adotar a sistemática do lucro arbitrado e afastar o lançamento pelo lucro real. Cito um acórdão representativo dessa linha:

GLOSA DAS DESPESAS OPERACIONAIS. ARBITRAMENTO.

Incabível o lançamento pela sistemática do lucro real, quando a Fiscalização efetuou glosa de monta expressiva das despesas operacionais escriturada pela Contribuinte em razão da imprestabilidade da documentação apresentada, sendo aplicável, assim, a apuração do lucro tributável pela sistemática do arbitramento, em atenção a preceitos contábeis e ao pátrio ordenamento jurídico. (AC 1201-001.520, de 05/10/2016).

Dessa feita, seja do ponto de vista formal, mas sobretudo sob o critério substancial, a ausência da apresentação do Diário Auxiliar e da documentação pertinente impunha o arbitramento do lucro.

Ao não adotar esse regime e glosar a maior parte dos custos do contribuinte, a autoridade fiscal não aferiu o lucro real. Impunha-se, pois, o arbitramento.

Conclusão

Voto para negar provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar as questões preliminares para, no mérito, dar provimento integral.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Processo nº 10882.002338/2007-56
Acórdão n.º **1401-002.162**

S1-C4T1
Fl. 22.066
