



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15758.001037/2008-35
ACÓRDÃO	1402-007.158 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LABORATÓRIO DE PATOLOGIA CLÍNICA DR. HÉLIO LIMA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO. MÉTODO DE APURAÇÃO.
REGRA DE TRÊS. INADMISSIBILIDADE.

Não deve subsistir o lançamento de crédito tributário que apura a base de cálculo do tributos por meio de aproximações matemáticas, como o uso da regra de três. O lançamento tributário deve observar os critérios previstos no artigo 142 do CTN, exigindo a apuração clara e objetiva do fato gerador e da matéria tributável.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento, cancelando os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

LANÇAMENTO

Contra a sociedade acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 307 a 317, exigindo-lhe o pagamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), e, em decorrência de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no montante de no montante de R\$ 4.182.123,09 (quatro milhões, cento e oitenta e dois mil, cento e vinte e três reais e nove centavos), aí incluídos multa por lançamento de ofício e juros moratórios, como segue:

DEMONSTRATIVO I - VALORES LANÇADOS, EM R\$

IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	954.375,09	677.077,90	1.073.671,96	2.705.124,95
PIS	62.988,75	44.687,13	70.862,34	178.538,22
CSLL	343.575,03	243.748,03	386.521,90	973.844,96
COFINS	114.525,00	81.249,34	128.840,62	324.614,96
SOMA	1.475.463,87	1.046.762,4	1.659.896,82	4.182.123,09

Tais lançamentos originaram-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte da interessada.

Informa o Autor do feito haver comparecido a estabelecimento da interessada e que esta, intimada à entrega de seu livros Diário e LALUR, recusou-se peremptoriamente a fazê-lo, muito embora eles se encontrassem, naquela ocasião, à vista da autoridade lançadora, conforme relatado no Auto de Embaraço à Fiscalização de fls. 47 a 55 e na Representação Fiscal para Fins Penais de fls. 59 a 69.

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 279 a 305, detalha:

[...]

2.1 - Uma série de pagamentos, decorrentes de relações negociais, entre a UNIMED do ABC Cooperativa de Trabalho Médico, e a "fiscalizada", foram feitos pela UNIMED do ABC Cooperativa de Trabalho Médico, diretamente em conta bancária do diretor da "fiscalizada", Dr. Hélio Lima, através de depósitos bancários, que não transitaram pelo "Caixa" da "fiscalizada"

[...].

2.1.2 – [...] tudo leva a crer, que tal prática, pôde ser implementada com êxito pelas partes, (UNIMED do ABC e a "Fiscalizada"), em razão de que ambas as empresas, contam com dirigente comum, qual seja, o Dr. Hélio Lima. Sendo que na Unimed do ABC Cooperativa de Trabalho Médico, CNPJ 44.183.390/0001-64 é ele Diretor e, no Laboratório de Patologia Clínica Dr. Hélio Lima S/C Ltda, "fiscalizada", é ele Diretor Presidente. Acrescente-se ainda, que ambas as empresas aqui referidas [...] partilham na ocupação de imóveis, funcionários, no trato da contabilidade e atendimento ao Fisco, o que em muito dificulta sejam desvendados, eventuais interesses e práticas contra o Fisco, como a que aqui se expendeu e comprovou [...].

2.2 - Constatou-se ainda, da análise do faturamento da "fiscalizada", ser expressivo o montante do movimento entre a "fiscalizada" e a UNIMED do ABC Cooperativa de Trabalho Médico, no ano de 2003. Sendo que do universo do faturamento da "fiscalizada", cerca de noventa por cento (90%) de sua receita bruta é oriunda da relação negocial com a UNIMED do ABC Cooperativa de Trabalho Médico [...]. Reforça nossa observação, o fato de que o responsável pelo atendimento à Fiscalização e pela assessoria financeira da "fiscalizada", Sr. Hélio de Matos Ferraz, também o é da UNIMED do ABC Cooperativa de Trabalho Médico (doc. 03).

Nesta linha, o Autor do feito faz menção ao documento de fls. 117 e 113 (nesta ordem), emitido pela interessada, em que esta admite:

[...] 1.1. Alguns exames de diagnóstico utilizam Materiais e Medicamentos. A tabela da Associação Médica Brasileira estabelece valores de referência para estabelecimento do preço, distinguindo uma parcela para Honorários dos profissionais médicos e outra parcela para os Materiais e Medicamentos.

1.2. Com base nesta referência, o contrato de prestação de serviços entre o Laboratório de Patologia Clínica Dr Hélio Lima Ltda e a UNIMED ABC Cooperativa de Trabalho Médico estabeleceu esta distinção, definindo que, do preço contratado, 70% destinava-se ao custeio dos Honorários e Médicos e os demais 30%, ao custeio dos Materiais e Medicamentos.

1.3. Seguindo orientação de alguns técnicos, os valores do reembolso não estariam sujeitos a tributação, razão pela qual os pagamentos relativos ao reembolso de Materiais e Medicamentos foram, durante algum tempo, cobrados separadamente.

O Autor do feito esclarece que tal prática se encontrava expressa em contrato firmado entre Unimed e a interessada, como segue:

3.2 - Nos preços ficam discriminados os seguintes percentuais para as respectivas destinações:

a) 30% (trinta por cento) corresponderá ao reembolso do custo dos materiais e medicamentos utilizados pela CONTRATADA;

b) 70% (setenta por cento) pela prestação dos profissionais ligados à pessoa jurídica da CONTRATADA.

As planilhas de fls. 109 e 111 relacionam valores extraídos da conta 314.01.0001 (“Reembolso de materiais e medicamentos”), relativos a pagamentos recebidos de UNIMED ABC no terceiro e no quarto trimestres de 2003, a título de “Receita de reembolso de materiais e medicamentos”. A partir destas informações, e considerando o esclarecimento prestado pela interessada às fls. 117 e 113, o Autor do feito estimou a base de cálculo dos presentes lançamentos.

Por oportuno, saliente-se que, em face do embaraço à fiscalização oposto pela interessada, as penalidades pecuniárias foram acrescidas de 50%.

IMPUGNAÇÃO

Ciente em 26 de fevereiro de 2008 (fl. 315), a interessada apresentou, em 23 de janeiro de 2009, sua impugnação de fls. 385 a 430, alegando, em resumo, o que segue.

Ela mantém silêncio no que tange ao embaraço oposto à fiscalização, observando apenas haver apresentado “Defesa Administrativa” e “Representação” contra o procedimento do Auditor Fiscal e preposto responsável pela fiscalização”.

Quanto ao Termo de Verificação e Constatação Fiscal, declara que “*não discorda das alegações contidas no item 2.1 , quanto aos depósitos efetuados de forma direta na conta bancária de seu Diretor*”, embora afirme que haja procedido a uma “*revisão geral dos procedimentos administrativos e contábeis que vinham sendo adotados*”, da qual teria resultado o reconhecimento de “*todos os possíveis efeitos contábeis e tributários decorrentes de inadequações de procedimentos que até então vinham sendo adotados*”.

Afirma haver recalculado e parcelado “*todos os Impostos e Contribuições (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS)*”, que resultou no montante consolidado da ordem de R\$ 7.000.000,00 (sete milhões de reais)”.

Junta cópias reprográficas de partes do Termo de Verificação e Constatação Fiscal e observa:

4.3 O item 5 - Metodologia aplicada na reconstituição dos valores das Receitas da Fiscalizada - não apresenta qualquer respaldo nos documentos apresentados pelo Laboratório e, muito menos, nos fatos descritos pelo contribuinte em todas as respostas formuladas às notificações fiscais constantes no processo.

Isso porque, o método utilizado pelo Fisco para reconstituir da fiscalizada foi:

- "REGRA DE TRÊS SIMPLES" e;*
- "VALORES CONHECIDOS".*

► No 3o trimestre de 2003, o que a Receita Federal chamou “VALOR CONHECIDO” foi o grupo de contas denominado de OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS, cujos valores são dependentes do valor das notas fiscais.

► Já no 4o trimestre de 2003, o que a Receita Federal escolheu como "VALOR CONHECIDO", foi o valor da conta denominada RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, que corresponde à apropriação das receitas pelo valor das NOTAS FISCAIS emitidas.

Afirma que “não há qualquer menção à razão desta escolha [...] absolutamente arbitrária e sem qualquer sentido lógico”.

Assegura que os valores consignados em sua DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - encontrariam respaldo em sua escrituração.

Em sessão de 16 de outubro de 2014 (e-fls.3208) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004

RECEITA BRUTA

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

OMISSÃO DE RECEITA

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual expõe os fundamentos de fato e de direito que serão desenvolvidos no voto.

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAFAEL ZEDRAL**, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito, o Recurso Voluntário deve ser declarado provido.

Conforme relatado, a Fiscalização identificou que uma parcela das receitas auferidas pela empresa junto à Cooperativa médica Unimed do ABC Paulista não transitava pelas contas contábeis da empresa. Descobriu-se que esta parcela não contabilizada era depositada diretamente na conta bancária de pessoa física do diretor presidente da recorrente, o qual era também diretor da Unimed do ABC Paulista. As empresas estavam domiciliadas no mesmo endereço e compartilhavam estruturas administrativas:

[...]

2.1 - Uma série de pagamentos, decorrentes de relações negociais, entre a UNIMED do ABC Cooperativa de Trabalho Médico, e a "fiscalizada", foram feitos pela UNIMED do ABC Cooperativa de Trabalho Médico, diretamente em conta bancária do diretor da "fiscalizada", Dr. Hélio Lima, através de depósitos bancários, que não transitaram pelo "Caixa" da "fiscalizada"

Constatado este fato, a autoridade fiscal efetuou o lançamento dos tributos, utilizando a regra de três simples para projetar o valor do montante que deveria ter sido tributado nas contas da DIPJ. A base de cálculo do lançamento corresponde à diferença entre o valor declarado e o valor projetado pela regra de três simples.

Há que se ter em mente que os valores que não transitavam na contabilidade da empresa, posto que eram depositados na conta do Sr. Hélio Lima, correspondiam às OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

A Fiscalização afirma que o próprio contrato entre a recorrente e a Unimed do ABC previa a discriminação das receitas em:

“a) 30% (trinta por cento) corresponderá ao reembolso do custo dos materiais e medicamentos utilizados pela CONTRATADA;

b) 70% (setenta por cento) pela prestação dos profissionais ligados à pessoa jurídica da CONTRATADA.”

Os valores envolvidos nesta operação era de, salvo engano, R\$ 4.158.900,50. É o que depreende da série de intimações realizadas, seguidas das respostas dadas pela recorrente.

Nas e-fls. 109 e 110 dos autos vemos as tabelas da conta 314.01.0001 REEMBOLSO DE MATERIAIS, discriminados por nota fiscal, mês de emissão e trimestre:

	REEMBOLSO DE MATERIAIS
	CONTA 314.01.0001
3º TRIMESTRE	R\$ 3.034.098,57
4º TRIMESTRE	R\$ 1.124.801,93
	R\$ 4.158.900,50

Na e-fls. 113, após responder aos quesitos sobre os detalhes dos fornecedores dos materiais e medicamentos, a representante da empresa afirmou que estes valores de reembolso de materiais eram depositados na conta pessoal do Sr. Hélio de Lima:

O reembolso era feito pela UNIMED ABC Cooperativa de Trabalho Médico.

Sub item (iii): Os pagamentos eram feitos através de créditos em conta corrente do sócio do Laboratório, por conta e ordem do Beneficiário do Pagamento. !!!

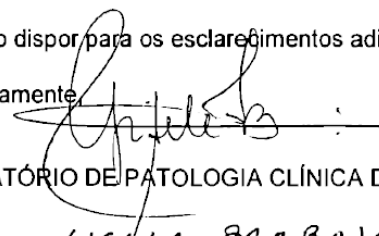
Sub item (iv): Os pagamentos eram feitos através de créditos em conta corrente. !!!

Sub item (v): Considerando o exposto no item 1 desta correspondência, o procedimento de reembolso foi eliminado. Ou seja, o que era reembolso passou a ser o complemento do valor dos serviços contratados.

Sub item (vi): Idem sub item (v).

Ao inteiro dispor para os esclarecimentos adicionais que se fizerem necessários,

Atenciosamente,




LABORATÓRIO DE PATOLOGIA CLÍNICA DR HÉLIO LIMA LTDA

HELIO DE LIMA

Logo, entendo que, salvo melhor entendimento, estes valores, objetivamente apuráveis, é que deveriam nortear o procedimento de fiscalização.

No entanto, não é o que se verifica da leitura do termo de verificação e constatação fiscal, que embasou o auto de infração.

Todas as notas fiscais de emissão da recorrente estavam na posse da Fiscalização. Para apurar eventual omissão de receita, bastava somar todas os valores totais das notas fiscais de serviço, comparando o montante obtido com os valores declarados na DIPJ em cada trimestre.

No entanto, a Fiscalização adotou uma das linhas da Ficha 06A da DIPJ como a base conhecida. No caso do 3º Trimestre, adotou-se a linha 30 – Outras receitas operacionais, no valor de R\$ 3.034.087,57. Como o contrato com a Unimed do ABC previa que 30% das faturas

correspondiam à reembolso de materiais, entendeu-se que que linha 30 – Outras receitas operacionais corresponderia à 30% do faturamento da empresa.

Logo, se R\$ 3.034.087,57 corresponde à 30%, os outros 70%, que corresponderia à receita de prestação de serviço, deveriam ser R\$ 7.079.563,33, valor que deveria, segundo a Fiscalização, ter sido informado na linha 08- Receita de prestação de serviços da Ficha 06A da DIPJ. Mas como nesta ficha encontra-se o valor de R\$ 3.785.162,44, identificou-se omissão de receita.

DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE RECEITA NO 3 TRIM 2003 CONFORME ESCLARECIMENTOS DO CONTRIBUINTE					
Discriminação	DECLARADO EM DIPJ	RECALCULADO COM ESCLARECIMENTOS ACRÉSCIMOS	VALOR DIFERENÇA		TOTAL DA DIFERENÇA RECEITA NO 3 TRIM 2003 R\$
Receita Prestação Serviços	3.785.162,44	7.079.563,35	(3.294.400,91)		
Outras Receitas Operacionais	3.034.087,57	3.034.087,57	-		
			SOMA		3.294.400,91

DEMONSTRATIVO DA DIFERENÇA DE RECEITA NO 4 TRIM 2003 CONFORME ESCLARECIMENTOS DO CONTRIBUINTE					
Discriminação	DECLARADO EM DIPJ	RECALCULADO COM ESCLARECIMENTOS ACRÉSCIMOS	VALOR DIFERENÇA		TOTAL DA DIFERENÇA RECEITA NO 4 TRIM 2003 R\$
Receita Prestação Serviços	3.851.083,30	3.851.083,30	-		
Outras Receitas Operacionais	1.124.801,98	1.647.901,41	(523.099,43)		
			SOMA		523.099,43

A autoridade fiscal explica a seguir o seu método de cálculo:

“Acrescente-se ainda que, a consistência da proporção estabelecida em contrato, de 70% e 30% para a discriminação dos serviços prestados nos terceiro e quarto trimestres de 2.003 ao ser aferida, resultou em inconsistência proporcional. Com apoio na matemática, e usando-se um valor conhecido, e a certeza de que o todo significa 100%, pode-se perfeitamente conhecer os valores das incógnitas : prestação de serviços e ou reembolso de materiais e medicamentos, dependendo do termo conhecido.

Ressalte-se mais, conforme esclarecimentos da própria "fiscalizada", os valores por ela segregados a título de reembolso de materiais e medicamentos, não eram faturados por notas fiscais de serviços, que neste caso não eram emitidas, mas sim, por meio de "recibos". Quanto ao recebimento destes valores a título de reembolso de materiais e medicamentos, eram feitos diretamente em conta do sócio Dr. Hélio de Lima, portanto à margem da contabilidade da "fiscalizada", pela UNIMED DO ABC — Cooperativa de Trabalho Médico.

Inquestionavelmente que os valores encontrados a menor nos terceiro e quarto trimestres de 2.003 quando da utilização da metodologia da reconstituição do valor das receitas de serviços da "fiscalizada" para com a UNIMED DO ABC — Cooperativa de Trabalho Médico tratam-se de omissão de receitas da "fiscalizada", **a despeito das corrigendas que efetuou, pois foram parciais** e portanto, insuficientes em seu valor que deve corresponder o total do faturamento da "fiscalizada" decorrente de suas relações de negócios com a UNIMED DO ABC — Cooperativa de Trabalho Médico e, que são exigidos pelo Fisco Federal.”

Com a devida vênia, este relator não pode concordar com este método de cálculo. Entendo que há sinais de que a recorrente poderia não ter corrigido totalmente as omissões de receita. Mas como já dito, a Fiscalização tinha conhecimento de todas as notas fiscais. Até mesmo os valores depositados na conta do Sr. Hélio de Lima também eram conhecidos, visto que este procedimento fiscal é resultado de um procedimento realizado anteriormente em relação aos tributos da pessoa física.

E entendo razoável o argumento da defesa de que a linha da DIPJ que a Fiscalização adotou como a base conhecida, utilizada para apurar a outra parte do todo, muda do 3º para o 4º trimestre:

“Se o valor declarado pela Recorrente a título de "Receita de prestação de Serviços" para o quarto trimestre foi aceito pela fiscalização e é possível comprová-lo pelo exame do razão da conta 311.01.003. questiona-se por que o mesmo critério não foi adotado para o terceiro trimestre do mesmo ano-calendário. se o razão da mesma conta foi apresentado pela Recorrente.

6. Da mesma forma, relativamente aos valores declarados como "Outras receitas" a documentação contábil de posse do Sr. Auditor Fiscal, a qual igualmente se encontra anexa à sua defesa de íls. demonstra sua veracidade.

O Razão da conta 314.01.0001 - Reembolso de Materiais e Medicamentos apresenta os lançamentos efetuados, mês e ano em que foram emitidas as notas fiscais que lhes deram origem, bem como as páginas do livro Razão onde se encontram lançadas.

O mesmo ocorre com os valores apurados a esse mesmo título para o quarto trimestre do mesmo ano-calendário.”

De fato, a Fiscalização entendeu como correto o valor lançado na DIPJ na linha de Receita de prestação de serviço, no 4º trimestre, e adotando o raciocínio que este valor corresponderia à 70%, apurou por interpolação matemática (regra de três), que a linha correspondente à Outras receitas estava incorreta.

Mas no terceiro trimestre foi exatamente a linha de outras receitas o valor adotado como correto, e utilizado para apurar o valor “incorreto” que era agora a Receita de prestação de serviço. Ou seja: o registro contábil (Razão) sobre as receitas operacionais está incorreto e correto

ao mesmo tempo, a depender o trimestre utilizado. O mesmo pode ser dito das contas “outras receitas”.

Ademais, também assiste razão à recorrente de que esta interpolação de receitas englobou operações comerciais realizadas por outras pessoas jurídica e até pessoas físicas, visto que a recorrente não tinha como único cliente a Unimed do ABC Paulista, como atestam as dezenas de notas fiscais juntadas a partir da e-fls. 493.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator