



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000549/2004-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.670 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente CREDCORP FOMENTO MERCANTIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

NULIDADE. VÍCIO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO.

A descrição das razões que levou a fiscalização a entender que os gastos que foram deduzidos da base de cálculo dos referidos tributos está evidenciada no Termo de Verificação Fiscal. No presente caso, os dispositivos citados dizem respeito à condição de dedutibilidade das despesas e as condições infringidas foram relatadas no Termo de Verificação Fiscal. Ausente, portanto, a nulidade.

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

LUCRO REAL. GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO. IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A glosa de praticamente todos os custos e despesas operacionais declarados pelo contribuinte impossibilita a apuração do lucro real, por falta dos requisitos essenciais da tributação com base no lucro real, qual sejam, a escrituração contábil respaldada em livros e documentação hábil e idônea e o aspecto negativo da base de cálculo (despesas). A renda é composta pelo confronto entre aspectos positivos (receitas) e negativos (despesas). Na ausência de um deles, não é possível a manutenção do regime tributário pelo Lucro Real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Neudson Cavalcante Albuquerque e Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ e CSLL em face da contribuinte, decorrente da glosa de despesas no período de 1999 a 2001, relativas a pagamentos efetuados às sociedades P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., CNPJ 01.793.382/0001-10 e B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., CNPJ 04.097.163/0001-95 em valores considerados elevados quando comparados com o faturamento do período declarado pela Recorrente, conforme sintetizou o relatório da DRJ, o qual passo adotar parcialmente, por bem sintetizar o contexto fático dos autos:

2. No Termo de Verificação de fls. 16 a 19, o Auditor Fiscal autuante informa ter constatado que a contribuinte apresentou DIRF's (Declarações do Imposto de Renda na Fonte), nos anos de 1999 a 2001, relativas a pagamentos efetuados aos contribuintes P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., CNPJ 01.793.382/0001-10 e B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., CNPJ 04.097.163/0001-95 em valores bastante elevados em relação ao seu faturamento. Conforme tabelas as fls. 16, expõe que a relação pagamento/faturamento foi se elevando ano a ano de 38,74%, em 1999, a 63,22%, em 2001, observando, ainda, que, ao se considerar apenas as receitas de serviços, tais pagamentos corresponderiam a cerca de 78% da receita no ano-base de 2001.

2.1. Relata o autuante que a empresa P&K, encerrada em 2000, tinha como sócios José Spada (50%) e José Kretly (50%) e que a empresa B&K tem como sócios Rodrigo Kretly Boselli (50%) e José Kretly (50%), sendo este último sogro e o Sr. Rodrigo filho do Sr. Orlando Carichio Boselli, proprietário da autuada.

2.2. Prossegue relatando que a contribuinte fora intimada a apresentar cópia dos documentos representativos da prestação de serviços; comprovar o efetivo pagamento dos valores constantes do livro razão e comprovar a necessidade e a efetiva prestação dos serviços em questão. Em resposta a interessada apresentou cópia dos contratos de prestação de serviços e informou que parte dos cheques já haviam sido apresentados à fiscalização e entregou mais alguns, salientando que os cheques emitidos eram sacados em nome dos funcionários das prestadoras de serviços. A contribuinte informou que os serviços eram necessários e apresentou a relação dos funcionários da empresa B&K.

2.3. Expõe que ao analisar os cheques apresentados, verificou-se que alguns foram emitidos para os beneficiários relacionados às fls. 17, sendo que os beneficiários Gilson Pereira da Silva, Marcelo Aparecido Gomes, Alexandre Camilo Rodrigues, Antonio José Ribeiro, André Luis Nascimento Baldin, Maria Aparecida Fátima Gonçalves, Adriano Faria Oliveira e Odair Pereira da Silva aparecem na listagem de funcionários da empresa B&K, ou das DIRF apresentadas pela mesma. Alguns cheques tinham como beneficiária a empresa P&K e a grande maioria tinha como beneficiária a própria Credcorp sendo que todos foram endossados no verso e foram sacados na boca do caixa da instituição financeira. Constatou que nem todos os cheques foram apresentados pela fiscalizada e que aqueles apresentados demonstram que os valores não chegaram ao caixa dos prestadores de serviços e que pesquisa junto As Declarações de CPMF das instituições financeiras confirma que nos anos em questão praticamente não houve transito de recursos em conta-corrente de depósito dos contribuintes prestadores de serviços.

2.4. Informa também que o contrato apresentado pela Credcorp em relação ao prestador de serviço B&K tem por finalidade a prestação de serviços na elaboração de cadastros dos clientes da contratante com comprovação dos registros, atividade, localização, ramo de exploração comercial, industrial ou prestação de serviços. O preço contratado era de R\$

4,00 por hora/homem atualizável pelo IGP. Semelhante era o contrato firmado com a P&K, alterando-se apenas o preço para R\$ 3,80 por homem/hora.

2.5. O autuante pondera que, (1) tomando o valor de R\$ 517.034,37, pago pela Credcorp em 2001, dividido pelo preço de R\$ 4,00, ter-se-ia um total de 129.258,59 horas homem; (2) considerando-se uma jornada de quarenta horas semanais e um total de cinquenta e duas semanas no ano, ter-se-ia um total de 2.080 horas/homem ano e que (3) ao se dividir 129.258,59 horas por 2.080, concluir-se-ia que o prestador de serviço teria que ter cerca de 62,14 funcionários, pra fazer jus a tal pagamento.

2.6. As constatações fiscais aliadas ao fato de que a contribuinte não apresentou qualquer indício de que o serviço tenha sido realmente prestado levaram a fiscalização a concluir *que os pagamentos efetuados apenas se justificam para que o contribuinte deixe de recolher os tributos devidos:*

1. *Apesar de intimados, o contribuinte e o prestador de serviços não apresentaram quaisquer documentos que demonstrem a efetiva prestação de serviços pelas duas empresas ou mesmo a necessidade da utilização dos mesmos;*

2. *Os pagamentos jamais entraram no caixa das prestadoras de serviços, sendo que a maioria dos cheques foi emitida em nome do contribuinte Credcorp e todos foram sacados na boca do caixa;*

3. *Os valores pagos pelo contribuinte são extremamente elevados e desproporcionais em relação ao faturamento do mesmo e os prestadores de serviço jamais poderiam ter prestado o serviço na proporção do prep combinado no contrato de prestação de serviços.*

4. *Os principais sócios das prestadoras de serviços são parentes do sócio do contribuinte, sendo que o sogro, Sr. JOSÉ KRETLY, não apresenta rendimentos da mesma, apesar de ter cinquenta por cento de participação nas duas;*

5. *os dois prestadores de serviço eram optantes do simples nos períodos em fiscalização, o que demonstra a economia tributária do contribuinte ao desviar recursos que deveriam ser tributados pelo lucro real para o simples.*

4. Irresignada com o lançamento do qual tomou conhecimento em 04/05/2004 (A.R. a fl. 219), a interessada, por intermédio de seu sócio gerente (does. As fls. 249 a 261), apresentou, em 02/06/2004, a impugnação de fls. 220 a 247, acompanhada dos documentos de fls. 248 a 365.

4.1. Na peça de defesa, a contribuinte alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração que no seu entender *está desprovido de qualquer relação lógica com os dispositivos invocados em sua capitulação*. Nesse sentido argumenta que:

- a descrição dos fatos constante do Termo de Verificação fiscal não coincide com a fundamentação legal discriminada no AI;
- restou para a impugnante um prejuízo irrecuperável, qual seja, ser autuada com base em legislação que não é, sequer, aplicável ao caso;
- o auto de Infração seria manifestamente nulo, vez que não atendeu a um dos requisitos obrigatoriamente exigidos no auto de Infração, qual seja, a correta capitulação legal infringida (art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972);

4.2. Quanto ao mérito, a impugnante argui a improcedência da glosa defendendo a necessidade dos serviços realizados pelas empresas "P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda" e B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda" e, para tanto, passa a discorrer sobre seu objeto social e sobre a atividade de "Factoring". Alega que nos anos-calendário de 1999 a 2001 não possuía empregados, consoante se verifica pelas cópias das DIPJ's anexadas às fls. 282 a 288, e em assim sendo, para atingir seus objetivos contratou os serviços prestados pelas referidas empresas, conforme Contratos de Prestação de Serviços (fls. 289/290), para elaboração de cadastros de clientes, com a comprovação dos registros, atividade, localização, ramo de exploração comercial, industrial ou prestação de serviços.

4.2.1. Argumenta também que:

- a empresa B&K, atendendo a intimação do Sr. AFRF, apresentou memorial descritivo dos serviços por ela prestados (doc. de fls. 293);
- os serviços contratados são de extrema relevância, tendo em vista que eram as prestadoras de serviços que elaboravam o cadastro de clientes (modelos — docs. fls. 294/319);

- resta demonstrado que as despesas referentes às mencionadas empresas são totalmente necessárias para a atividade desenvolvida pela impugnante, pois, caso contrário, não conseguiria operacionalizar sua atividade *de factoring*.

- em momento algum o Sr. AFRF alegou não restar demonstrada a normalidade e a usualidade da referida despesa para o tipo de atividade desenvolvida pela impugnante, questionando o fato de uma despesa usual e normal ser considerada desnecessária;

4.2.2. Para comprovar a efetiva prestação de serviços, informa que os objetivos das empresas contratadas eram a elaboração de cadastros de clientes, ou seja do banco de dados da impugnante e a comprovação se dá por meio de cópias autenticadas dos contratos de Prestação de Serviços (fls. 289/290), dos cadastros elaborados pelas empresas contratadas (amostra às fls. 294 a 319), das faturas de serviços emitidas (fls. 323/350) e do pagamento realizado por meio dos cheques apresentados A fiscalização e que se encontram relacionados às fls. 351 e 352. Neste diapasão, mostrou-se surpreso com o fato de o autuante afirmar que "o contribuinte não apresentou qualquer indício de que o serviço tenha realmente sido prestado", posto que a mesma documentação fora apresentada para análise da fiscalização. Salientou, ainda, que os cheques emitidos pela impugnante eram sacados em nome dos funcionários das referidas prestadoras de serviços e as eventuais diferenças também eram depositadas pelo caixa em nome dos funcionários. Entende que os documentos apresentados, em face da natureza dos serviços prestados, são as únicas provas possíveis de se produzir e que esta também seria a posição do Conselho de Contribuintes, conforme ementas que colaciona.

4.2.3. Reclama a impugnante que não tem fundamento a alegação do Sr. AFRF de que os valores pagos para as prestadoras de serviços são elevados e desproporcionais em relação ao faturamento da impugnante, posto que o mercado de factoring teve um considerável aumento de negócios a partir de 2000 e, por outro lado, a receita operacional dessas empresas teve uma queda significativa, conforme demonstrativo elaborado pela ANFAC (fl. 239) e teria sido isso o que ocorreu com a impugnante. Tais fatos demonstrariam que os valores pagos pela impugnante não eram elevados e desproporcionais.

4.2.4. A interessada também contesta a alegação do SR. AFRF de que os prestadores de serviço jamais poderiam ter prestado o serviço na proporção do preço combinado nos contratos de prestação de serviços (preço homem/hora), pois a conclusão baseou-se tão somente nos valores pagos em 2001 para uma prestadora (B&K) e, ainda, em nenhum momento demonstrou a quantidade de funcionários contratados pelas prestadoras de serviços, bem como se ocorreu ou não o pagamento de horas extras e a contratação de funcionários temporários para a prestação de tais serviços. E, ainda, não demonstrou o valor pago pelo mercado na prestação dos referidos serviços.

4.2.5. Assevera que o fato dos principais sócios das prestadoras de serviços serem parentes dos sócios não implica em nenhuma infração fiscal. Conclui o tópico afirmando que somente poderiam ter sido glosados os valores pagos acima do preço de mercado de tais serviços e não sobre o valor total, como foi feito.

4.3. Contrapõe-se, ainda a impugnante à exigência da CSLL, pois além dos motivos já apontados em relação ao IRPJ entende que a Lei nº 7689/88 não prevê esse tipo de indedutibilidade para despesas, relativamente à CSLL (somente para provisões e despesas com doações, alimentação a diretores, etc).

Ao final, a DRJ decidiu manter o lançamento na sua integralidade, julgando improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte, nos termos do acórdão cuja ementa segue transcrita abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1999, 31/12/2000, 31/12/2001

IRPJ. CSLL. PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A dedutibilidade de despesas com prestação de serviços, pressupõe a prova da necessidade e efetiva realização deles, não bastando a comprovação de que foram contratados, assumidos e pagos.

Lançamento Procedente

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 400 a 427), ratificando as razões constantes da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

1. Preliminar. Nulidade do Auto de Infração: vício na capitulação legal do lançamento.

Inicialmente, registra-se que a DRJ afastou a alegação com relação à nulidade dos Autos de Infração por inadequada tipificação legal dos fatos, por considerar que a fiscalização demonstrou que realmente ocorreu a infração imputada ao contribuinte, fazendo com que ele soubesse porque foi autuado, de modo que não haveria prejuízo para elaboração de sua defesa. Afirmou, ainda, que (e-fl. 387):

No presente caso, a infração cometida encontra-se claramente descrita na folha de continuação ao Auto de Infração (fls. 03 e 08) e no Termo de Verificação de fls. 16 a 19, qual seja: a dedução de despesa considerada não comprovada, impondo-se, portanto a glosa do correspondente valor.

Segundo afirmou a Recorrente, tais argumentos não são suficientes para afastar a nulidade que permeia o lançamento, uma vez que a matéria tributável está em evidente descompasso com a capitulação legal constante dos Autos de Infração. Isso, porque os únicos dispositivos citados nos referidos documentos para fundamentar a glosa das despesas são os arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99, que fazem menção aos requisitos para dedutibilidade das despesas, tais como à necessidade e usualidade, e nada dizem sobre a suspeita que conduziu o procedimento de fiscalização e a constituição do crédito tributário, qual seja, a glosa de despesas não comprovadas.

Com relação a esse ponto, nota-se que a Autoridade Administrativa apenas indicou, de forma genérica, inúmeros dispositivos regulamentares, mas sem apontar de forma precisa quais foram infringidos pelo Contribuinte. Assim, além de não colacionar expressamente dispositivo de lei que entende ser aplicado ao caso em comento, deixou de relacionar o contexto

fático descrito no Termo de Verificação Fiscal com o respectivo dispositivo legal que justificasse desconsiderar aspectos da operação do contribuinte, por ele declarada em sua escrita fiscal, para exigir-lhe IRPJ e CSLL sobre os valores das despesas que considerou fictícias.

No presente caso, a descrição das razões que levou a fiscalização a entender que os gastos que foram deduzidos da base de cálculo dos referidos tributos encontra-se evidenciada no Termo de Verificação Fiscal. Assim, analisando as informações em conjunto, é possível suprir uma eventual nulidade decorrente de indicação de dispositivos genéricos.

Até porque, os dispositivos citados dizem respeito à condição de dedutibilidade das despesas e as condições infringidas foram relatadas no Termo de Verificação Fiscal. Nesse caso, portanto, supero a nulidade apontada.

2. Contexto das operações e análise das despesas glosadas.

Conforme se depreende do relatório acima, assim como dos excertos do acórdão da DRJ, a controvérsia que permeia os Autos de Infração diz respeito à glosa de despesas consideradas como não comprovadas pela fiscalização. Isso, porque, após as diligências fiscais, a Autoridade Administrativa considerou que as despesas oriundas dos serviços prestados pelas empresas P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda. e B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda nos anos de 1999 a 2001 foram fictícias.

Destaca-se, inicialmente, os diversos documentos anexados aos autos pela Recorrente, dos quais sobressaem os que seguem abaixo:

- a. Contratos de Prestação de Serviço firmado entre a Recorrente (Credcorp) e as contratadas (i) P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda. (e-fl. 298) e (ii) B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda. (e-fl. 145 e 297).
- b. Notas Fiscais de fatura dos serviços, emitidas pela (i) B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda. (e-fls. 146 a 157 e 345 a 358) e pela (ii) P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda. (e-fls. 331 a 344).
- c. Cheques emitidos pela Recorrente em favor da (i) B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., assim como da (ii) P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., assim como de funcionários dessas empresas e em favor da própria Recorrente (e-fls. 51 a 140 e 177 a 206);
- d. Razão Contábil da Recorrente com os lançamentos das despesas glosadas (e-fls. 362 a 373); e
- e. Demonstrativo de pagamento (e-fl. 50), e demonstrativos com a relação das despesas lançadas na contabilidade e as notas fiscais anexadas aos autos (e-fl. 207 a 209 e 359 a 361).

Não obstante a densidade probatória, a autoridade fiscal entendeu por bem glosar as despesas lançadas na escrita fiscal da contribuinte em relação aos pagamentos pela prestação dos serviços das pessoas jurídicas indicadas acima. Ainda, o motivo que embasou tal decisão se pautou em indícios que, segundo a fiscalização, levantaram dúvidas sobre a veracidade de tais operações, tais como:

- (i) Os valores levados à despesa correspondem a um percentual alto em relação ao faturamento da Recorrente. Ademais, destacou que tais despesas foram se elevando ano a ano, começando com 38,74% do faturamento e encerrando em 63,22%;
- (ii) Um dos sócios das Recorrentes, o Sr. José Kretly, seria o sogro do Sr. Rodrigo Kretly Boselli, que é filho do Sr. Orlando Carichio Boselly, sócio da empresa Credcorp (Recorrente).
- (iii) As empresas prestadoras de serviço eram optantes pelo Simples Nacional à época dos fatos geradores, fato que supostamente evidenciaria a economia tributária em se transferir as receitas da Recorrente a estas empresas.
- (iv) Além disso, a fiscalização apresentou o cálculo de quantos empregados seriam necessários nas empresas contratadas em relação ao preço pactuado para a prestação de serviços. Ao final, considerou que o resultado dessa equação representaria realidade que não se amoldava ao contexto fático das operações do contribuinte, já que, para fazer jus ao pagamento, as contratadas deveriam manter registro de 62,14 funcionários.
- (v) Destacou, ainda, o fato de que os cheques eram emitidos em favor das pessoas físicas e da própria Recorrente, assim como que a pesquisa junto às declarações de CPMF das instituições financeiras confirma que nos anos autuados o trânsito de recursos em contra corrente de depósito dos contribuintes prestadores de serviços não é compatível com a informação a respeito dos pagamentos informados.

Registre-se, nesse ponto, que os motivos levantados nos itens (i) a (iv) não passam de suposições feitas pela Autoridade Administrativa e que, por si só, não poderiam levar à consequência de desconsiderar o arcabouço probatório trazido aos autos pela Recorrente para justificar a glosa de tais despesas.

Não obstante esse fato, os cheques emitidos em nome de pessoas físicas e da própria Recorrente de fato levantam incertezas em relação ao pagamento pela prestação de serviços. Assim, como bem destacou o acórdão da DRJ:

8.2. Também a mera relação de cheques (fls. 351/353) nada prova, porquanto a autoridade fiscal demonstrou a partir das cópias dos cheques apresentados que estes encontravam ou eram nominais a pessoas físicas (pessoas algumas inclusive que constavam de DIRF da Prestadora de Serviço) ou quando nominais à interessada eram endossados a terceiros, de forma que a entrada/entrega dos recursos ao Caixa (Disponibilidades) das Prestadoras de Serviço não restou provada.

Ademais, não consta dos autos as declarações do Simples Nacional das empresas prestadoras de serviço para que fosse possível verificar se as receitas correspondentes a tais serviços foram devidamente tributadas por estas pessoas jurídicas.

Diante desse contexto, seria razoável admitir que não há nos autos elementos suficientes que permitam auferir que as despesas foram efetivamente incorridas, tendo em vista a impossibilidade de verificar parte dos pagamentos declarados, assim como que a movimentação financeira das prestadoras de serviço era incompatível com o total de despesas informadas pela contribuinte.

Entretanto, essa conclusão não poderia ter sido automaticamente aplicada a todos os valores registrados como despesas durante o período analisado, já que a Recorrente anexou aos autos cheques emitidos em nome das prestadoras de serviços (vide e-fls. 121, 127, 129, 131, 181, 182, 191, 192 e 199).

Evidencia-se, desse modo, a desídia da autoridade administrativa, que deixou de analisar parte das provas produzidas pelo Recorrente, desconsiderando-as, para reluzir apenas aqueles elementos que seriam favoráveis à lavratura dos Autos de Infração. Pela mesma razão, a decisão de primeira instância foi omissa, uma vez que não enfrentou todo o acervo probatório anexado aos autos.

Diante desse contexto, a contribuinte viu o seu direito de defesa cerceado, tendo em vista a ausência de análise de todos os elementos probatórios por ele apresentados, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

De toda forma, ainda que fosse possível desconsiderar tais elementos probatórios, tenho que o lançamento deve ser cancelado, eis que incorreu em grave erro na apuração da base de cálculo dos tributos exigidos. Explica-se.

A análise conjunta dos demonstrativos de apuração da base tributável e das DIPJs dos anos de 1999 a 2001 (e-fls. 291 -2001, 294-2000 e 296-1999) demonstram que as despesas glosadas pela fiscalização correspondem a mais de 70% do valor total das despesas deduzidas pela contribuinte na apuração da base de cálculo dos tributos ora exigidos. Inclusive, nos anos de 2000 e 2001 esse valor alcança os percentuais de 68% e 87%. Confira-se:

1. Despesas glosadas (e-fl. 17)

ANO	PAGAMENTOS	
1999	P&K	315.039,72
2000	B&K	43.054,66
2000	P&K	364.636,85
2001	B&K	517.034,37
TOTAL		1.239.765,60

2. Despesas Declaradas.

2.1. Ano-calendário de 1999:

Fl. 9 do Acórdão n.º 1201-003.670 - 1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16327.000549/2004-93

ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	0,00	0,00
02. Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	0,00	0,00
03. Prestação de Serviços por PF sem Vinc. Empregatício	8.320,00	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	406.049,08	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FGTS)	0,00	0,00
06. Doações e Patroc. de Car. Cult. e Art. (Lei nº 8.313/91)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ensino e Pesq. (Lei nº 9.249/95, art.13, §2º)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Cíveis (Lei nº 9.249/95, art.13, §2º)	0,00	0,00
09. Outras Contribuições e Doações	0,00	0,00
10. Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00
11. PIS/PASEP	0,00	0,00
12. COFINS	0,00	0,00
13. Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	4.349,58	0,00
14. Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
15. Aluguéis	44.444,83	0,00
16. Despesas c/ Veículos e de Conserv. de Bens e Instalações	7.341,05	0,00
17. Propaganda e Publicidade	0,00	0,00
18. Multas	0,00	0,00
19. Encargos de Depreciação e Amortização	0,00	0,00
20. Perdas em Operações de Crédito	9.293,00	0,00
21. Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	0,00	0,00
22. Demais Provisões	0,00	0,00
23. Gratificações a Administradores	0,00	0,00
24. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
25. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	0,00	0,00
26. Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	0,00	0,00
27. Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
28. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	1.193,75	0,00
29. Outras Despesas Operacionais	104.073,94	0,00
30. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	585.065,23	0,00

2.2. Ano-calendário de 2000 (71,38%):

		Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	0,00	0,00
02. Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	0,00	0,00
03. Prestação de Serviços por PF sem Vinc. Empregatício	14.287,16	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	425.819,23	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FGTS)	828,00	0,00
06. Doações e Patroc. de Car. Cult. e Art. (Lei nº 8.313/91)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ensino e Pesq. (Lei nº 9.249/95, art.13, §2º)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Cíveis (Lei nº 9.249/95, art.13, §2º)	0,00	0,00
09. Outras Contribuições e Doações	0,00	0,00
10. Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00
11. PIS/PASEP	0,00	0,00
12. COFINS	0,00	0,00
13. CPMF	0,00	0,00
14. Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	5.982,44	0,00
15. Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16. Aluguéis	75.066,27	0,00
17. Despesas c/ Veículos e de Conserv. de Bens e Instalações	1.166,87	0,00
18. Propaganda e Publicidade	0,00	0,00
19. Multas	0,00	0,00
20. Encargos de Depreciação e Amortização	0,00	0,00
21. Perdas em Operações de Crédito	0,00	0,00
22. Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	0,00	0,00
23. Demais Provisões	0,00	0,00
24. Gratificações a Administradores	0,00	0,00
25. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
26. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	0,00	0,00
27. Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	0,00	0,00
28. Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
29. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	0,00	0,00
30. Outras Despesas Operacionais	73.377,48	0,00
31. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	596.527,45	0,00

2.3. Ano-calendário de 2001:

Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	0,00	0,00
02. Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	0,00	0,00
03. Prestação de Serviços por PF sem Vinc. Empregatício	2.000,00	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoas Jurídica	450.421,85	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FORTS)	400,00	0,00
06. Doações e Patroc. de Car. Cult. e Art. (Lei nº 8.313/91)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ensino e Pesq. (Lei nº 9.249/95, art.13, § 2º)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Cíveis	0,00	0,00
09. Outras Contribuições e Doações	0,00	0,00
10. Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00
11. PIS/Pasep	0,00	0,00
12. Cofins	0,00	0,00
13. CFPMF	0,00	0,00
14. Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	5.868,00	0,00
15. Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16. Aluguéis	66.281,47	0,00
17. Despesas c/ Veículos e de Conserv. de Bens e Instalações	139,49	0,00
18. Propaganda e Publicidade	0,00	0,00
19. Multas	0,00	0,00
20. Encargos de Depreciação e Amortização	0,00	0,00
21. Perdas em Operações de Crédito	24.294,00	0,00
22. Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	0,00	0,00
23. Demais Provisões	0,00	0,00
24. Gratificações a Administradores	0,00	0,00
25. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
26. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	0,00	0,00
27. Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	0,00	0,00
28. Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
29. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	0,00	0,00
30. Outras Despesas Operacionais	44.490,45	0,00
31. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	593.895,26	0,00

Ora, a glosa de praticamente todas as despesas declaradas pela contribuinte é o mesmo que desconsiderar a sua escrita fiscal, ainda que indiretamente, por considerá-la imprestável para a apuração do lucro real efetivo dos períodos analisados. Tal metodologia, ainda que possível, atrai a necessidade de aplicar o arbitramento do lucro como metodologia para aferir a base tributável da contribuinte. É o que determina o art. 47, II, “b”, da Lei nº 8.981/95:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, 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 fraude 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.

Ressalte-se, nesse ponto, que o arbitramento do lucro é medida que consiste em técnica de lançamento nos casos em que a Autoridade Fiscal não consiga identificar e mensurar o resultado tributável da contribuinte por outros meios.

O arbitramento não se confunde com penalidade por ausência de entrega de documentos contábeis e/ou fiscais ou, ainda, vício identificado em tais documentos. Trata-se, por outro lado, de modalidade de tributação excepcionada, que deve ser aplicada quando não for possível a apuração do resultado da pessoa jurídica. Ou seja, constitui instrumento que visa garantir e dar efetividade à legislação de regência do imposto, aplicável às hipóteses em que não seja possível a apuração do lucro real efetivo do contribuinte.

Dito isso, se a Fiscalização glosou montante expressivo das despesas declaradas em um determinado período, impõe-se o arbitramento do lucro. Na falta do arbitramento do lucro, não pode subsistir o lançamento do crédito tributário.

Nesse mesmo sentido, cabe destacar a recente decisão proferida por esta Corte Administrativa:

[...] LUCRO REAL. GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO. IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A glosa de praticamente todos os custos e despesas operacionais declarados pelo contribuinte impossibilita a apuração do lucro real, por falta dos requisitos essenciais da tributação com base no lucro real, qual seja, a escrituração contábil respaldada em livros e documentação hábil e idônea.

A glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro.

A glosa praticamente integral dos custos e despesas haverá de ensejar quando muito a aplicação da tributação sob a forma do chamado arbitramento em face da então imprestabilidade da escrita. Nunca porém a sua glosa, sob pena da subversão do fato gerador, dentro do chamado "lucro real" onde as despesas/custos devem ser abatidas da receita, assim apurando-se a base de cálculo impositiva.

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. Na falta do arbitramento do lucro, não subsiste o lançamento fiscal.

Não é cabível a glosa total de custos e/ou despesas da pessoa jurídica por falta de comprovação. Se a escrituração da empresa não possui lastro em documentos hábeis e idôneos, a sua contabilidade não se presta a apurar o lucro real, de modo que o arbitramento do lucro deve ser adotado como forma de apuração dos tributos devidos.

A legislação tributária não admite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, no regime do lucro real, diretamente sobre praticamente a totalidade da receita bruta pela glosa substancial de custos/despesas e muito menos sobre compras, exceto, no último caso, na hipótese de arbitramento quando a receita bruta não é conhecida o que não é o caso.

(Ac. nº 1301-003.503. Sessão de 21/11/2018)

Nesse caso especificamente, a situação se agrava, pois a própria Recorrente não tinha mão de obra para realizar o seu serviço, conforme informações extraídas da DIPJ. Em outras palavras, para desempenhar sua atividade, a Recorrente teria que se valer de mão de obra terceirizada ou de prestadores de serviços autônomos, como parece ter sido o caso. Não é admissível presumir que as despesas glosadas inexistiram e que não há nenhum custo relacionado à mão de obra, o que evidencia a necessidade de arbitramento da base de cálculo.

Caso contrário, a glosa de quase integralidade das despesas declaradas acarretaria a tributação da receita, em vez de tributar a materialidade do imposto sobre a renda (produto líquido do confronto entre receitas e despesas). Tal compreensão leva à conclusão no sentido de se cancelar a totalidade da exigência fiscal aqui discutida, por erro de direito na determinação do montante tributável, contrariando o que dispõe o art. 142, do CTN.

Por tudo que foi exposto, seja pela desídia da Autoridade Administrativa em analisar todo o acervo probatório trazido aos autos pela Recorrente, seja pelo erro em relação à metodologia aplicada para apuração da base tributável, tenho que os Autos de Infração estão maculados de vício insanável na via administrativa.

Finalmente, diante do cancelamento integral dos Autos de Infração, restam prejudicados os demais argumentos suscitados pela Recorrente.

Logo, meu voto é no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento, para julgar improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro