



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.000685/2010-21
ACÓRDÃO	1001-003.962 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	R&G FACTOR FOMENTO COMERCIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Restando comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, justificado está o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. Os custos dedutíveis são aqueles necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Os lançamentos de CSLL, PIS de incidência não-cumulativa e Cofins de incidência não-cumulativa sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva –Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva. Ausentes o conselheiro Jose Anchieta de Sousa e o conselheiro Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$250.262,57 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro real trimestral referente aos anos-calendário de 2005 e 2006, e-fls. 135-145:

001 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS GLOSAS DE CUSTOS

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data, que passa a fazer parte integrante do presente auto de infração. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

- Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99): artigos 247, 249 inciso I, 251 parágrafo único, 262 inciso I, 270, 275 inciso II, 290 inciso I, 299 §§ 1º e 2º e 300.

- Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: artigos 45 § 2º, 46 incisos I e III e 47 §§ 1º e 2º.

- Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977: artigos 6º § 2º alínea "a", 7º, 8º inciso I alínea "a", § 1º alínea "b" e § 2º inciso I, e 13 § 1º.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 116-123:

Ao longo dos anos-calendário examinados, a contribuinte contabilizou sob diversas contas, dispêndios considerados como custos dos serviços vendidos. Dentre essas contas, algumas não eram adequadas para abrigar lançamentos de determinada natureza, indicando que tais ocorrências tenham sido motivadas por problemas de classificação contábil.

Por outro lado, outras contas abrigaram lançamentos de dispêndios que embora fossem condizentes com as nomenclaturas das respectivas contas, eles nada tinham a ver com custos dos serviços vendidos, sendo mais apropriado tratá-los como despesas operacionais.

Constatamos ainda que, embora contabilizados em contas inadequadas, alguns dos dispêndios atendiam aos requisitos legais exigidos para dedutibilidade dos custos e/ou despesas operacionais, de sorte que do ponto de vista tributário essas classificações equivocadas não comprometeram a apuração do Imposto de Renda

Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos. Outros, porém, mesmo com melhor classificação contábil, não se revestiam dos referidos requisitos para dedutibilidade, ficando sujeitos a glosas.

As situações a que aqui nos referimos, ocorreram em contas cujos saldos foram informados nas linhas 29- Serviços Prestados por Pessoa Jurídica e 37- Outros Custos, das Fichas 04A- Custos dos Bens e Serviços Vendidos, das DIPJ/2006 e DIPJ/2007, relativas aos anos-calendário de 2005 e 2006, respectivamente. [...]

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$90.175,31 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro real trimestral referente aos anos-calendário de 2005 e 2006, e-fls. 146-152:

001 - CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data, que passa a fazer parte integrante do presente auto.de infração. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei no 7.689/88;

Art. 1º da Lei no 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$48.447,59 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos meses dos anos-calendário de 2005 e 2006, e-fls. 153-162:

001 - PIS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - APURAÇÃO REFLEXA FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data, que passa a fazer parte integrante do presente auto de infração. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Artigos 1º e 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a nova redação dada pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e, posteriormente, pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

- Auto de Infração a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$223.153,69 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos meses dos anos-calendário de 2005 e 2006, e-fls. 163-172:

001 - COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - APURAÇÃO REFLEXA FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data, que passa a fazer parte integrante do presente auto de infração. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Artigos 1º e 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a nova redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BSB/DF nº 03-079.938, de 24.05.2018, e-fls. 353-369:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/06/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006 Ementa:

DESPESA NÃO NECESSÁRIA. GLOSA.

A Fiscalização, diante da verificação de despesas incomuns para a atividade desempenhada pelo contribuinte, age corretamente ao intimá-lo a demonstrar a necessidade da despesa, pois o ônus de tal demonstração é efetivamente dele, ou seja, é ele quem pode ter elementos para demonstrar a vinculação de um determinado gasto a sua atividade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, aos lançamentos da CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. CSLL. REGRA APLICÁVEL

Fica, clara, a intenção do legislador ordinário de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64, pois se fosse para manter o art. 47 aplicável apenas para o IRPJ, não seria necessário fazer referência a ele no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar a impugnação improcedente.

Recurso Voluntário

Notificada em 11.06.2018, e-fl. 379, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 10.07.2018, e-fls. 381-413, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

I - PRELIMINARMENTE

3. A autuação fundou-se no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99). Assim, ausente de base legal, a exigência contida no auto de infração.

A decisão ora recorrida, contudo, entendeu que improcede a preliminar que indica a ausência de enquadramento legal, para constituição e cobrança dos supostos créditos do IRPJ.

Argumenta que se trata de “um rotundo equívoco da impugnante, pois o regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99) nada mais é do que uma consolidação de normas legais, de forma a dar a diversos operadores uma visão estruturada do quadro normativo do tributo” e que, ao final de cada artigo, é indicada a sua base legal entre parênteses.

A decisão, contudo, versa equívoco evidente, contrariando normas explícitas e básicas da legislação brasileira.

O Regulamento do Imposto de Renda não deixa de ser exatamente um regulamento. Que constitui um simples regulamento, não há qualquer dúvida. Além disso, encontra-se totalmente desatualizado quanto ao seu embasamento legal.

Não se pode esquecer nem contrariar a ementa do citado decreto 3000, de 1999, que cita categoricamente que se trata de norma administrativa que regulamenta as questões ligadas ao imposto de renda [...].

Claro, portanto, que a decisão ora recorrida elabora em equívoco inquestionável.

O regulamento, ou o decreto 3000, de 1999, não se declara uma consolidação de normas legais nem tem essa pretensão.

4. Por outro lado, uma consolidação há de ser constantemente atualizada. Ainda mais no Brasil, em que as normas crescem como formiga e se alteram como o tempo.

No entanto, no Decreto 3000, de 1999, nenhuma atualização foi feita, demonstrando claramente que ele não se apresenta como norma legal, conformando tão somente norma regulamentar que não serve de fundamento legal de nenhuma autuação.

Curioso e demonstrativo da contradição em que incorre a decisão ora recorrida é que, às fls. 366, ela procura indicar o art. 247 como fonte e comprovação de sua tese, no sentido de que os artigos do regulamento indicam a fonte legal, ou a sua base legal entre parênteses. Mas o artigo indicado, 247, no seu § 3º, fala exclusivamente dos valores controlados na parte “B” do Livro de Apuração do

Lucro Real LALUR. Ocorre que esses valores, são aqueles “existentes em 31 de dezembro de 1995”, a demonstrar claramente que se está frente a uma norma exclusivamente regulamentar.

5. Ademais, a decisão não se baseia em nenhuma fonte de legalidade. Ao contrário, destoa flagrantemente da legislação que regula expressamente a consolidação das leis.

Na verdade, a decisão ora recorrida procura argumentação bastante singelas, trazendo a lume quão desfundamentada está não podendo sustentar-se. Com efeito, a decisão ora recorrida mostra-se destituída de qualquer nexu jurídico.

A consolidação das leis está submetida a regras específicas.

Convém registrar que a consolidação de leis consiste na integração de todas as leis que regulam o assunto. Um exemplo clássico, no Brasil, é a Consolidação das Leis Trabalhistas – a CLT. Ali ocorreu a verdadeira consolidação. As inúmeras leis que regulavam o assunto foram, todas, reunidas num único texto.

Como consequência natural, lógica e jurídica, a consolidação das leis relativas àquele determinado assunto, traz, como efeito imediato, a revogação formal das leis incorporadas à consolidação. Essa constatação não é um argumento. É a lei que assim determina.

Com efeito, no caso da CLT, alguém se lembra de alguma lei antiga que regula o assunto?

Evidentemente, esse efeito legal não ocorre no regulamento do imposto de renda porquanto este não passa de um simples regulamento.

Ao contrário do que quer a decisão recorrida, o rotundo equívoco está estampado no acórdão que, por conseguinte, é nulo.

A Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que “dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal”, expressamente, diz, no § 1º do art. 13, incluído pela Lei Complementar 107, de 26.04.2001, que a consolidação constitui a integração de todas as leis pertinentes ao assunto e traz como consequência a revogação formal das leis incorporadas:

“Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal.

§ 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados.” Ora, consolidadas as normas, estas desaparecem para permanecer e prevalecer tão somente o texto consolidado.

E o art. 14, da Lei Complementar 95/98, enfaticamente prevê que a consolidação será precedida de um projeto de lei de consolidação, com a indicação precisa dos diplomas legais expressas ou implicitamente revogados. E mais, a apreciação e aprovação de tais projetos serão levados a cabo pelo Poder Legislativo, em procedimento simplificado (inciso II, na redação original e na redação dada pela LC 107, de 2001)

No caso presente, contudo, nenhuma consolidação se fez, nenhuma lei foi revogada. Nenhuma matéria foi consolidada. E as leis que regem o assunto continuam, até hoje, a ser continuamente alteradas pelas novas normas que regem o assunto.

O Regulamento do Imposto de Renda continua, portanto, a ser um simples regulamento, destituído de atualização e incapaz de promover a fundamentação legal obrigatória dos autos de infração.

Assim, a decisão recorrida funda-se em equívoco técnico intransponível, contrariando a legislação que rege a matéria. [...]

Impõe-se, portanto, a decretação de nulidade da decisão roa recorrida ou cabe reformá-la integralmente porquanto é destituída de fundamentação jurídica, apresentando tese totalmente destituída de validade, considerando que a autuação é nula, desprovida de qualquer fundamento legal que pudesse dar sustentação à cobrança dos vultosos valores cobrados, contrariando flagrantemente o disposto no art. 10 do Dec. 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Aguarda-se, portanto, a total reforma do acórdão ora recorrido.

6. Mas merece destaque a nulidade da decisão quando se refere à cobrança das contribuições ao PIS e à COFINS.

É visível a fragilidade da decisão recorrida, que contraria frontalmente o arcabouço jurídico que regula a matéria.

Trata-se de decisão completamente nula ao sequer analisar e julgar.

Na verdade, sequer pode ser considerada uma decisão, pois não decide.

Mesmo que a ora Recorrente não tivesse se defendido quanto à matéria, a decisão não poderia cancelar a cobrança absurda de tributos. A Constituição Federal estabelece que cabe a obediência ao princípio da moralidade e da legalidade. Ora a cobrança de um tributo em DUPLICIDADE, mostra-se contrária a princípios elementares do Direito pondo-se apenas a promover verdadeiro confisco.

A decisão mostra desconhecimento dos regimes de tributação das contribuições em discussão, porquanto o auto de infração promove a cobrança em CASCATA de

um tributo com a aplicação, contudo, das alíquotas somente cabíveis ao regime NÃO CUMULATIVO.

Ocorre, portanto, verdadeiro confisco que os I. Julgadores devem impedir.

III - OUTRAS NULIDADES

7. Além disso, a decisão ora recorrida apresenta outras nulidades, como se verá na sequência desta manifestação, explicitadas quando da análise do mérito, seja porque fundada em artigo de lei totalmente equivocado, apresentado texto que não se confirma na lei (art. 378 do CPC), seja por não analisar as despesas pondo-se somente ao trabalho de repetir o que consta da autuação, seja por outras razões adiante examinadas.

IV - DO MÉRITO

8. Alega a decisão ora contestada que a escrituração contábil faz prova contra o contribuinte. Chega a afirmar que o art. 378 do CPC disponha que “os livros comerciais provam contra o seu autor” e que “é lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos”.

Ocorre, contudo, que o art. 378 do CPC tem redação totalmente distinta. Seu texto se direciona ao dever de colaboração das partes no processo judicial:

“Art. 378. Ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade.”

Data vênia, o que se percebe é que a decisão ora recorrida não atua com equidade, mas toma, na verdade, as vezes de parte, buscando, mesmo com indicação de textos legais totalmente equivocados, assumir patrocínio do entendimento fiscal.

A decisão se mostra, portanto, totalmente nula, com evidente prejuízo cerceamento de defesa, requerendo-se seja determinado o retorno às instâncias de origem para que a questão seja analisada equanimemente.

Ademais, o contexto das normas que se referem ao exame de contabilidade do contribuinte está completamente equivocado nos autos.

É evidente que a contabilidade prova tudo aquilo que está devidamente contabilizado e comprovado. Afirmar o contrário é entrar em sofisma que desnatura a decisão prolatada.

E, no caso presente, o que se há de constatar é que, os registros contábeis e os documentos apresentados, ao contrário do que consta da decisão, comprovam não só as despesas, mas, também, sua necessidade.

E, nesse ponto, a decisão apresenta mais uma nulidade pois não analisa as despesas pondo-se unicamente a replicar o que o auto de infração apresenta. Não julga, constituindo, portanto, peça nula.

Ao contrário do que acena a decisão ora recorrida, as despesas incorridas com os serviços profissionais prestados sejam para transporte, assessoria técnica ou organização de eventos, tais dispêndios mostram-se evidentemente necessários, tendo em vista que são fundamentais ao desenvolvimento das atividades e ao incremento dos negócios realizados pela Impugnante.

Com efeito, que caminhos são necessários para o desenvolvimento e a diversidade de negócios? Os procedimentos e os serviços que projetam e arquetam esses caminhos constituem despesas necessárias. Não podem ser glosadas as despesas de qualquer sociedade empresária que busca através desses mecanismos de divulgação obter um maior grau de exposição do seu negócio, o que, em verdade, acaba contribuindo para um aumento de clientela e, possivelmente em alguns casos, da margem de lucro. Com isso, como não é despesa que se restringe à atividade da Impugnante, pode-se afirmar que o conceito de normalidade resta igualmente atendido.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil já manifestou o seu posicionamento por meio do Parecer Normativo no 32/81, segundo o qual o gasto será considerado como necessário quando este for essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

O conceito de normalidade, como esclarece o citado parecer normativo, reclama que determinada despesa seja realizada comumente no tipo de operação ou transação efetuada pela empresa, e que, na realização do negócio, apresente-se de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie do negócio.

Verifica-se, portanto, que a decisão ora recorrida contraria a orientação dada pela própria Secretaria da Receita Federal, mostrando-se destarte nula e improcedente.

Devidamente demonstrado ficou que os serviços — porquanto oportuna e pormenorizadamente descritos à autoridade fiscal —, envolvem basicamente a divulgação, o incremento técnico e/ou o aumento do grau de exposição da recorrente no mercado para reforçar sua relação com a clientela já estabelecida, sendo extremamente necessários à consecução das atividades empresariais por ela desenvolvidas, contribuindo decisivamente para o aumento dos negócios e, por conseguinte, do faturamento, da mesma forma que são usuais para qualquer sociedade que seja empresária.

Incontestável pois, que as despesas a eles relacionadas são igualmente necessárias e usuais e, por via de consequência, dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 299, do RIR de 1999. [...]

A decisão ora recorrida, nesse ponto, deve ser reformada porquanto a glosa das despesas havidas com os serviços prestados por terceiros, são indevidas. A decisão de instância inferior aumenta ilegalmente a base tributável pelo IRPJ e

pela CSLL, já que os dispêndios incorridos são necessários e normais ao desenvolvimento das atividades empresariais da Recorrente, tal como ocorre em qualquer outra companhia que almeja a obtenção de um resultado lucrativo. [...]

Assim, cabe efetivamente reformar a decisão roa recorrida.

9. Por outro lado, cabe reformar a decisão relativamente à cobrança da CSL por outras razões, independentemente da questão ligada ao cômputo e da dedutibilidade das despesas no cálculo do imposto de renda.

É que a decisão de fls. mistura de tal forma o IRPJ com a CSL qual se foram um único tributo, o que caracteriza nitidamente o BIS IN IDEM proibido pelo sistema tributário nacional.

Não obstante tente ocultar a unificação que promove entre a CSL e o IRPJ, a decisão claramente a materializa quando afirma que “... o legislador ordinário submeteu TAMBÉM a CSLL à disposição do art. 47 da Lei 4.506/64, o qual não traz exatamente uma regra, mas sim um princípio norteador da tributação sobre renda/lucro no ordenamento jurídico pátrio, ...” Sem qualquer sombra de dúvida, a decisão recorrida repete o mesmo tributo, o IRPJ, seguidamente, cobrando-o duplamente agora sob o título de CSL.

Alega, confusa e contraditoriamente, que o art. 47 não traz uma regra, mas um princípio norteador da tributação.

Tal alegação é confusa porquanto a lei somente veicula regras. E é contraditória porquanto os princípios que norteiam a tributação encontram-se, todos, explicitados na Constituição da República ou, no máximo, nas leis complementares. O art. 146, III, a e b, da Constituição Federal, estabelece que compete à lei complementar regular as normas gerais em matéria de legislação tributária: [...].

Na verdade, a decisão ora recorrida sequer adentra efetivamente a questão posta pela ora Recorrente.

Não se pode olvidar que as despesas objeto do auto de infração mostram-se incontestavelmente verdadeiras.

E, de acordo com o art. 2º, da Lei 7.689, de 1988, a base de cálculo da CSL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda:

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.” Ao contrário do que alega a decisão ora contestada, nem todas as supostas infrações observadas após a apuração do lucro contábil - isto é, relativamente às impropriedades quanto aos ajustes, entendidos como as adições não realizadas, as exclusões procedidas em desconformidade com a legislação de regência, ou, ainda, as compensações realizadas de forma excessiva -produzirão impactos, de uma só vez, tanto no cômputo do lucro real quanto da base de cálculo da CSL.

Não se há de aplicar glosas de forma reflexa quanto à CSL. As específicas situações devem ser analisadas exclusiva e pormenorizadamente, evitando a constituição de créditos tributários em total desconformidade com a legislação que rege a matéria.

No caso dos autos, as glosas não se processaram quando do cômputo do lucro contábil, mas em momento posterior em fase da apuração do lucro real em face das reais despesas incorridas pela Recorrente por força dos serviços profissionais efetivamente prestados por terceiros.

Dessa forma, a decisão ora recorrida, ao dar interpretação no sentido de tratar como se idênticos ou emparelhados fossem os conceitos ou as normas de lucro real e de base de cálculo da CSL, agiu contrariamente às normas que regulam a matéria.

De qualquer forma, equivoca-se, a decisão, nº comentário feito à aplicação do art. 47 da Lei 43.506/64, quando afirma que o legislador ordinário submeteu, também, a CSLL à disposição do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

10. Mas vale a pena, antes de entrar em tal comentário, verificar a contradição contida na decisão ora recorrida.

É que o citado art. 47, da Lei 4.506/64 diz tipicamente com norma que regula o imposto de renda. Ora, está ela, decisão, a citar um termo de lei que estaria revogado se fosse correta a interpretação dada ao Regulamento do Imposto de Renda no sentido de que constitui, ele, a consolidação das normas desse tributo.

Com efeito, se o RIR constitui a consolidação, a decisão está a citar norma inexistente, porquanto, como já se viu, a consolidação gera, como consequência, a revogação das normas anteriores. Ao contrário, se não constitui, o RIR/99, uma consolidação, a decisão ora contestada é destituída de fundamento legal, devendo ser reformada para decretar a nulidade do auto de infração.

11. Voltando ao tema, o art. 47, da Lei 4.506/64, o que a decisão propõe é um paradoxo que não se sustenta.

Primeiro, ela sustenta que “concorda com a impugnante que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 diferencia as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, logo, os ajustes ao lucro líquido para fins de apuração de um tributo não valem automaticamente para o outro, salvo quando a lei assim dispuser”, para logo em seguida, afirmar que se aplica integralmente o art. 47 da Lei 4.506/64 à mesma contribuição, atribuindo, dessa forma total submissão ao “princípio norteador da tributação sobre renda/lucro no ordenamento jurídico pátrio” (ambos os textos às fls. 369) Ante tal flagrante contradição, é totalmente nula a decisão ora recorrida, a inutilizar as razões em que se funda.

De fato, o que o art. 13, da Lei 9.249/95 determina é o contrário do que pretende a interpretação dada pela decisão ora recorrida.

O art. 13, da Lei 9.249/95 teve a indiscutível pretensão de impedir uma série de deduções, mesmo que permitidas ou previstas no citado art. 47 da Lei 4.506/64. Mas restringe-se ao imposto de renda.

Essa restrição, ao imposto de renda, é evidente e incontestável porquanto impedido está o legislador de apenas misturar tributos, confundindo uma contribuição previdenciária com o imposto de renda.

Afinal, a Constituição Federal não permite o bis in idem.

A decisão ora recorrida, ao transformar a CSL num imposto, ou seja, no imposto de renda, traça caminho não permitido pelo sistema tributário vigente.

O art. 13, da Lei 9.249/95, ao enumerar provisões, arrendamento mercantil e aluguel de bens móveis ou imóveis, alimentação de sócios, acionistas e administradores, e outras, é que veio “evitar que meras liberalidades das pessoas jurídicas desvinculadas da sua atividade empresarial”, sejam dedutíveis.

A necessidade de fazer referência ao art. 47 nº caput do art. 13 da Lei 9.249/95, advém, não da vedação da dedutibilidade, mas da compreensão de que o art. 47 prevê a dedutibilidade das despesas do imposto de renda.

Destarte, além da apontada nulidade, convém verificar que a decisão recorrida não tem fundamentação válida, esperando-se seja reformada integralmente.

12. Ademais, a decisão ora recorrida contraria jurisprudência consolidada sobre o tema. Há que se considerar que as despesas, além de serem reais e incontestáveis, e mesmo que desnecessárias, não podem ser glosadas. [...]

Nesse contexto, considerando que as glosas procedidas pela Fiscalização Federal tiveram como fundamento principal o disposto no artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (art. 60, do Decreto-Lei no 1.598/77), dispositivo este que só é aplicável para fins de apuração do Lucro Real, improcede o auto de infração, devendo ser reformada a decisão recorrida.

Não há como subsistir a exigência a título de CSLL formalizada na autuação.

Impende reformar a decisão ora recorrida. O auto de infração se baseou em norma regulamentar relativa ao imposto de renda.

Ademais ao alterar a fundamentação, suprindo-se em norma que não estava contida nos relatórios fiscais, sem dúvida ocorreu nulidade insanável porquanto restou modificado o lançamento por ato do julgador.

Mesmo assim, a norma invocada pela decisão ora recorrida não tem o condão de justificar a glosa porquanto não prevê nem expressa nem indiretamente, a indedutibilidade.

Com efeito, para que uma despesa possa ser tratada como dedutível quando da apuração da base de cálculo da CSLL, é necessária a conjunção de duas ordens de fatores, a saber: (i) a comprovação, mediante a apresentação de documentos

hábeis e idôneos, da efetividade da despesa; e (ii) a inexistência de previsão legal que determine a adição da despesa ao lucro contábil.

Não pode prevalecer, pois, a decisão de fls. sendo inquestionável a dedutibilidade das despesas para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

A norma mencionada na decisão, além de alterar os termos e o texto autuação, o que não é permitido ao julgador, não tem o condão de determinar a adição das tais despesas ao lucro contábil, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Diante do exposto, resta evidente que, deve ser anulada ou reformada a decisão ora recorrida, impondo-se a improcedência das glosas efetuadas pela Fiscalização da Receita Federal do Brasil.

13. De outro lado, equivocou-se a decisão ora recorrida quando, às fls. 367, afirma que havia despesas incomuns e que a Fiscalização “agiu corretamente ao intimá-la (à ora Recorrente) a demonstrar a necessidade da despesa, pois o Ônus de tal demonstração era efetivamente da impugnante”.

Ocorre que a Fiscalização Federal sequer se dignou a promover uma investigação mais aprofundada, para o fim de comprovar uma suposta inadequação das provas produzidas com a realidade dos fatos ocorridos, e, apoiando-se em meras conjecturas, absolutamente frágeis e inaptas a sustentar a sua pretensão, limitou-se a simplesmente glosar as despesas apropriadas, rejeitando a totalidade das provas por ela produzidas (ou que estariam ao seu alcance), e não se valendo, para tanto, de qualquer outro meio de prova em direito admitido, o que é inadmissível.

A decisão alega que não cabia ao Fisco dar-se a tanto, o que contraria frontalmente a lei e a jurisprudência.

É o art. 142 do CTN que determina que ao Fisco cabe expressamente o levantamento dos fatos, o que significa que não pode, a Receita Federal apropriar-se de tributos sem comprovar os fatos em que se baseia. [...]

Ora, verificar a ocorrência do fato gerador significa que é obrigação primordial da autoridade administrativa examinar e comprovar efetivamente que o fato gerador ocorra. Sem o exame concreto e completo dos fatos (fato gerador) não há lançamento válido.

Nesse aspecto a decisão ora recorrida confessa que o lançamento é nulo. Ao tentar justificar a omissão fiscal, remetendo a obrigação respectiva para os domínios da contribuinte, a decisão confessa e registra a desobediência do Fisco ao mandamento contido no citado art. 142 do CTN. [...]

A determinação nesse sentido, contida no art. 142 do CTN, tem a mais plena justificativa. O Fisco não pode deixar de cobrar o tributo efetivamente devido; por outro lado, o Fisco não pode cobrar o tributo efetivamente indevido. Cabe-lhe, portanto, colocar seu enorme aparato de fiscalização e controle de dados a

serviço da busca do fato, não lhe sendo permitido transferir sua obrigação ao contribuinte.

O Fisco somente pode autuar se houver cumprido sua obrigação de levantamento real, concreto e final dos fatos.

No caso presente a obrigação fiscal não se cumpriu. A própria decisão ora recorrida confirma que o Fisco não se desincumbiu de suas obrigações.

Assim, é nula a decisão ou, no mínimo, é improcedente.

Além disso, se o Fisco está em dúvida, mister é verificar que o sistema tributário determina que, na dúvida, deve-se decidir em favor do contribuinte. Diz o art. 112 do CTN: [...].

Contraria, portanto, a decisão ora recorrida não só o art. 142 do CTN, mas também o art. 112 se, porventura, incorre na dúvida que manifesta em seu teor.

No caso presente, como a Fiscalização Federal não produziu um documento sequer para embasar as suas acusações fiscais, dedicando-se apenas a desqualificar as informações devidamente registradas na contabilidade da Impugnante e comprovadas pelos idôneos documentos há flagrante contrariedade aos termos da legislação que regula a matéria e das decisões que norteiam o entendimento dos tribunais, inclusive desta Corte Administrativa.

14. Quanto ao PIS e à COFINS, a decisão mostra-se totalmente despida de base legal e fática. Há que verificar que a decisão ignora a natureza dessas contribuições e as normas que as regem.

Como já visto, as mesmas despesas consideradas indedutíveis – para feito de IMPOSTO DE RENDA - pela fiscalização, foram consideradas inidôneas, como créditos para cálculo de PIS e COFINS, contabilizadas nas seguintes operações: (i) Fretamentos de aeronaves para deslocamentos a locais sem voos comerciais regulares e passagens aéreas para o exterior; (ii) honorários por serviços de contabilidade e advocacia; (iii) Contratação de serviços de buffet envolvendo a organização de evento, taxa de uso de salão e locação de materiais; (iv) Serviços de consultoria, incluindo a revisão de práticas administrativas da contratada e atualização de ferramentas de gestão, tais como utilização de técnicas de matemática financeira para avaliação de projetos de investimento; (v) Serviços de assessoria e consultoria imobiliária prestados pela Tecnisa Engenharia e Comércio Ltda.; e (vi) gasto individualizado com alimentação.

A decisão provoca a cobrança das contribuições em duplicidade, o que é vedado pelo sistema estabelecido pelo art. 195, da Constituição Federal.

Com efeito, a decisão de fls. ignora que tanto o PIS quanto a COFINS têm seu cerne no art. 195, da Constituição Federal. E o art. 195, I, “b”, no seu § 12, determina que as contribuições que serão CUMULATIVAS ou NÃO CUMULATIVAS: [...].

Em obediência ao texto constitucional, a Lei 9.718, de 27.11.98, estabeleceu o regime de PIS e de COFINS cumulativos prescrevendo as alíquotas de 3% (três por cento) para esta e de 0,65% (zero, vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS, conforme se observa do art. 4º, IV dessa lei.

Neste caso, em se tratando do regime cumulativo, nenhuma dedução, ou crédito, pode ocorrer, para cálculo do tributo.

Da receita bruta, conforme previsto no art. 3º, da citada lei 9.718/98, somente poderão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais, as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados, a receita decorrente de venda de bens do ativo permanente, valores transferidos para outra pessoa jurídica e, mais recentemente, o valor do ICMS, conforme decisão prolatada pelo STF.

Contrapondo-se ao regime cumulativo, ou em cascata, como é chamado, o regime não-cumulativo impede justamente a incidência repetida, cumulativa ou em cascata.

Ou seja, todos os valores faturados contra o contribuinte impedirão a cobrança de PIS e de COFINS na sequência, repetidamente. Este contribuinte tem garantido o direito a não ser tributado em cascata.

Ora, no caso presente, o que a decisão promove, ao manter a autuação, é a tributação em cascata, aplicando-lhe, contudo, a alíquota da contribuição não cumulativa que é de 1,65% e de 7,6%, conforme previsão contida no art. 2º da Lei 10.637, de 2002 e no art. 2º da Lei 10.833, de 2003.

Há a total evidência de que a decisão de fls. cria um terceiro regime de contribuição ao PIS e à COFINS, MISTURANDO INDEVIDAMENTE O REGIME DO TRIBUTO EM CASCATA, COM A ALÍQUOTA DO REGIME NÃO CUMULATIVO.

Criam, portanto, a autuação e a sentença de fls., um regime absurdo, um terceiro regime, sem amparo nas leis e no sistema tributário vigente.

Com efeito, as contribuições em análise não incidem sobre DESPESAS, mas, como consta da Constituição Federal e das leis acima citadas, lei 9.718/98, Lei 10.637, de 2002 e a Lei 10.833, de 2003, mas sim sobre o faturamento ou a receita.

Dessa forma, os faturamentos (ou as receitas), comprovados pelas notas fiscais anexadas aos autos, já mostram a carga tributação, sofrida pelo prestador, que, no caso, segue o regime NÃO CUMULATIVO, tanto para o PIS quanto para a COFINS.

Assim, o auto de infração não pode pretender cobrar NOVAMENTE as contribuições sob a alegação de que se tratariam de despesas não necessárias.

Além da decisão promover uma CONFUSÃO entre o regime cumulativo e o regime NÃO CUMULATIVO das contribuições, promove também outra baita CONFUSÃO COM O IMPOSTO DE RENDA, transportando indevidamente conceitos

inadequados e inaceitáveis para a tributação das contribuições previstas no art. 195 da Constituição Federal.

Tal alegação somente poderia ser pensada na questão do imposto de renda, mas não serve para os tributos previstos no art. 195 da CF e nas leis 9.718/98, 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Os serviços prestados para a Recorrente provocaram receita ou faturamento, devidamente comprovados nos autos, gerando, conseqüentemente as contribuições devidas pelos prestadores. Assim, essas receitas advindas de terceiros contra a Recorrente – e objeto do auto de infração contestado pela Recorrente - não poderão ser tributadas novamente, sob pena de contrariedade ao comando constitucional, que, especificamente, prevê regime essencialmente NÃO CUMULATIVO.

Por tais razões, por serem não cumulativas, as Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, no seu artigo 2º, ao estabelecerem o PIS e a COFINS, NÃO CUMULATIVOS, prescreveram alíquotas genéricas altíssimas de 1,65% e de 7,6%. Querer impor novamente o recolhimento é incidir no BIS IN IDEM.

Dessa forma, não se pode alegar, como quer a decisão a recorrida, que haja despesas que não comportem o seu caráter de crédito, para cálculo das contribuições.

A fragilidade da decisão recorrida, que contraria frontalmente o arcabouço jurídico que regula a matéria.

É verdade que a decisão é completamente nula ao sequer analisar e julgar. Na verdade, sequer pode ser considerada uma decisão, pois não decide, pondo-se apenas a promover verdadeiro confisco. Repita-se o parágrafo em que expressamente a decisão recusa-se a decidir:

“Com relação às glosas das despesas em tela para fins de bases de cálculo de crédito de Pis e Cofins não cumulativos, a impugnante não aduziu qualquer argumento de defesa específico, razão pela qual, diante de tudo quanto foi sustentado acima, voto também por manter os lançamentos de PIS e COFINS.

Ora, a decisão, assim, se manifestado, mostra total contradição com seus próprios fundamentos pois, enfaticamente, despreza sua própria constatação de que se trata de um faturamento devidamente comprovado:

“Não obstante, o equívoco da impugnante ainda é maior, pois aqui não se trata de verificar a existência ou não de despesas, mas analisar se elas eram despesas dedutíveis segundo a legislação tributária. Ora o simples fato de ter incorrido em uma despesa, devidamente comprovada por nota fiscal e tê-la contabilidade não significa ...’ (fls. 366)No caso das contribuições ao PIS e à COFINS, o equívoco da decisão ora recorrida é flagrante pois devidamente comprovado por nota fiscal, o faturamento, não se pode desconsiderar tal fato, determinando a glosa dos créditos, no cálculo da tributação no regime NÃO CUMULATIVO pois culmina com

ato a caracterizar-se como efetivo CONFISCO, proibido pelo art. 150, IV da Constituição Federal.

Além disso, a ora Recorrente apresentou cabal contestação contra essa absurda e ilícita cobrança.

Não é por acaso que no Supremo Tribunal Federal tramita o Recurso Extraordinário com Agravo 790.928 Pernambuco, com repercussão geral reconhecida e declarada [...].

De se concluir, portanto, que a exigência de PIS e de COFINS sobre os faturamentos e receitas dos serviços, configurados e comprovados conforme notas fiscais reconhecidamente idôneas, ofende a legislação fazendo com que a glosa levada a efeito seja completamente indevida, levando à nulidade da decisão ora recorrida ou exigindo sua reforma.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

V - CONCLUSÃO

15. Assim, aguarda-se seja declarada a nulidade da decisão ora recorrida, determinando-se, se for o caso, o retorno do processo à instância de origem para que examine as questões postas, ou, se assim não entender, que seja reformada a decisão em questão, decretando a invalidade da exigência dos tributos, por ser medida de inteira JUSTIÇA.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade do ato administrativo por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

Os art. 97 e art. 100 do Código Tributário Nacional determinam que compõem a legislação tributária as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares. O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, compõe a legislação tributária e, tendo natureza regulamentar, é editado para a fiel execução das leis (art. 84 da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, de 1988).

O princípio da legalidade previsto no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB, de 1988) determina que a lei define e estabelece os limites da atuação administrativa. Assim, a atuação da Administração Pública decorre da lei e os poderes que exerce o administrador público são regulamentados pelo ordenamento jurídico em vigor. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória ao ordenamento jurídico vigente, inclusive às determinações do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Nesse sentido, a autoridade administrativa constituiu os créditos tributários pelos lançamentos de ofício no presente processo, assim entendidos os procedimentos administrativos tendentes “a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do Código Tributário Nacional).

Ao Autos de Infração foram lavrados por servidor competente, contendo a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Estes atos administrativos estão revestidos das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-los ou impugná-los no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), com indicações expressas dos seguintes fundamentos da legislação tributária:

(a) IRPJ, e-fls. 135-145:

- Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99): artigos 247, 249 inciso I, 251 parágrafo único, 262 inciso I, 270, 275 inciso II, 290 inciso I, 299 §§ 1º e 2º e 300.

- Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: artigos 45 § 2º, 46 incisos I e III e 47 §§ 1º e 2º.

- Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977: artigos 6º § 2º alínea "a", 7º, 8º inciso I alínea "a", § 1º alínea "b" e § 2º inciso I, e 13 § 1º.

(b) CSLL, e-fls. 146-152:

Art. 2º e §§, da Lei no 7.689/88;

Art. 1º da Lei no 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

(c) PIS de incidência não-cumulativa, e-fls. 153-162:

Artigos 1º e 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a nova redação dada pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e, posteriormente, pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

(d) Cofins de incidência não-cumulativa, e-fls. 163-172:

Artigos 1º e 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a nova redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

As exigências dos créditos tributários foram formalizadas em autos de infração, distintos para cada tributo, os quais estão instruídos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, e-fls. 24-115 e formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, objeto do presente processo, pois a comprovação dos ilícitos depende dos mesmos elementos de prova (art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, da qual a Recorrente foi validamente cientificada. A autoridade julgadora formou livremente sua convicção fundamentada na apreciação da prova (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foram regularmente analisados pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todos os argumentos suscitados pelas partes, quando já tenha encontrado, sobre a matéria, motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado de ofício. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Está registrado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BSB/DF nº 03-079.938, de 24.05.2018, e-fls. 353-369, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Alega a impugnante que a Fiscalização da Receita Federal do Brasil indicou como enquadramento legal da autuação destinada à constituição e cobrança de créditos tributários de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) dispositivos do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) e que isso fere o disposto no art. 10, IV, do Decreto 70.235/72, o qual exigiria a indicação, no corpo da autuação, da disposição legal infringida, razão pela qual sustenta a nulidade da autuação.

Ora, trata-se de um rotundo equívoco da impugnante, pois o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99) nada mais é do que uma consolidação de normas legais, de forma a dar a diversos operadores uma visão estruturada do quadro normativo do tributo. Ademais, por uma leitura mais atenta do Decreto nº 3.000/99, a impugnante poderia verificar que ao final de cada artigo é indicada a sua base legal entre parêntesis, senão vejamos a título de exemplo a redação do art. 247 citado pela impugnante, *in verbis*:

“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).”.

Por essa singela razão, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BSB/DF nº 03-079.938, de 24.05.2018, e-fls. 353-369, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Logo não cabe razão a Recorrente.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época, prevê:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º). [...]

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de

ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 116-123, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

DOS CUSTOS DOS SERVICOS VENDIDOS

Ao longo dos anos-calendário examinados, a contribuinte contabilizou sob diversas contas, dispêndios considerados como custos dos serviços vendidos. Dentre essas contas, algumas não eram adequadas para abrigar lançamentos de determinada natureza, indicando que tais ocorrências tenham sido motivadas por problemas de classificação contábil.

Por outro lado, outras contas abrigaram lançamentos de dispêndios que embora fossem condizentes com as nomenclaturas das respectivas contas, eles nada tinham a ver com custos dos serviços vendidos, sendo mais apropriado tratá-los como despesas operacionais.

Constatamos ainda que, embora contabilizados em contas inadequadas, alguns dos dispêndios atendiam aos requisitos legais exigidos para dedutibilidade dos custos e/ou despesas operacionais, de sorte que do ponto de vista tributário essas classificações equivocadas não comprometeram a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jul -Mica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos.

Outros, porém, mesmo com melhor classificação contábil, não se revestiam dos referidos requisitos para dedutibilidade, ficando sujeitos a glosas.

As situações a que aqui nos referimos, ocorreram em contas cujos saldos foram informados nas linhas 29- Serviços Prestados por Pessoa Jurídica e 37- Outros Custos, das Fichas 04A- Custos dos Bens e Serviços Vendidos, das DIPJ/2006 e DIPJ/2007, relativas aos anos-calendário de 2005 e 2006, respectivamente.

Em todos os casos abordados neste termo, a contribuinte incorre em equívoco ao tomar os dispêndios como bases de cálculo dos créditos descontados da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), independentemente do fato de que alguns deles sejam dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL.

Como anexos ao presente termo de verificação fiscal, produzimos demonstrativos analíticos das contas que apresentaram algum problema de ordem fiscal, em que os respectivos casos sujeitos a glosa são relacionados individualmente, com descrição de elementos da contabilidade (data, número do lançamento, contrapartida, histórico e valor). A sujeição à glosa se deve a um dos motivos apontados a seguir:

- Em contas declaradas como Serviços Prestados por Pessoa Jurídica:

Conta 3.2.1.02.009.0- Custos Diversos- Prestação de Serviços:

Esta conta abrigou alguns lançamentos relativos a fretamentos de aeronaves para deslocamentos a locais sem voo comercial regular, sob a justificativa no sentido de que estes deslocamentos tiveram a finalidade de visitar clientes ativos e potenciais, assim como, efetuar checagens pessoal e física de estabelecimentos de sacados.

Também foram contabilizadas nesta conta, duas faturas de despesas com viagens ao exterior sob a alegada justificativa de terem sido realizadas no intuito de sondar e prospectar possíveis e potenciais investidores internacionais, objetivando a captação de recursos, para constituição de um fundo de recebíveis que na época estava em projeto.

Estas despesas não foram satisfatoriamente comprovadas como sendo necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, além de não se enquadrarem no rol dos valores sobre os quais podem ser constituídos créditos de PIS e COFINS.

A maioria dos lançamentos, no entanto, resulta de notórios equívocos ocorridos nas classificações contábeis dos documentos, pois se referem a encargos financeiros sobre empréstimos, dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, mas que não podem ser computados como bases de cálculo para créditos de PIS e COFINS.

No ano-calendário de 2005 os saldos trimestrais desta conta foram considerados na Ficha 04A da DIPJ, como "Serviços Prestados por Pessoa Jurídica", mas, no ano-

calendário seguinte eles fizeram parte também da Ficha 04A, porém, na linha "Outros Custos".

- Conta 3.2.1.02.010.3- ST- Serviços de Terceiros- PJ:

Abrigou lançamentos relativos a honorários por serviços de contabilidade e honorários advocatícios cobrados para defesa da contribuinte contra uma autuação por parte do fisco da previdência social. São despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, mas não computáveis como bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS.

Nesta conta também houve o registro de uma despesa com contratação de serviços de "buffet" envolvendo organização de evento, taxa de uso de salão e locação de materiais, não reunindo elementos suficientes para comprovação de que tal evento tenha sido necessário às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Dessa forma a despesa não é dedutível para fins de IRPJ e CSLL, assim como, não se presta a ser base de cálculo de créditos de PIS e COFINS.

— Conta 3.2.1.02.027.8 - Agenciamento, Consultoria e Intermediação de Operações - PJ Foi verificada a existência de dois lançamentos nesta conta, relativamente a serviços de consultoria, incluindo revisão de práticas administrativas da contratada e atualização de ferramentas de gestão, tais como utilização de técnicas de matemática financeira para avaliação de projetos de investimento.

A documentação apresentada foi emitida por uma filial que tinha por objetivo a atuação exclusiva na prestação de serviços de computação, informática e programação, análise, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta de dados e afins. Embora dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, estas despesas não são geradoras de créditos de PIS e COFINS.

— Conta 3.2.1.02.028.6- ST- Tx. Assessoria e Consultoria- PJ Encontramos nesta conta, diversos lançamentos relativos a pagamentos efetuados à empresa Tecnisa Engenharia e Comércio Ltda., por conta de taxa de assessoria e consultoria imobiliária, visando futuras parcerias e associações entre as empresas para desenvolvimento de empreendimentos imobiliários. Os serviços compreendiam:

— prospecção de imóveis para desenvolvimento de empreendimentos imobiliários residenciais e industriais na cidade de São Paulo escolhidas pela contratante;

- análise de viabilidade econômica de produto;

- análises jurídicas, econômicas e comerciais da aquisição dos imóveis destinados aos empreendimentos;

- negociação junto aos proprietários dos imóveis e corretores e formatação da estrutura de aquisição dos imóveis destinados aos empreendimentos;

- desenvolvimento de projetos junto aos arquitetos e demais profissionais envolvidos; e - desenvolvimento de estratégia de marketing para o lançamento imobiliário.

Estes gastos soam estranhos as atividades da empresa e caso alguma atividade direcionada para o setor imobiliário estivesse fazendo parte de seus planos de novos investimentos, ou até mesmo de redirecionamento de seus objetivos sociais, seus custos deveriam ser ativados. Não sendo, pois, nem custos dos serviços vendidos e nem despesas operacionais, eles se sujeitam a glosas para fins de IRPJ e CSLL, e da mesma forma, também para fins de bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS.

• Em contas declaradas como Outros Custos:

- Conta 3.2.1.02.009.0- Custos Diversos- Prestação de Serviços:

Conforme já dissemos anteriormente, no ano-calendário de 2005 os saldos trimestrais desta conta foram considerados como "Serviços Prestados por Pessoa Jurídica", mas no ano-calendário seguinte eles fizeram parte de "Outros Custos", portanto, aqui ficam valendo as observações feitas no subtópico anterior.

- Conta 3.2.1.02.022.7- Eventos e Alimentação:

Essa era a nomenclatura da conta no ano-calendário de 2005. No ano seguinte ela foi alterada para ST- Assessoria Creditícia- PJ.

Aqui houve dois lançamentos, um relativo à alimentação e outro relativo a serviços de "buffet" para recepção de 450 pessoas, justificadas como eventos que se tornaram uma mistura de propaganda, marketing e convenções, com intuito de difundir a filosofia de trabalho da empresa, diante de fatores como o crescente número de *factoring's* no mercado brasileiro, queda nas taxas, agressividade dos bancos e concorrência crescente.

A despeito das alegações apresentadas, as justificativas não reúnem elementos de prova suficientes para comprovação de que tais eventos tenham sido necessários as atividades da empresa e ei manutenção da respectiva fonte produtora. Dessa forma as despesas não são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, assim como, não se prestam a ser bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS.

DOS VALORES SUJEITOS A GLOSAS

A partir dos elementos mencionados no tópico anterior, elaboramos um quadro resumindo os valores dos custos e/ou despesas não dedutíveis para fins de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, seguido de outro com os valores que não tinham base legal para que sobre eles fossem constituídos os créditos de PIS e COFINS descontados das respectivas contribuições [...]

Considerando-se que em relação aos casos do primeiro quadro não houve quaisquer ajustes do lucro líquido, os custos e/ou despesas não dedutíveis relacionados nos anexos que a ele deram origem ficam sujeitos á. glosa, para fins

de determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No tocante ao segundo quadro, tendo integrado os valores que compuseram as bases de cálculo dos créditos relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), os custos e/ou despesas igualmente relacionados nos anexos que a ele deram origem também ficam sujeitos a glosa, das mencionadas bases.

DAS MATÉRIAS TRIBUTÁVEIS E DOS VALORES APURADOS

Já antecipadas as considerações acerca dos motivos pelos quais os temas apresentados nos tópicos anteriores constituem matérias tributáveis, ficam os respectivos valores sujeitos à incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, na forma apresentada.

Em relação ao IRPJ e a CSLL, por serem despesas indedutíveis sem as devidas adições ao lucro líquido, e no caso do PIS e da COFINS, por terem integrado indevidamente as bases de cálculo dos créditos descontados das respectivas contribuições [...].

No que tange à dedutibilidade dos custos e/ou despesas operacionais, os dispositivos legais inobservados foram os artigos 299 e 300 do Decreto nº 3.000, de 29 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que assim dispõem:

Custos, Despesas Operacionais e Encargos Despesas Necessárias Art. 299 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art.

47j2º2º).

Art. 300 - Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Já no que diz respeito a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a inobservância se deu em relação aos seguintes dispositivos legais:

- Programa de Integração Social (PIS):

Artigos 1º e 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a nova redação dada pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 e posteriormente pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS):

Artigos 1º e 3º, inciso 14 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a nova redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A inobservância as regras estabelecidas pela legislação tributária em vigor enseja a adoção de medidas fiscais de ofício, nos termos do artigo 841 incisos III, IV e V, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda- RIR199(matrizes legais: art. 77 do Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 28 da Lei nº 2.862/56, art. 149 da Lei nº 5.172/66, art. 40 da Lei nº 8.541/92, art. 24 da Lei nº 9.249/95, art. 18 da Lei nº 9.317/96 e art. 42 da Lei nº 9.430/96).

Com base no artigo 926 do Decreto nº 3.000/99, RIR199, será lavrado o Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e em decorrência da tributação reflexa serão lavrados também os autos de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), destinados à constituição e exigência do crédito tributário apurado, dos quais fará parte integrante o presente termo de verificação fiscal.

As apurações quanto ao lucro real foram efetuadas com base nos artigos 276 e 911 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), ficando constatada a inobservância aos seguintes dispositivos legais, combinados entre si:

- Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99): artigos 247, 249, inciso, 251 parágrafo único, 262 inciso I, 270, 275 inciso II, 290 inciso I, 299 §§ 1º e 2º e 300.
- Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: artigos 45 § 2º, 46 incisos I e II e 47 §§ 1º e 2º
- Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: artigos 6º § 2º alínea "a", 7º, 8º inciso I alínea "a", § 1º alínea "b" e § 2º inciso I, e 13 § 1º.

Nos campos "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", constantes dos autos de infração, encontram-se mencionados outros dispositivos legais que complementam os citados no presente termo.

A Recorrente argumenta que os custos incorridos com os serviços profissionais prestados sejam para transporte, assessoria técnica ou organização de eventos se mostram necessários. Ocorre que o ônus de provar este argumento recursal incumbe à Recorrente (art. 15 e art. 373 do Código de Processo Civil – CPC, previsto na Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015),

Os custos admitidos são aqueles usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da Recorrente. Assim, a glosa de custos restou caracterizada pela falta de

comprovação da necessidade à atividade da Recorrente e à manutenção da respectiva fonte produtora. Para que não subsistam dúvidas, importa observar que no Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 116-123, a autoridade fiscal descreve os procedimentos realizados para identificar os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, e-fls. 24-115, cabendo à Recorrente o ônus de comprovar o requisito da necessidade expresso nos art. 299 e art. 300 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

A figura do *bis in idem* é permitida por se caracterizar pela circunstância em que o mesmo ente federativo competente tribute mais de uma vez a mesma hipótese de incidência. Vedada é a bitributação que resulta da duplicidade de incidência com base em um mesmo fato gerador de tributos incluídos na competência constitucional de entes federativos distintos (Recurso Especial nº 1429656/PR). Neste aspecto, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Tem-se que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida” (art. 112 do Código Tributário Nacional). Ocorre que não remanescem incertezas a respeito do fato de que a Recorrente adotou a conduta ilícita.

No presente caso restou comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica os lançamentos de ofício para constituição dos créditos tributários formalizados nos Autos de Infração com apuração dos tributos de acordo com os regimes legais adequados. O ilícito tributário restou comprovado de forma robusta e efetiva.

Consta no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BSB/DF nº 03-079.938, de 24.05.2018, e-fls. 353-369, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

DO MÉRITO

No mérito, inicialmente, cabe analisar a alegação da impugnante de que “a escrituração contábil segundo as regras jurídicas vigentes —como exatamente ocorreu no caso presente —, esta faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados, cabendo ao Fisco provar a inveracidade desses mesmos fatos”.

O art. 226 do Código Civil dispõe que:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Note-se que a escrituração contábil faz prova contra o contribuinte, mas, para ser alegada em seu favor, deverá ser confirmada por outro elemento de prova, o

qual, ordinariamente, é o lastro documental que suporta os lançamentos contábeis.

Aliado a isso, vejamos também o art. 378 do Código de Processo Civil, o qual assim dispõe:

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Os dispositivos acima, embora bem semelhantes, são complementares, pois, da combinação deles, deduz-se que a escrituração sempre inverte o ônus da prova, de tal sorte que caberá sempre ao contribuinte - ao qual ela pertence - provar que é verdadeira ou então que ela contém imprecisões quanto ao registro de fatos a que se refere.

Não obstante, o equívoco da impugnante ainda é maior, pois aqui não se trata de verificar a existência ou não das despesas, mas analisar se elas eram despesas dedutíveis segundo a legislação tributária. Ora, o simples fato de ter incorrido em uma despesa, devidamente comprovada por nota fiscal, e tê-la contabilizado não significa que ela, só por isso, atenda aos requisitos de dedutibilidade, para fins de cálculo das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Quanto aos requisitos de dedutibilidade da despesa, o art. 229 do RIR, cuja base legal está no art. 47 da Lei 4.506/64, assim dispõe:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.” A Fiscalização, diante da verificação de despesas incomuns para a atividade da impugnante, agiu corretamente ao intimá-la a demonstrar a necessidade da despesa, pois o ônus de tal demonstração era efetivamente da impugnante, quem poderia ter elementos para vincular um determinado gasto a sua atividade. Vale ressaltar que não há qualquer reparo a ser feito nos termos da aludida intimação (a fls. 5), senão vejamos:

“2. Documentos e/ou quaisquer outros elementos que se prestem a comprovar a observância aos requisitos legais exigidos para a dedutibilidade dos custos e/ou despesas operacionais (efetividade, necessidade, normalidade, usualidade e

correlação com as receitas), relativamente aos dispêndios contabilizados nos anos-calendário de 2005 e 2006, sob as seguintes rubricas:

- 3.2.1.02.009.0- Custos Diversos- Prestação de Serviços
- 3.2.1.02.010.3- ST- Serviços de Terceiros- PJ
- 3.2.1.02.013.8- ST- Análises de Operações de Crédito- PJ
- 3.2.1.02.019.7- Intermediação de Negócios Financeiros- PJ
- 3.2.1.02.022.7- ST- Assessoria Creditícia- PJ
- 3.2.1.02.027.8- Agenciamento, Consultoria e Intermediação de Operações- PJ
- 3.2.1.02.028.6- ST- Tx. Assessoria e Consultoria- PJ

Obs. Os dispêndios aqui referidos são aqueles contabilizados a partir das notas fiscais e demais documentos mencionados nos citados anexos.”.

Vejamos, então, qual a conclusão da Fiscalização após receber a resposta da impugnante sobre cada uma dessas despesas/custos:

a) com relação à conta 3.2.1.02.009.0- Custos Diversos- Prestação de Serviços, a impugnante alegou que esta conta abrigou tanto fretamentos de aeronaves para deslocamentos a locais sem voo comercial regular, sob a justificativa de que estes deslocamentos tiveram a finalidade de visitar clientes ativos e potenciais, assim como, efetuar checagens pessoal e física de estabelecimentos de sacados, como também, foram contabilizadas nela, duas faturas de despesas com viagens ao exterior sob a justificativa de terem sido realizadas no intuito de sondar e prospectar possíveis e potenciais investidores internacionais, objetivando a captação de recursos, para constituição de um fundo de recebíveis que na época estava em projeto. Ora, quem foram os passageiros em cada uma dessas viagens? Quem foram os clientes visitados? Quais documentos provam tais visitas? Quem era o investidor estrangeiro visitado? Qual documento prova tal visita? A impugnante não apresentou nenhum documento para comprovar o alegado, razão pela qual sequer se pode fazer qualquer análise sobre a necessidade da despesa para a atividade empresarial da impugnante, logo, há que se concluir que não restou demonstrada a necessidade da despesa;

b) quanto à conta 3.2.1.02.010.3- ST- Serviços de Terceiros- PJ, a impugnante alega que a conta abrigou lançamentos relativos a honorários por serviços de contabilidade e honorários advocatícios cobrados para defesa da contribuinte contra uma autuação por parte do fisco da previdência social, logo, perfeita conclusão do Autoridade lançadora ao considerá-las despesas dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, mas não computáveis como bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS, conforme enfrentaremos mais a frente;

c) ainda quanto à conta 3.2.1.02.010.3- ST- Serviços de Terceiros- PJ, houve também, nela, o registro de uma despesa com contratação de serviços de "buffet" envolvendo organização de evento, taxa de uso de saldo e locação de materiais,

sendo que a impugnante não logrou relacionar tais gastos com a sua atividade empresarial, razão pela qual correta a conclusão da Fiscalização de que tal despesa não é dedutível para fins de IRPJ e CSLL, assim como, não se presta a ser base de cálculo de créditos de PIS e COFINS;

d) quanto à conta 3.2.1.02.028.6- ST- Tx. Assessoria e Consultoria- PJ, houve, nela, diversos lançamentos relativos a pagamentos efetuados à empresa Tecnisa Engenharia e Comércio Ltda., por conta de taxa de assessoria e consultoria imobiliária, visando futuras parcerias e associações entre as empresas para desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, ou seja, atividade totalmente estranha ao objeto social da impugnante (vide doc. a fls. 221), razão pela qual entendo correta a conclusão da Fiscalização de que tais despesas se sujeitam a glosas para fins de IRPJ e CSLL, e da mesma forma, também para fins de bases de cálculo de créditos de PIS e Cofins;

e) quanto à conta 3.2.1.02.022.7- Eventos e Alimentação, houve, nela, dois lançamentos, um relativo a alimentação e outro relativo serviços de "buffet "para recepção de 150 pessoas, sendo que a impugnante justificou como eventos que se tornaram uma mistura de propaganda, marketing e convenções, com intuito de difundir a filosofia de trabalho da empresa, diante de fatores como o crescente número de *factoring* no mercado brasileiro. Ora, primeiro há que se questionar se essa seria uma via normal para difundir a filosofia da pessoa jurídica, ademais, sequer a impugnante prova que os convidados eram apenas seus clientes; segundo brindes e cortesias feitas à clientes não são dedutíveis por força do art. 13 da Lei 9.249/95; terceiro, despesas com alimentação só são dedutíveis quando a alimentação é fornecida a todos os empregados, o que não foi o caso da referida despesa, mesmo porque foi esporádica e destinada a terceiros. Assim, perfeita a conclusão da Fiscalização de que as despesas não são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, como também não se prestam a ser bases de cálculo de créditos de PIS e COFINS.

Por sua vez, na impugnação, foram apresentados apenas argumentos retóricos para tentar sustentar a necessidade da despesa, como, por exemplo, a alegação de que: "os dispêndios por ela incorridos são inexoravelmente necessários e normais ao desenvolvimento de suas atividades empresariais, tal como ocorre em qualquer outra companhia que almeja a obtenção de um resultado lucrativo". Não é assim que se demonstra a necessidade de uma despesa, mas demonstrando a relação da despesa com fatos concretos que tiveram comprovadamente relevância potencial ou efetiva no resultado da atividade empresarial.

Alega, ainda, a impugnante que mesmo que se entenda pela procedência do lançamento relativo ao IRPJ, o que apenas se admite a título de argumentação, o lançamento de CSLL deve ser julgado improcedente, com base nas razões a seguir aduzidas, pois, segundo ela, as glosas procedidas pela Fiscalização Federal tiveram como fundamento principal o disposto no artigo 299, do Regulamento do Imposto

de Renda para 1999 (art. 60, do Decreto-Lei no 1.598/77), dispositivo este que só é aplicável para fins de apuração do Lucro Real, não há como subsistir a exigência reflexa a título de CSLL formalizada na autuação.

Antes de adentrarmos no mérito de tal alegação, cabe retificar a afirmativa acima, pois, como já dito, a base legal do art. 299 do RIR/99 é o art. 47 da Lei 4.506/64 e, não o art. 60 do DL 1.598/77 como alegado pela impugnante. Vamos então ao mérito da alegação.

Concordo com a impugnante que o art. 57 da Lei nº 8.981/95 diferencia as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, logo, os ajustes ao lucro líquido para fins de apuração de um tributo não valem automaticamente para o outro, salvo quando a lei assim dispuser.

Ocorre, entretanto, que o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o qual impõe ajustes comuns aos dois tributos, veio a assim dispor:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]”.

Ora, fica claro que o legislador ordinário submeteu, também, a CSLL à disposição do art. 47 da Lei nº 4.506/64, o qual não traz exatamente uma regra, mas sim um princípio norteador da tributação sobre renda/lucro no ordenamento jurídico pátrio, qual seja, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, assim consideradas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. O que se busca com tal norma é evitar que meras liberalidades das pessoas jurídicas, desvinculadas da sua atividade empresarial, sejam suportadas, em parte, por toda a sociedade, o que ocorreria caso fossem dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e CSLL.

Ademais, note-se que, se fosse para manter o art. 47 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência ao art. 47 em tela no caput do art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Assim, fica, clara, a intenção do legislador ordinário de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Com relação às glosas das despesas em tela para fins de bases de cálculo de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, a impugnante não aduziu qualquer argumento de defesa específico, razão pela qual, diante de tudo quanto foi sustentado acima, voto também por manter os lançamentos de PIS e COFINS.

DA CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por negar provimento à impugnação.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BSB/DF nº 03-079.938, de 24.05.2018, e-fls. 353-369, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, a totalidade das divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das razões recursais. Por conseguinte, não cabe razão à Recorrente.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Trata-se de responsabilidade do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexistente mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamentos Reflexos

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL, PIS de incidência não-cumulativa e Cofins de incidência não-cumulativa sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva