



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721181/2020-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1004-000.163 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente BEQUEST CENTRAL DE SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

PROCESSO FISCAL. REPARTIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

No processo fiscal tem-se como premissa que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

ESCRITURAÇÃO. REGIME JURÍDICO PROBATÓRIO.

Para que a escrituração faça prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados, necessário se faz a estrita observância das disposições legais e que os fatos estejam devidamente comprovados por documentos hábeis. Ausentes tais requisitos, incabível a atribuição de responsabilidade à autoridade administrativa para que prove a inveracidade dos fatos registrados.

PROVA. ACEITAÇÃO. ASSOCIAÇÃO ENTRE REGISTROS E DOCUMENTOS. OBRIGATORIEDADE.

A atividade de "provar" não se limita a simplesmente juntar ou apenas afirmar que existem, de forma genérica, documentos nos autos. Nos casos em que se tem registros associados a elementos, provar significa fornecer a associação entre estes e aqueles, de maneira individualizada e precisa, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento das evidências indiretas.

AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO. AMPLA DEFESA PRESERVADA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A prevalência das alegações voltadas ao afastamento de atos contrários ao interesse da parte fica condicionada à prova do dano processual então decorrente, de tal modo que considera-se afastado o pleito de nulidade do lançamento fiscal, quando o contribuinte não demonstra a incidência de prejuízo concreto e efetivo ao seu direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Henrique Nimer Chamas, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelo Filho, Fernando Beltcher da Silva e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão 11ª TURMA DA DRJ06 (Acórdão 106-012.084, e-fls. 6491 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Destaco abaixo pontos importantes dos principais atos do processo.

TVF

Com base nos documentos e esclarecimentos apresentados, foram obtidas as informações a seguir relacionadas:

1. Nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB), verificou-se que a fiscalizada apurou, em sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF) retificadora, transmitida em 07/08/2018, às 20h16min, para o ano-calendário de 2015, prejuízo fiscal e base negativa de CSLL;
2. Verificou-se que na apuração do IRPJ e da CSLL foram incluídas diversas despesas não dedutíveis (por ausência de documentação hábil e idônea de suporte) as quais, por esta razão, foram glosadas, tendo sido recalculados os valores devidos de IRPJ e CSLL e confrontados com a ECF do referido período, apurando-se as respectivas diferenças destes tributos, objeto do presente lançamento de ofício.

[...]

A dedutibilidade dos custos e/ou despesas operacionais condiciona-se à observância das prescrições legais e regulamentares quanto à escrituração e comprovação dos respectivos dispêndios.

Os arts. 249, I c/c 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), vigente à época dos fatos, admitem como dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas operacionais que sejam “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.

Os parágrafos 111 e 211 do art. 299 dispõem que “são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa” e que “as despesas

operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”.

Contudo, além das três condições essenciais para admissibilidade das despesas, quais sejam, sua necessidade, normalidade e usualidade, cuja obediência é condição fundamental ao reconhecimento fiscal dos dispêndios, existe um pré-requisito, que é justamente o da sua comprovação por meio de documentação hábil e idônea.

Da necessidade de comprovação decorre que somente poderá ser considerada como dedutível a despesa cuja ocorrência seja demonstrada por meio de documentação hábil, suficiente e idônea, assegurada a necessidade da estrita conexão do gasto com a atividade explorada pela pessoa jurídica.

A escrituração contábil é indispensável e deve ser baseada em documentos hábeis e de natureza idônea (formal e materialmente idôneos) tais como: recibos, notas fiscais, contratos, guias de recolhimento, cheques e duplicatas, caracterizadamente próprios e adequados para atingir o fim desejado pela legislação tributária, isto é, a comprovação da despesa. Trata-se, portanto, de matéria de prova. Assim, somente a apresentação de documentação que ampare os lançamentos contábeis de despesas efetuados pelo interessado pode elidir sua glosa.

[...]

A contribuinte foi intimada a apresentar, por meio dos Termo de Intimação Fiscal de nºs 24 a 28, a composição detalhada de determinadas despesas operacionais e custos de serviços prestados (grifados abaixo) contidos na Demonstração de Resultado do Exercício ECF 2015, acompanhada de documentação comprobatória hábil e idônea.

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais			
Nome Empresarial:	BEQUEST CENTRAL DE SERVICOS LTDA		
Período da Escrituração:	01/01/2015 a 31/12/2015	CNPJ:	72.109.291/0001-61 SCP:
Período de Apuração:	A00 - Anual		
Conta Referencial	Descrição	Saldo	
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ (36.140.552,66)	
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	R\$ (36.140.552,66)	
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	R\$ (36.140.552,66)	
3.01.01.01	RECEITA LÍQUIDA	R\$ 101.284.886,26	
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 220.587.802,88	
3.01.01.01.01.01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	R\$ 220.587.802,88	
3.01.01.01.02	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ (29.302.936,60)	
3.01.01.01.02.03	(-) ICMS	R\$ (25.081,47)	
3.01.01.01.02.04	(-) COFINS Sobre Receita Bruta	R\$ (16.474.833,00)	
3.01.01.01.02.05	(-) PIS/PASEP Sobre Receita Bruta	R\$ (3.638.698,71)	
3.01.01.01.02.06	(-) ISS	R\$ (5.153.323,42)	
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	R\$ (35.140.467,31)	
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (35.140.467,31)	
3.01.01.03.01.03	(-) Custo dos Serviços Prestados	R\$ (35.140.467,31)	
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 20.866.730,84	
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ 20.866.730,84	
3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais	R\$ 20.866.730,84	
3.01.01.07	DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ (55.917.561,05)	
3.01.01.07.01	DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (55.917.561,05)	
3.01.01.07.01.02	(-) Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados	R\$ (54.118.256,27)	
3.01.01.07.01.03	(-) Outros Gastos com Pessoal	R\$ (3.238.854,74)	
3.01.01.07.01.03	(-) Encargos Sociais - Previdência Social	R\$ (21.324.177,70)	
3.01.01.07.01.06	(-) Encargos Sociais - FGTS	R\$ (14.482.171,89)	
3.01.01.07.01.07	(-) Encargos Sociais - Outros	R\$ (21.388.297,45)	
3.01.01.07.01.23	(-) Encargos de Depreciação	R\$ (400.522,14)	
3.01.01.07.01.25	(-) Provisões para Férias	R\$ (4.448.449,43)	
3.01.01.07.01.27	(-) Provisões para 13º Salário de Empregados	R\$ (5.691.353,21)	
3.01.01.07.01.29	(-) Demais Provisões	R\$ (70.550.642,25)	
3.01.01.07.01.36	(-) Despesas com Energia Elétrica	R\$ (529.150,88)	
3.01.01.07.01.37	(-) Despesas com Água e Esgoto	R\$ (54.538,18)	
3.01.01.07.01.39	(-) Despesas com Telefone e Internet	R\$ (752.811,41)	
3.01.01.09	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ (159.234.130,42)	
3.01.01.09.01	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (159.234.130,42)	
3.01.01.09.01.08	(-) Outras Despesas Financeiras	R\$ (49.389.143,35)	
3.01.01.09.01.99	(-) Outras Despesas Operacionais	R\$ (100.854.987,07)	
3.01.01.11	OUTRAS RECEITAS, OUTRAS DESPESAS E RESULTADO DE OPERAÇÕES DESCONTINUADAS	R\$ 0,00	

[...]

Assim, foi elaborada a planilha de apuração “APURACAO IRPJ CSLL” (em Anexo), que segue junto a este Termo de Verificação Fiscal, na qual são confrontados os valores declarados na DRE (aba DRE ECF), a escrituração contábil (conforme abas das contas referenciais e Razão correspondente) e a documentação de suporte apresentada pela contribuinte (apontada no respectivo Razão) no sentido de verificar se tais valores seriam passíveis de dedutibilidade de acordo com o artigo 299 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda). Nessa planilha consta o detalhamento dos valores apurados e o apontamento dos documentos apresentados e não apresentados de acordo com os valores declarados na ECF.

Da auditoria foram constatados:

1) Documentos comprobatórios hábeis e idôneos correspondentes aos valores escriturados, de forma que validaram os respectivos valores deduzidos declarados na DRE.

o Os documentos pertinentes aos valores escriturados e declarados na ECF (Notas fiscais, recibos, folha de pagamento, guias de recolhimento, etc.) apresentados foram avaliados quanto aos requisitos e qualidades indispensáveis, apontados na coluna 'documentação comprobatória' e identificados no Razão da conta contábil correspondente, conforme detalhamento na planilha de apuração.

2) Valores declarados em DRE e escriturados para os quais não foi apresentada documentação comprobatória hábil e idônea correspondente, de forma que não foram validados como dedutíveis.

o Os documentos pertinentes ao valores escriturados e declarados na ECF (Notas fiscais, recibos, folha de pagamento, guias de recolhimento, etc.) não apresentados resultaram em despesas/custos não comprovados, conforme apontado na coluna "Documentação comprobatória" como "Não apresentada" e identificados no razão da conta contábil correspondente, conforme detalhamento na planilha de apuração.

Após a auditoria, os valores devidos de IRPJ e CSLL foram recalculados e confrontados com a ECF, tendo sido apuradas as seguintes diferenças desses tributos, conforme demonstrado na tabela a seguir (extraídos da planilha APURAÇÃO_IRPJ – ABA “RESUMO INFRAÇÃO”):

APURAÇÃO_IRPJ – ABA “RESUMO INFRAÇÃO

RESUMO INFRAÇÃO IRPJ E CSLL 2015*				
CONTAS REFERENCIAS	DESCRIÇÃO	VALORES DE CUSTOS DEDUZIDOS PELA FISCALIZADA NA ECF AC 2015 (1)	CUSTOS COMPROVADOS COM A DEVIDA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (2)	CUSTOS NÃO COMPROVADOS POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (3)
3.01.01.03.01.03	Custo dos serviços prestados	35.140.467,31	-	35.140.467,31
	Total CUSTOS	35.140.467,31	-	35.140.467,31
CONTAS REFERENCIAS	DESCRIÇÃO	VALORES DE DESPESA DEDUZIDOS PELA FISCALIZADA NA ECF AC 2015 (1)	DESPESAS COMPROVADAS COM A DEVIDA DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE (2)	DESPESAS NÃO COMPROVADAS POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO (3)
3.01.01.07.01.02	Ordenados, Salários, Gratificações e outras remunerações a empregados	54.118.256,27	- 54.118.256,27	-
3.01.01.07.01.03	Outros gastos com pessoal	3.238.864,74	- 1.892.719,09	- 1.346.145,65
3.01.01.07.01.05	Encargos sociais - Previdência Social	21.324.177,70	- 20.952.813,95	- 371.363,75
3.01.01.07.01.06	Encargos sociais FGTS / FGTS Colaboradores	14.482.171,89	-	- 14.482.171,89
3.01.01.07.01.07	Encargos sociais Outros	21.388.207,45	- 8.611.087,41	- 12.777.120,04
3.01.01.07.01.23	Encargos de depreciação	400.522,14	-	- 400.522,14
3.01.01.07.01.36	Despesas com Energia Elétrica	529.150,88	- 219.496,53	- 309.654,35
3.01.01.07.01.37	Despesas com Água e Esgotos	64.538,18	-	- 64.538,18
3.01.01.07.01.38	Despesas com Telefonia e Internet	782.811,41	-	- 782.811,41
3.01.01.09.01.08	Outras Despesas Financeiras	49.369.143,35	-	- 49.369.146,19
3.01.01.09.01.99	Outras Despesas Operacionais	109.864.987,07	-	- 109.864.986,11
	Total DESPESAS	275.562.831,08	- 85.794.373,25	- 189.768.459,71
*Ver detalhes na aba "Resumo contas analíticas".				

Em síntese, a fiscalizada, ao não lograr a comprovação de diversas despesas por meio de documentação hábil e idônea, bem como a demonstração de que possuíam os requisitos de necessidade, normalidade ou usualidade previstos no artigo 299 do RIR/99, as teve glosadas, por indedutíveis.

Por conseguinte, o Lucro Real e a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período de apuração correspondente ao ano-calendário de 2013 foram indevidamente reduzidas no montante de R\$ 224.908.927,02 (R\$ 35.140.467,31 + R\$ 189.768.459,71).

Vale ressaltar que a contribuinte foi autuada pela mesma infração em 2013 como consta no processo 16682.720331/2018-13. [Acórdão nº 1201-003.296, negou provimento por unanimidade].

A questão foi muito bem relatada pelo julgador de origem, de modo que transcrevo o relatório que resume os fatos até aquele momento.

Do Relatório na DRJ

Presta o processo ao controle do crédito tributário constituído de ofício a título de IRPJ e CSLL, R\$ 46.668.093,58 e R\$ 20.241.803,43, respectivamente. Valores originários que, uma vez acrescidos aos correspondentes sucedâneos legais, referem-se ao ano calendário de 2015, mediante ação fiscal que se iniciou em 12/03/2018. No período sujeito à imputação infracional, a impugnante teria optado pelo Lucro Real anual.

Aderente ao caso, a acusação é consubstanciada em pesquisas realizadas na Escrituração Digital Fiscal - ECF, sobre cujas informações teria sido concluído acerca da indedutibilidade de despesas por ausência de documentação hábil e idônea de suporte. De efeito, os valores glosados resultaram nos tributos lançados de ofício.

No curso do procedimento, denota-se que a então fiscalizada fora intimada em mais de uma oportunidade a indicar “a composição detalhada de determinadas despesas operacionais e custos de serviços prestados (grifados abaixo) contidos na Demonstração de Resultado do Exercício ECF 2015”.

Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais			
Nome Empresarial: BEQUEST CENTRAL DE SERVICOS LTDA			
Período da Escrituração: 01/01/2015 a 31/12/2015		CNPJ: 72.109.291/0001-61	SCP:
Período de Apuração: A00 - Anual			
Conta Referencial	Descrição	Saldo	
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ (38.140.552,66)	
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANTES DO IRPJ E DA CSLL - ATIVIDADE GERAL	R\$ (38.140.552,66)	
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	R\$ (38.140.552,66)	

3.01.01.01	RECEITA LIQUIDA	R\$ 191.284.866,28
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	R\$ 220.587.802,88
3.01.01.01.01.01	Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	R\$ 220.587.802,88
3.01.01.01.02	DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ (29.302.936,80)
3.01.01.01.02.03	(-) ICMS	R\$ (25.081,47)
3.01.01.01.02.04	(-) COFINS Sobre Receita Bruta	R\$ (16.474.833,00)
3.01.01.01.02.05	(-) PIS/PASEP Sobre Receita Bruta	R\$ (3.639.698,71)
3.01.01.01.02.06	(-) ISS	R\$ (9.163.323,42)
3.01.01.03	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS	R\$ (35.140.467,31)
3.01.01.03.01	CUSTO DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (35.140.467,31)
3.01.01.03.01.03	(-) Custo dos Serviços Prestados	R\$ (35.140.467,31)
3.01.01.05	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 20.866.739,84
3.01.01.05.01	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ 20.866.739,84
3.01.01.05.01.99	Outras Receitas Operacionais	R\$ 20.866.739,84
3.01.01.07	DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ (55.917.561,05)
3.01.01.07.01	DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (55.917.561,05)
3.01.01.07.01.02	(-) Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados	R\$ (54.118.256,27)
3.01.01.07.01.03	(-) Outros Gastos com Pessoal	R\$ (3.238.864,74)
3.01.01.07.01.05	(-) Encargos Sociais - Previdência Social	R\$ (21.324.177,70)
3.01.01.07.01.06	(-) Encargos Sociais - FGTS	R\$ (14.482.171,89)
3.01.01.07.01.07	(-) Encargos Sociais - Outros	R\$ (21.388.207,45)
3.01.01.07.01.23	(-) Encargos de Depreciação	R\$ (400.522,14)
3.01.01.07.01.26	(-) Provisões para Férias	R\$ (4.448.449,43)
3.01.01.07.01.27	(-) Provisões para 13º Salário de Empregados	R\$ (5.691.353,21)
3.01.01.07.01.29	(-) Demais Provisões	R\$ 70.550.942,25
3.01.01.07.01.36	(-) Despesas com Energia Elétrica	R\$ (529.150,88)
3.01.01.07.01.37	(-) Despesas com Água e Esgoto	R\$ (64.538,18)
3.01.01.07.01.38	(-) Despesas com Telefone e Internet	R\$ (782.811,41)
3.01.01.09	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ (159.234.130,42)
3.01.01.09.01	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	R\$ (159.234.130,42)
3.01.01.09.01.08	(-) Outras Despesas Financeiras	R\$ (49.369.143,35)
3.01.01.09.01.99	(-) Outras Despesas Operacionais	R\$ (109.864.987,07)
3.01.01.11	OUTRAS RECEITAS, OUTRAS DESPESAS E RESULTADO DE OPERAÇÕES DESCONTINUADAS	R\$ 0,00

Como resposta, para fazer *jus* à demanda, foram encaminhadas à fiscalização elementos indicativos de contas contábeis extraídas dos Livros Razão acompanhados de listagens, planilhas e algumas notas fiscais. Entretanto, da análise destas evidências, parte dos valores declarados em DRE, para os quais não foi apresentada documentação comprobatória adequada para tal, não foram validados como dedutíveis.

Reproduzo tabela trazida do TVF que exprime, de forma consolidada, os fundamentos de fato que ensejaram a lavratura fiscal:

RESUMO INFRAÇÃO IRPJ E CSLL 2015*				
CONTAS REFERENCIAIS	DESCRIÇÃO	VALORES DE CUSTOS DEDUZIDOS PELA FISCALIZADA NA ECF AC 2015 (1)	CUSTOS COMPROVADOS COM A DEVIDA DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (2)	CUSTOS NÃO COMPROVADOS POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA (3)
3.01.01.03.01.03	Custo dos serviços prestados	35.140.467,31	-	- 35.140.467,31
	Total CUSTOS	35.140.467,31	-	- 35.140.467,31
CONTAS REFERENCIAIS	DESCRIÇÃO	VALORES DE DESPESA DEDUZIDOS PELA FISCALIZADA NA ECF AC 2015 (1)	DESPESAS COMPROVADAS COM A DEVIDA DOCUMENTAÇÃO DE SUPORTE (2)	DESPESAS NÃO COMPROVADAS POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO (3)
3.01.01.07.01.02	Ordenados, Salários, Gratificações e outras remunerações a empregados	54.118.256,27	- 54.118.256,27	-

3.01.01.07.01.03	Outros gastos com pessoal	3.238.864,74	- 1.892.719,09	- 1.346.145,65
3.01.01.07.01.05	Encargos sociais - Previdência Social	21.324.177,70	- 20.952.813,95	- 371.363,75
3.01.01.07.01.06	Encargos sociais FGTS / FGTS Colaboradores	14.482.171,89	-	- 14.482.171,89
3.01.01.07.01.07	Encargos sociais Outros	21.388.207,45	- 8.611.087,41	- 12.777.120,04
3.01.01.07.01.23	Encargos de depreciação	400.522,14	-	- 400.522,14
3.01.01.07.01.36	Despesas com Energia Elétrica	529.150,88	- 219.496,53	- 309.654,35
3.01.01.07.01.37	Despesas com Água e Esgotos	64.538,18	-	- 64.538,18
3.01.01.07.01.38	Despesas com Telefonia e Internet	782.811,41	-	- 782.811,41
3.01.01.09.01.08	Outras Despesas Financeiras	49.369.143,35	-	- 49.369.146,19
3.01.01.09.01.99	Outras Despesas Operacionais	109.864.987,07	-	- 109.864.986,11
	Total DESPESAS	275.562.831,08	- 85.794.373,25	- 189.768.459,71
*Ver detalhes na aba "Resumo contas analíticas".				

Impugnação

Aberto o contraditório, anoto, sinteticamente, a partir das objeções relacionadas pela defesa, os pontos que traduzem a discordância com o procedimento fiscal:

NULIDADE DO ATO DE INFRAÇÃO

[...] III.1. DA DEFICIÊNCIA DO TRABALHO FISCAL QUANTO ÀS DESPESAS DAS CONTAS CONTÁBEIS - 3.01.01.07.01.02, 3.01.01.07.01.03, 3.01.01.07.01.05, 3.01.01.07.01.06, 3.01.01.07.01.07, 3.01.01.07.01.23, 3.01.01.07.01.36, 3.01.01.07.01.37, 3.01.01.07.01.38, 3.01.01.09.01.08, 3.01.01.09.01.99.

[...] a d. Fiscalização não se imiscuiu na verdade material como deveria, de modo a apropriá-la adequadamente e dar o adequado tratamento contábil-tributário a exigência pretendida.

Vejamos. A d. Fiscalização ao se defrontar com o registro contábil das despesas das contas 3.01.01.07.01.02, 3.01.01.07.01.03, 3.01.01.07.01.05, 3.01.01.07.01.06, 3.01.01.07.01.07, 3.01.01.07.01.36, 3.01.01.07.01.37, 3.01.01.07.01.38, deu tratamento completamente distinto entre elas - sendo que tinham praticamente o mesmo acervo probatório para cancelar-lhe a correção.

Por exemplo, o MESMO ACERVO PROBATÓRIO foi hábil a afastar parte das glosas em um caso (conta contábil 3.01.01.07.01.05), mas não noutro (3.01.01.07.01.06), e isso se aplica a todas essas contas citadas de alguma forma - sendo inaceitável tal tratamento heterogêneo.

Algo semelhante se vê também quanto aos lançamentos das contas contábeis 3.01.01.07.01.36, 3.01.01.07.01.37, 3.01.01.07.01.38: havia um rol de notas fiscais e praticamente NADA foi considerado pela fiscalização[...]

[...] Já quanto as contas contábeis 3.01.01.07.01.23, 3.01.01.09.01.08, 3.01.01.09.01.99, que tratam de depreciação e despesas financeiras e operacionais, o tratamento fiscal dado na acusação fiscal de simplesmente lançar o tributo sobre a glosa é absolutamente incabível, já que eventual levantamento, necessário para constatar uma pretensa irregularidade nesses casos, seria MUITO maior que o vertido no bojo do presente processo administrativo, e demandaria específico enfrentamento da eventual impropriedade de cada despesa glosada.

Além disso, é, no mínimo, inconcebível que no período em questão, que já tem valores autuados para fins de PIS/COFINS e IRRF, cf. assevera o próprio relato fiscal de fls.6254/6267, a inexistência de despesas financeiras ou operacionais, ou mesmo depreciações minimamente aceitáveis, sob qualquer viés - ZERO é ficção da acusação fiscal, sem lastro probatório.

[...] A Impugnante ainda alertou à dificuldade do acesso aos arquivos da época, v. fls. 6201 - em função da pandemia e da ação milicianos na localidade em que se encontra os arquivos da empresa.

O ponto a que se quer chegar é que o lastro material da acusação fiscal em voga é mais deficitário que o do lançamento contábil-fiscal fiscalizado, se é que é de fato deficiente (não há provas disso). Nesses casos, a ampliação da investigação era medida impositiva.

Ao contrário do quanto asseverado na peça de acusação, não houve "confronto" da ECF, mas simples lançamento dos tributos contra cada uma das despesas tidas, por presunção, como incabíveis.

[...] Ocorre que, mediante a ausência da real motivação legal, essenciais à apuração da conduta, tornou-se impraticável a defesa da Autuada, que tem assegurado o direito ao devido processo legal e garantida a ampla defesa e o contraditório.

[...] As afirmações utilizadas pela autoridade autuante e, no caso da penalidade imputada, contrárias e equivocadas não devem ser suficientes para fundamentar a constituição do crédito tributário. Desta forma, sendo comprovada a descaracterização do trabalho realizado pela fiscalização, resta nítida a nulidade do Auto de Infração ora combatido.

[...] III.2. DA INSUBSISTÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL QUANTO AO CUSTO LANÇADO NA CONTA CONTÁBIL 3.01.01.03.01.03

[...] qualquer consideração quando ao custo dos serviços prestados no período fiscalizado deveria vir acompanhado de prova, afinal não se pode conceber que o serviço prestado não tenha custado NADA, tal como pretende fazer valer a r. acusação fiscal em voga.

[...] E mais, a acusação fiscal, se pretendia exigir tributo sobre o custo do serviço deveria ter - de fato - demonstrado suas razões. Não há como sustentar que o serviço prestado tenha tido custo ZERO, nem mesmo por uma simples divergência das informações fiscais, caso existente. Na espécie, não foi demonstrada qualquer divergência, ressalte-se.

É o relatório.

Do Recurso Voluntário

III.1 DO ERRO MATERIAL DO ACÓRDÃO

Inicialmente cumpre destacar que a identificação da Recorrente no acórdão ora recorrido encontra-se totalmente incorreto.

Como sabido, a presente autuação foi lavrada em face da pessoa jurídica "BEQUEST CENTRAL DE SERVIÇOS LTDA" devidamente inscrita no CNPJ/ME nº 72.109.291/0001-61.

PROCESSO: 16682-721.181/2020-7	
Auto de Infração IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
LAVRATURA	
Unidade	DEMAM - RIO DE JANEIRO
Local de Lavratura	Demam RJ
Numero de Procedimento Fiscal	0718500.2018.00040
Data	10/12/2020
Hora	01:43
SUJEITO PASSIVO	
Nome Empresarial	BEQUEST CENTRAL DE SERVICOS LTDA
CNPJ	72.109.291/0001-61
SÃO PAULO	CUIABÁ
Av. 9 de Julho, 3893	Av. São Sebastião, 3125, 14º andar
www.lbzadvocacia.com.br	

Contudo, ao ser intimada e tomar ciência do Acórdão que julgou a Impugnação apresentada nos presentes autos a Recorrente verificou que a identificação do “Interessado”, bem como o seu CNPJ não condizem com os dados da Recorrente. Vejamos:

DJ DRJ06 MG		FL 6491
		
Receita Federal		
Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06		
ACÓRDÃO Nº	106-012.084 - 11ª TURMA DA DRJ06	
DATA DA SESSÃO	15 DE ABRIL DE 2021	
PROCESSO Nº	16682.721181/2020-71	
INTERESSADO	BEQUEST GESTAO AMBIENTAL LTDA.	
CNPJ/CPF	08.034.644/0001-02	

Desse modo, requer a Recorrente o conhecimento e procedência do presente Recurso Voluntário para que o erro material acima destacado seja corrigido, a fim de que passe a constar o CNPJ e Razão Social da Recorrente.

IV. DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO ECANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO

IV.1. DA DEFICIÊNCIA DO TRABALHO FISCAL QUANTO ÀS DESPESAS DAS CONTAS CONTÁBEIS 3.01.01.07.01.03, 3.01.01.07.01.05, 3.01.01.07.01.06, 3.01.01.07.01.07, 3.01.01.07.01.23, 3.01.01.07.01.36, 3.01.01.07.01.37, 3.01.01.07.01.38, 3.01.01.09.01.08, 3.01.01.09.01.99.

De proêmio, em relação à conta contábil “3.01.01.07.01.36 – Energia Elétrica”, no Acórdão ora recorrido, o julgador informou que não encontrou nos autos as Notas Fiscais que deram origem às despesas que compõe essa conta.

Contudo, se de fato o julgado a quo tivesse analisado ou buscado as documentações nos autos, teria percebido que nas fls. 6428 a 6439, foram juntadas as faturas de Energia Elétrica de Jan/2015 a Dez/2015, totalizando um valor de R\$ 240.874,45 (duzentos e quarenta mil, oitocentos e setenta e quatro reais e quarenta e cinco centavos), valor este diferente do considerado pela fiscalização quando da lavratura do AIIM (R\$ 219.496,53 – duzentos e dezenove mil, quatrocentos e noventa e seis reais e cinquenta e três centavos).

Assim, não apenas a fiscalização, mas também os julgadores da DRJ06 deixaram de considerar diversos documentos acostados nos autos pela Recorrente.

3.01.01.07.01.06 – Encargos Sociais – FGTS

Ainda, não é novidade para a RFB que os valores pagos ao FGTS são recolhidos por meio de GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social). Assim, durante a fiscalização, a própria fiscal obteve o valor total recolhido pela Recorrente em GFIP, através do sistema informatizado da Receita Federal.

Entretanto, assim como a fiscalização, a DRJ06 deixa de fundamentar devidamente o motivo da glosa dos valores para a conta “3.01.01.07.01.06 – Encargos Sociais – FGTS”, simplesmente alegando que a

Recorrente deveria comprovar que as GFIPs consideradas como despesas para a conta “3.01.01.07.01.05 – Encargos Sociais – Previdência Social” também se aplicam a esta conta.

Porém, a fiscal ao glosar as despesas da “3.01.01.07.01.06 – Encargos Sociais – FGTS” justificou tal glosa como “A folha de pagamento apresentada não é hábil para comprovação dos lançamentos contábeis que se referem à guias de recolhimento”. Ora, se ela mesma considerou valores recolhidos via GFIP e registrados no sistema da Receita, como pode desconsiderar os mesmos valores quando da análise de outra conta contábil?

Ainda, tanto a Fiscal como o próprio julgador não descrevem quais os documentos necessários ou que sejam hábeis para comprovar tais recolhimentos, pois se já foram apresentadas, GFIPs, folhas de pagamento e outros documentos, quais seriam os faltantes? Dessa forma, o tratamento heterogêneo feito tanto pela fiscalização como pelos julgadores da DRJ06 é descabível e inaceitável.

Desse modo, a d. Fiscalização não se imiscuiu na verdade material como deveria, de modo a apropriá-la adequadamente e dar o adequado tratamento contábil-tributário a exigência pretendida.

3.01.01.07.01.23, 3.01.01.09.01.08, 3.01.01.09.01.99 - Depreciação e Despesas Financeiras e Operacionais

Quanto às contas contábeis 3.01.01.07.01.23, 3.01.01.09.01.08, 3.01.01.09.01.99, que tratam de depreciação e despesas financeiras e operacionais, o tratamento fiscal dado na acusação fiscal de simplesmente lançar o tributo sobre a glosa é absolutamente incabível, já que eventual levantamento, necessário para constatar uma pretensa irregularidade nesses casos, seria MUITO maior que o vertido no bojo do presente processo administrativo, e demandaria específico enfrentamento da eventual impropriedade de cada despesa glosada.

Além disso, é, no mínimo, inconcebível que no período em questão, que já tem valores autuados para fins de PIS/COFINS e IRRF, conforme assevera o próprio relato fiscal de fls.6254/6267, a inexistência de despesas financeiras ou operacionais, ou mesmo depreciações minimamente aceitáveis, sob qualquer viés – ZERO é ficção da acusação fiscal, sem lastro probatório.

O ponto a que se quer chegar é que o lastro material da acusação fiscal em voga é mais deficitário que o do lançamento contábil-fiscal fiscalizado, se é que é de fato deficiente (não há provas disso). Nesses casos, a ampliação da investigação era medida impositiva.

O fato de existir uma presunção normativa não exige o Fisco do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico tributário. Note-se que não se trata de uma discussão sobre o ônus probatório. Nas palavras da Professora Florence Haret, “a Administração não detém o ônus da prova, mas o dever de provar. Assim, cabe à d. Autoridade Administrativa apresentar as provas do fato, o que, no presente caso, deixou de fazê-lo.”

O processo administrativo é regido pela busca da verdade material, motivo pelo qual não devem ser poupados esforços para se verificar a realidade fática das operações, conforme jurisprudência administrativa pacífica nesse sentido:

“Acórdão nº : 102-49396 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - BUSCA DA VERDADE MATERIAL - No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de identificar se realmente ocorreu ou não o fato gerador.”

Evidentemente, os cuidados e requisitos de validade da pretensão fiscal não foram envidados pelo D. Agente Autuante, ante a irregularidade na motivação do Auto de Infração, já que a autoridade fundamenta a exigência em fatos distantes da realidade, não comprovados pela fiscalização e que não se relacionam com a hipótese de incidência das exações em cobro.

Dessa forma, como não houve a demonstração dos motivos que levaram o Sr. Agente Fiscal a concluir pelas glosas levadas a cabo, de forma específica, é de se concluir que o ato administrativo do lançamento em questão (auto de infração) é inválido e ilegal – NULO, portanto.

Ora, deveria o d. Agente Fiscal ter declinado para cada documento prestado, e cada informação lançada, sua razão de consideração ou desconconsideração, para assim permitir a Recorrente verter suas razões de defesa. A simples alegação de “ausência de provas”, em verdade macula a acusação.

Em verdade, o que se viu é que a r. fiscalização ignorou a dificuldade na entrega da documentação em seu curso, e que certamente impactaria de forma sensível a cobrança em voga.

A Recorrente alertou sobre referida dificuldade pois, assim como outras empresas – inclusive Tribunais de Justiça, a Recorrente possui um arquivo externo, terceirizado, onde encontram-se todas as documentações passíveis de arquivo da Recorrente. Contudo, a localização do arquivo externo da Recorrente é em área de ação de milicianos e, devido a pandemia, o acesso ao local ficou ainda mais precário e difícil.

Assim, tendo em vista que a fiscalização tinha ciência da situação da Requerente, bem como possuía informações das Notas Fiscais glosadas. De modo a cumprir com o princípio da busca pela verdade material, a fiscalização poderia ter acessado sistemas internos e obtido as informações necessárias provenientes das NFs que tinha ciência, uma vez que na própria planilha de apuração do tributo, a fiscal listou a descrição das NFs que foram glosadas com a sua numeração, emissor e data.

Ainda, no lançamento contábil ou nos autos não há exposição do motivo da indedutibilidade das referidas despesas, sendo de se constatar que as razões para tanto foram apenas presumidas pela acusação fiscal, pela pretensa falta de prova.

[...]

Outro não é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se infere do acórdão abaixo ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/02/1997 a 31/12/1998 VICIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. Recurso especial negado.” (Processo Administrativo nº 35465.000814/2005-84, Acórdão 9202-00.668 de 13/04/2010)

Ocorre que, mediante a ausência da real motivação legal, essenciais à apuração da conduta, tornou-se impraticável a defesa da Recorrente, que tem assegurado o direito ao devido processo legal e garantida a ampla defesa e o contraditório.

Desse modo, a impropriedade técnica utilizada para o lançamento da exigência da autuação impede que a Recorrente exerça seu direito de defesa, em expressa inobservância ao disposto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal:

[...]

As afirmações utilizadas pela autoridade autuante e, no caso da penalidade imputada, contrárias e equivocadas não devem ser suficientes para fundamentar a constituição do crédito tributário. Desta forma, sendo comprovada a descaracterização do trabalho realizado pela fiscalização, resta nítida a nulidade do Auto de Infração ora combatido.

Diante dessas elucidações, nota-se que o auto de infração lavrado padece de vício insanável, devendo ser declarado nulo por ter sido violado o princípio da motivação do ato administrativo, bem como os direitos constitucionais à ampla defesa, contraditório e ao devido processo legal da Recorrente.

IV.2. DA INSUBSISTÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL QUANTO AO CUSTO LANÇADO NA CONTA CONTÁBIL 3.01.01.03.01.03

Assim como no tópico anterior, a d. Fiscalização se utiliza do mesmo expediente, que é presumir para tributar, agora defrontada com o custo do serviço prestado.

A acusação fiscal se sustenta em uma pretensa falta de prova, em uma fiscalização que durou dois anos. Com a devida vênia, a pretensa falta é mais imputável à deficiência do trabalho fiscalizatório do que à falta de resposta do contribuinte nesse caso. Não obstante, a DRJ seguiu o mesmo entendimento da fiscalização, sustentando a falta de documentação da Recorrente.

Contudo, novamente, os julgadores deixaram de analisar os autos e, tanto a fiscalização quanto a DRJ ignoraram diversas Notas Fiscais de prestação de serviços juntadas pela Recorrente no começo do processo fiscalizatório. Não havendo que se falar, portanto, de falta de documentação.

E mais, a acusação fiscal, se pretendia exigir tributo sobre o custo do serviço deveria ter – de fato – demonstrado suas razões. Não há como sustentar que o serviço prestado tenha tido custo ZERO, nem mesmo por uma simples divergência das informações fiscais, caso existente. Na espécie, não foi demonstrada qualquer divergência, ressalte-se.

A pretensão fiscal, é a mesma que se viu no item anterior, sendo apenas uma variação no mesmo tema, e de igual modo merece o idêntico destino da NULIDADE, já padece de vício insanável, por ter sido violado o princípio da motivação do ato administrativo, bem como os direitos constitucionais à ampla defesa, contraditório e ao devido processo legal da Recorrente.

V. DOS PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer seja CONHECIDO e PROVIDO o presente Recurso Voluntário para reformar o v. Acórdão nº 106- 012.084 proferido pela 11ª Turma da DRJ06, cancelando-se integralmente o Auto de Infração, tendo em vista a manifesta nulidade do lançamento.

Por fim, protesta pelo direito de produzir todas as provas em direito admitidas, em especial, sustentação oral de suas razões recursais, quando do julgamento do presente Recurso Voluntário por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Apreciando os fundamentos apresentados no recurso, observa-se a consonância com os argumentos já avaliados no julgamento inicial. A análise do julgador de origem, focada substancialmente na matéria probatória, caracterizou-se pela objetividade. Fundamentou-se na apresentação de documentos hábeis e na precisão das provas exigidas para a comprovação das operações contábeis e fiscais em discussão.

Diante deste contexto, opto por incorporar ao presente voto as razões decisórias da instância antecedente. Reitero a importância da apresentação de evidências concretas como suporte às alegações fiscais, prática esta que se mostra essencial para a manutenção da integridade e consistência do procedimento tributário.

Assim, ao embasar a decisão atual, sigo o entendimento proferido anteriormente, que reconhece a improcedência da contestação pela falta de comprovação adequada por parte da contribuinte. Esta conclusão é reforçada pela revisão dos elementos constantes nos autos e pela legislação aplicável, solidificando, assim, a sustentação deste voto.

Do Voto Condutor da Decisão Recorrida (e-fls.

Cientificada a exigência em 11/12/2020, a impugnação da contribuinte, juntada aos autos em 11/01/2021, é tempestiva e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela conheço.

De início, esclareço que, em virtude do princípio da legalidade, que norteia os atos da Administração Pública, a esta Autoridade Julgadora administrativa não é dado descumprir dispositivos legais vigentes, sob pena de responsabilidade funcional (art. 17º, inc. V, da Portaria MF nº 340/2020 e art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 1990).

Efeito decorrente, citações doutrinárias, embora sejam inestimáveis fontes de consulta, não obrigam este relator. O mesmo se diga em relação às decisões do CARF apresentadas, uma vez que o Parecer Normativo Cosit nº 23, de 2013, esclarece que elas “*não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.*”

Quanto às decisões judiciais carreadas na peça de defesa, proferidas em processos nos quais a interessada não tenha participado, esclarece-se que também não possuem efeito vinculante para a Administração Pública (art. 506 do CPC), salvo as matérias decididas na sistemática do art. 543-B e 543-C do antigo regramento processual (art. 1.036 do novo CPC), quando houver manifestação da PGFN, nos termos do inciso III do art. 19-A da Lei nº 10.522, de 2002.

Definido o contexto em que o julgamento se dará, passo ao exame do litígio, sobre o qual verifico que a desesa se ocupa exclusivamente de aspectos voltados a reclamar o cancelamento integral da exigência.

DAS NULIDADES

São arguidas questões relacionadas à nulidade do auto de infração, tendo, basicamente, como amparo suposta omissão da Auditoria, no que tange ao aprofundamento da ação fiscal. Por conseguinte, reclama-se a carência de fundamentos para que se possa sustentar a manutenção da exigência objurgada.

Antes de qualquer exame, não identifico a subsunção do alegado a uma hipótese legal de nulidade adstrita ao processo administrativo. Digo isso porque o Decreto nº 7.574, de 2011, estabelece em seu art. 12 que os despachos e as decisões dessa natureza em âmbito federal

somente serão nulos se lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No contexto, diante da peça impugnatória, depreendo que a contribuinte detém plena certeza dos motivos da exigência, de tal maneira que, não transparece, mediante o exame das alegações relacionadas à nulidade processual, a existência de evidências que demonstrem qualquer embaraço experimentado pela parte que a reclama, permanecendo sem respaldo a sustentação, diante do princípio vigorante no processo civil que impõe a conexão incidível entre a decretação da nulidade alinhada com a demonstração objetiva de prejuízo processual.

Ainda assim, mesmo não vislumbrando circunstância capaz de configurar a ocorrência da preliminar suscitada, aprecio os argumentos trazidos relacionados à insurgência de que as informações registradas em sua escrituração foram examinadas pela Auditoria apenas formalmente, sem adentrar na essência das rubricas que diminuíram o Lucro Real. Discurso correlato, segue-se reforçando que o ônus de provar a indedutibilidade das exclusões escrituradas seria da fiscalização.

Pois bem. Pondero que o cerne da pretensão, em todos os pormenores abordados, não merece acolhida. Para tanto, denoto que a atividade fiscalizatória fora instrumentalizada com a intenção de compreender as informações contidas na escrituração, avaliando a legitimidade e a pertinência dos registros contábeis relacionados por quem tem, de fato e de direito, a responsabilidade por sua elaboração e confiabilidade dos dados nela inseridos.

Com esse *múnus*, não se pode concluir que a Auditoria atuou de forma deficitária ou sem motivação. Em verdade, repetidamente, após a constatação fiscal da necessidade de detalhamento da escrituração, foi devidamente fornecida à contribuinte a possibilidade de elucidar os fundamentos que ensejaram as reduções no Lucro Real. Em contrapartida, no decurso do procedimento, certifico que a contribuinte não foi capaz de apresentar elementos hábeis ao afastamento da exigência.

Desprovida de cunho probatório, toda a argumentação apresentada, seja na fase procedimental, seja agora no contencioso, apegase exclusivamente a objeções extrajurídicas que não têm o condão de comprovar a veracidade dos registros contábeis questionados. Das respostas apresentadas pela contribuinte, antes do encerramento da ação fiscal, a fiscalização observa que:

[...] não foi apresentada a totalidade da documentação comprobatória dos valores declarados solicitada pela fiscalização. Em que pese o procedimento fiscal ter sido iniciado em 12/03/2018 e terem sido deferidas diversas prorrogações de prazo requeridas, para a falta de apresentação da totalidade da documentação solicitada a contribuinte alegou em suas respostas grande volume de informações (resposta TIF 26) e falta de acesso ao seu acervo de documentos (resposta TIF 28). Desta forma, a contribuinte não apresentou toda a documentação comprobatória solicitada no prazo determinado.

Já diante da defesa apresentada, afirma-se que:

[...] ainda alertou à dificuldade do acesso aos arquivos da época, v. fls. 6201 - em função da pandemia e da ação milicianos na localidade em que se encontra os arquivos da empresa.

Fica então evidente que a contribuinte, por ação ou omissão, não se aproveitou a oportunidade do procedimento fiscal para esclarecer os fatos e apresentar documentos vinculados às exclusões a que se aduz ter direito, em nítida afronta ao inc. IV, do art. 4º, da Lei nº 9.784/1999:

Art. 4º São **deveres do administrado** perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

[...]

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e **colaborar para o esclarecimento dos fatos**.(grifei)

Sobre isso, tenho por convicção que a atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos. Nos casos em que se tem registros associados a documentos, provar significa fornecer a associação entre estes e aqueles, de maneira individualizada e precisa, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento das evidências indiretas.

Se a necessidade da busca da verdade material, ínsita à Administração Tributária, afasta o apego a denominações rótulos empregados pelo contribuinte (formalismo exacerbado), é certo também que subsiste o ônus do fiscalizado e, mais ainda, da impugnante em viabilizar as informações e esclarecimentos voltados a expor a realidade factual. Tomando como exemplo as reclamações expostas pela contribuinte na peça impugnatória, uma vez identificadas dúvidas acerca da materialidade das contas contábeis nºs 3.01.01.07.01.23, 3.01.01.09.01.08, 3.01.01.09.01.99, seria ônus de quem elaborou o registro escritural (ou seja, da própria contribuinte) a apresentação de documentos que sustentem as indicações veiculadas como depreciação e como despesas financeiras.

Atento ao que foi complementarmente levantado, não há também como se socorrer ao fato de que, face ao desenvolvimento atividade empresarial e às exigências de PIS/COFINS em outro processo administrativo (PA nº 16682.721063/2019-20), tais rubricas não poderiam ser totalmente desconsideradas pela fiscalização (valor zero). Como já enfatizei, a possibilidade de se elaborar registros contábeis tem como premissa a existência de documentos idôneos, de posse da contribuinte, devidamente guardados durante o prazo prescrito em lei, tendo em vista a eventual necessidade de apresentação a terceiros. Porquanto tal sustentação não tenha sido trazida aos autos, não vislumbro hipótese para aceitar como fidedignas despesas redutoras do lucro levado à tributação.

A mesma convicção deve ser alinhada ao suposto custo registrado na conta contábil nº 3.01.01.03.01.03 (*'Outros gastos com pessoal'*) cujos valores foram parcialmente aceitos pela fiscalização. Nesse sentido, há que se ver que o fisco não realiza qualquer juízo de valor no que tange à quantificação do saldo das contas contábeis. Tão somente são verificados se os registros contêm correspondente documental com eles compatível. Acaso houvesse uma glosa total (diferentemente do que conclui a contribuinte em seu arrazoado), seria ônus de que assim informou carrear elementos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços.

Passo seguinte, são levantadas questões específicas relacionadas à circunstância de que não teria sido dado tratamento uniforme à análise das contas contábeis amparadas em mesmo acervo probatório, assim como fora desconsiderado a existência de algumas notas fiscais como meio de prova das operações lançadas na contabilidade. Eis os registros indicados com alegada deficiência:

- i. Contas nº **3.01.01.07.01.05** ('Encargos sociais - Previdência Social'), valor da despesa: R\$ 21.324.177,70 e nº **3.01.01.07.01.06** ('Encargos sociais FGTS / FGTS Colaboradores'), valor da despesa: R\$ 14.482.171,89, onde é reclamada a existência de **elementos probatórios em comum**; e
- ii. Contas contábeis nºs 3.01.01.07.01.36, 3.01.01.07.01.37, 3.01.01.07.01.38, suscitando a desconsideração de notas fiscais presentes nos autos.

Compreendo que as teses defendidas no itens retro citados carecem de fundamentos que as sustentem.

No item 'i', há que ver que está se tratando de contas de naturezas diversas, uma envolvendo os encargos para com a Previdência Social e outra relacionada às despesas com FGTS, com saldos completamente diferentes. A circunstância de que a primeira foi praticamente aceita em sua totalidade não converte em justificativa para aceitação da segunda (considerada sem lastro documental). Se realmente a contribuinte estivesse decidida a demonstrar que as duas contas compartilham as mesmas provas (transparecendo equívoco da auditoria), não vejo melhor oportunidade para tal fim do que com a abertura do contencioso fiscal. Todavia, os argumentos empregados, além de econômicos e desprovidos de detalhamento, não guardam qualquer pertinência documental anexada pela defesa.

Quanto ao item 'ii', a contribuinte, muito embora reclame a fragilidade da análise, não indica quais notas fiscais foram desconsideradas, tendo em vista que se referem a despesas diferentes. Não há como justificar '*Telefonia e Internet*', '*Água e Esgotos*' e '*Energia Elétrica*' mediante a apresentação dos mesmos documentos. Além disso, a circunstância de que as despesas registradas pela conta nº 3.01.01.07.01.36 ('*Energia Elétrica*') tenham sido parcialmente aceitas não conduz à conclusão de que as demais também devam ser obrigatoriamente certificadas. Nesse quesito, não encontrei as ditas outras notas fiscais, senão aquelas já anteriormente abonadas pelo fisco.

Anoto que o processo contemporâneo impõe outras dimensões ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, dotando-lhe de uma perspectiva mais elástica, onde por meio do debate das questões controvertidas, as **partes, equanimemente consideradas**, terão o direito de influenciar nas decisões, bem como o **dever de fomentar a melhoria da pacificação do direito**.

Veja-se que, dentre as exigências das leis comerciais está a de que a escrituração deva ter consonância com a documentação que lhe dê fundamento (art. 1179 do Código Civil):

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na **escrituração** uniforme de seus livros, em

correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. (Grifei)

Por outra inteligência, o Código do Processo Civil estabelece que os livros empresariais são elementos de prova contra seu autor:

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Ou seja, constatada erro ou dúvida acerca das informações que evidenciam a situação contábil/fiscal da empresa perante terceiros, incumbe ao contribuinte o ônus de provar (e não ao fisco como defende a impugnante), com base em todos os elementos de prova permitidos em direito, eventual equívoco na apuração e/ou na escrituração do Lucro Real e, por decorrência, nos tributos a ela diretamente relacionados, a fim de esclarecer a veracidade dos fatos.

Do exame dos dispositivos legais supracitados, fica evidente que, embora seja dever da atividade comercial a manutenção regular da escrituração, este não é sua única responsabilidade. Com efeito, tal encargo não exime do empresário/sociedade da tarefa de demonstrar a correspondência documental com as informações registradas.

Destaco que toda a interpretação ora manejada encontra alicerce nos fundamentos legais, expressamente citados no TVF, não pairando qualquer incerteza para o autuado acerca da motivação que ensejou o deslinde fiscal. Em prol da justeza da apreciação, volto a apresentá-los:

RIR 1999 (vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária)

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

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

Art. 264. **A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial** (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

(...)

§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37).

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

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º). (grifei)

Ademais, apenas a título de fortalecer a tese assentada em consonância com o ordenamento jurídico vigente, faço uso das lições de Cabral:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...) Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, **enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte** (...)¹. (grifei)

De tudo exposto, não vislumbro, diante da petição impugnatória, nada além do simples discurso esvaziado de evidência, invocando aplicação do princípio da verdade material que, no entanto, a impugnante, de sua parte, não envidou qualquer esforço em materializar.

CONCLUSÃO

Nada mais a acrescentar em relação aos pontos controvertidos e, em consonância com as razões apresentadas, VOTO no sentido de considerar IMPROCEDENTE a impugnação.

“assinado digitalmente”

JULIO LIMA SOUZA MARTINS
Relator – Auditor Fiscal Matr. 58475

Do Erro Material do Acórdão Recorrido

Contudo, ao ser intimada e tomar ciência do Acórdão que julgou a Impugnação apresentada nos presentes autos a Recorrente verificou que a identificação do “Interessado”, bem como o seu CNPJ não condizem com os dados da Recorrente. Vejamos:

DJ DRJ06 MG		FL 6491
		
Receita Federal		
Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06		
ACÓRDÃO Nº	106-012.084 - 11ª TURMA DA DRJ06	
DATA DA SESSÃO	15 DE ABRIL DE 2021	
PROCESSO Nº	16682.721181/2020-71	
INTERESSADO	BEQUEST GESTAO AMBIENTAL LTDA.	
CNPJ/CPF	08.034.644/0001-02	

¹ Cabral, Antônio da Silva. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 298.

Desse modo, requer a Recorrente o conhecimento e procedência do presente Recurso Voluntário para que o erro material acima destacado seja corrigido, a fim de que passe a constar o CNPJ e Razão Social da Recorrente.

Considerações Finais

Destaco que a função da fiscalização não é a de buscar exaustivamente provas em favor do contribuinte, mas sim de verificar a conformidade das operações realizadas com a legislação tributária. Portanto, a responsabilidade de demonstrar a veracidade e a correção das despesas lançadas nas contas contábeis mencionadas é exclusiva da empresa autuada.

3.01.01.07.01.36 – Energia Elétrica

No que tange à alegação de deficiência no trabalho fiscal, em especial quanto à conta contábil “3.01.01.07.01.36 – Energia Elétrica”, observa-se que as contas das despesas de energia elétrica constam das e-fls. 6428 e ss., cujos valores estão reproduzidos abaixo:

AC 2015 Energia Elétrica	
jan	21.393,33
fev	19.957,40
mar	25.889,25
abr	24.214,44
mai	20.211,17
jun	19.093,92
jul	17.832,13
ago	18.455,77
set	16.197,96
out	17.647,01
nov	18.966,97
dez	21.015,10
	240.874,45

Como já foi considerado o valor de R\$ 219.496,53 pela Autoridade Lançadora, entendo que, considerando esses documentos, é possível considerar a diferença como comprovada (R\$ 21.377,92).

3.01.01.07.01.06 – Encargos Sociais – FGTS

No que diz respeito à glosa dos valores na conta “3.01.01.07.01.06 – Encargos Sociais – FGTS”, a argumentação da recorrente carece de fundamento legal para sua contestação. Conforme o voto condutor analisado, é importante destacar que a administração tributária não faz juízo de valor quanto à quantificação do saldo das contas contábeis. O fisco apenas verifica se os registros possuem correspondência documental apropriada. A glosa, portanto, está fundamentada na ausência de documentação hábil para comprovar as despesas registradas

A defesa da recorrente sugere que há um tratamento desigual em relação às contas de “Encargos Sociais – Previdência Social” e “Encargos Sociais – FGTS”, porém, este argumento não é suficiente para desconstituir a glosa realizada pela fiscalização. Cada conta contábil reflete uma natureza diferente de encargo e, portanto, deve ser analisada individualmente, com base em sua documentação específica. A aceitação parcial ou total de valores em uma conta não implica automaticamente a aceitação em outra

Ademais, a falta de especificação detalhada dos documentos necessários para comprovar os recolhimentos é um ponto que a recorrente poderia ter esclarecido durante o processo de fiscalização, trazendo os documentos adequados para tal. Assim, o ônus da prova recai sobre a contribuinte, que deve fornecer evidências claras e precisas das operações contábeis realizadas.

Diante do exposto, a alegação de deficiência no trabalho fiscal não se sustenta, pois a fundamentação da glosa está alinhada com a necessidade de comprovação das despesas pelo contribuinte. Portanto, propõe-se a manutenção do auto de infração e a negação do provimento ao recurso quanto a este aspecto.

3.01.01.07.01.23, 3.01.01.09.01.08, 3.01.01.09.01.99 - Depreciação e Despesas Financeiras e Operacionais

Em relação às contas de depreciação e despesas financeiras e operacionais, a alegação de insuficiência do levantamento fiscal e a inexistência de despesas operacionais e de depreciação são pontos que necessitam de robusta fundamentação documental por parte da Recorrente. A contabilidade da empresa deve refletir a realidade econômica de suas operações, e é fundamental que todas as despesas e custos declarados sejam adequadamente comprovados por documentos idôneos.

O princípio da verdade material no processo administrativo fiscal exige que a fiscalização busque a realidade dos fatos. Contudo, isso não exime a contribuinte de sua obrigação de manter e apresentar documentação comprobatória suficiente e adequada de suas operações financeiras e contábeis. No contexto das contas em questão, a Recorrente deveria fornecer evidências claras e específicas que justificassem as despesas de depreciação e operacionais registradas, particularmente quando esses valores são contestados pela fiscalização.

A mera alegação de que as despesas deveriam ser aceitas sem a apresentação de provas documentais substanciais não se sustenta. O ônus da prova recai sobre a contribuinte, que deve evidenciar e justificar as entradas contábeis questionadas, especialmente em face da presunção de legitimidade dos atos administrativos. Além disso, a consistência e a precisão dos registros contábeis e fiscais são fundamentais para a apuração correta da base de cálculo dos tributos devidos.

Portanto, dada a ausência de documentação comprobatória adequada e a insuficiência das justificativas apresentadas para explicar as discrepâncias observadas pela fiscalização, a glosa dessas despesas pela autoridade fiscal parece ser uma medida adequada e necessária. Assim, deve-se manter o auto de infração, negando-se provimento ao recurso quanto a esses pontos, pois a Recorrente não demonstrou satisfatoriamente a legitimidade das despesas glosadas.

3.01.01.03.01.03 — Outros gastos com pessoal

No que concerne à alegação de insubsistência da acusação fiscal relativa ao custo lançado na conta contábil 3.01.01.03.01.03, a argumentação da Recorrente não se sustenta ante a análise criteriosa dos fatos e normas aplicáveis. Alega-se que houve uma presunção por parte da fiscalização para tributar sem a devida comprovação dos fatos geradores da obrigação tributária. Contudo, cabe salientar que o dever de provar a efetiva ocorrência dos fatos que justificam as escriturações contábeis recai sobre o contribuinte.

A fiscalização, ao realizar o lançamento tributário, fundamentou-se em elementos que evidenciaram a falta de documentação apropriada para corroborar os custos alegados pela empresa. Este fato não denota uma presunção arbitrária, mas sim a aplicação do princípio da verdade material, que orienta o procedimento administrativo fiscal na determinação da ocorrência do fato gerador do tributo e, consequentemente, na verificação da exatidão das obrigações tributárias declaradas pelo contribuinte.

A análise das contas, especialmente a conta 3.01.01.03.01.03, revelou que os valores lançados parcialmente aceitos pela fiscalização não foram plenamente justificados com documentação idônea que comprovasse a efetiva prestação dos serviços correspondentes. Portanto, não é razoável sustentar que a ausência de documentação adequada para a comprovação dos custos declarados constitua um vício capaz de anular o lançamento tributário.

Adicionalmente, a Recorrente argumenta sobre a suposta falta de tratamento uniforme nas análises contábeis e a desconsideração de notas fiscais. Todavia, o processo administrativo fiscal demanda que a contribuinte apresente, de forma clara e objetiva, as provas que fundamentam suas alegações, o que inclui a correta e adequada documentação fiscal e contábil para cada operação.

Em vista do exposto, conclui-se que a autuação fiscal foi realizada com base em elementos concretos que apontaram para a necessidade de glosa dos valores em questão, devido à insuficiência de provas materiais que comprovassem os custos alegados. Portanto, a acusação fiscal possui fundamento legal e factual, não se verificando, assim, a alegada nulidade do auto de infração. Diante das razões expostas, vota-se pela manutenção do lançamento fiscal, negando provimento ao recurso em relação a este ponto.

Conclusão

Desta forma, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar da base tributável o valor de R\$ 21.377,92.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

