



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

Processo nº 19647.003321/2005-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-000.977 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2013
Matéria Indedutibilidade de pagamentos e IRRF
Recorrente COMPANHIA INDUSTRIAL DE VIDROS CIV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

MPF. CONTROLE INTERNO. JURISPRUDÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando em nulidade uma eventual falha na emissão ou trâmite desse instrumento, consoante jurisprudência majoritária do CARF.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe decretar nulidade do auto de infração quando não se verifica prejuízo à defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA.

No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, em relação ao qual tenha ocorrido o pagamento antecipado, aplica-se a regra prevista no art. 150, §4º, do CTN. Exegese do recurso especial repetitivo nº 973.733, aplicado nos termos do art. 62-A da Portaria MF nº 256, de 2009 e alterações.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

LUCRO REAL. PAGAMENTO SEM INDICAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica como despesas dedutíveis na determinação do lucro real está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam o conceito próprio de despesas

operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento de CSLL o quanto disposto em relação ao IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO.

Em face aos elementos probatórios trazidos pela Recorrente, demonstrando o nexo entre o tomador, pessoa jurídica e o prestador, pessoa física, na qualidade de diretores/administradores da Recorrente, é válido considerar justificada a identificação do destinatário dos pagamentos para efeito de elidir a acusação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos por erro no MPF-F, por cerceamento do direito de defesa e por erro na apuração do IRPJ e da CSLL e considerar decaído o IRRF lançado referente aos períodos de janeiro a março de 2000. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à matéria referente à glosa de despesas para a apuração do IRPJ e da CSLL. Vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à incidência do IRRF. Vencida a Conselheira Viviane Vidal Wagner. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO DONASSOLO - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER - Relatora

(assinado digitalmente)

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO - Redator designado

Processo nº 19647.003321/2005-10
Acórdão n.º **1202-000.977**

S1-C2T2
Fl. 4

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno e Marcos Antônio Pires.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de autuação de IRPJ, CSLL e IRRF, referente aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, em decorrência de constatação de despesas indedutíveis e pagamentos não identificados.

Os motivos da autuação, verificados a partir do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls.91-99), foram bem resumidos no relatório da decisão recorrida, cujo trecho, por economia processual, com a devida vênia, reproduz-se abaixo:

Glosa de Pagamentos a Administradores Contabilizados como Despesas de Assistência Técnica

a) a empresa estaria contabilizando como despesas operacionais, na conta de ASSESSORIA TEC. E ADM. - P. JURÍDICA (código contábil 0851.11), valores de pagamentos de serviços de assessoria prestados por empresas cujos sócios responsáveis seriam pessoas físicas ligadas à empresa, notadamente, na qualidade de seus administradores;

b) após ser provocada a apresentar informações sobre os fatos constatados, a empresa afirmara ter contratado os serviços e que "...optou pela utilização de pessoas jurídicas das quais diretores e empregados são sócios para execução de serviços..." "...pelo fato de essas empresas contratadas serem especializadas no segmento de negócio explorado pela CIV", tendo juntado notas fiscais, comprovação dos pagamentos e disponibilizado alguns poucos relatórios, sem identificação quanto à origem e autoria, dizendo tratarem-se de comprovantes da efetividade dos recebimentos dos serviços;

c) as respostas da fiscalizada demonstrariam que os pagamentos foram efetuados para as empresas contratadas;

d) em alguns casos, os pagamentos teriam sido feitos diretamente em conta corrente da pessoa física do sócio da empresa contratada, que também seria diretor da fiscalizada;

e) as discriminações dos serviços seriam, geralmente, especificadas de forma genérica, como por exemplo: "prestação de serviços de consultoria"; "prestação de serviços de assessoria"; "prestação de serviços de assessoria financeira"; "prestação de serviço de pesquisa de mercado p/ embalagem de vidro pio Mercado Europeu" etc.;

f) a numeração sequenciada das notas fiscais demonstraria ser a fiscalizada praticamente a única cliente das "prestadoras de serviços";

g) os contratos correspondentes aos serviços não teriam sido apresentados, inviabilizando correlacionar os pagamentos aos respectivos serviços contratados;

h) inexistiria documentação apta a comprovar a efetividade das operações negociais pagas às pessoas ligadas a fiscalizada;

i) procedeu-se a diligências nas empresas "prestadoras de serviços", com o fito de que apresentassem as escriturações contábeis e fiscais, a documentação comprobatória dos lançamentos efetuados, os livros de registro de empregados, os comprovantes de pagamentos dos tributos e contribuições federais, inclusive com relação aos empregados (INSS, FGTS);

j) as respostas apontaram no mesmo sentido:

i) **Não possuem** (ou possuíam, na época das "prestações dos serviços") quaisquer estruturas físicas e logísticas relacionadas com a prestação de serviços de assessoria, consultoria e pesquisas de mercado; inclusive com várias delas constituídas COM endereços idênticos (a exemplo das empresas: N.M. Consultoria Ltda., H.M. Assessoria e Serviços Ltda. e Garret Consultoria Ltda., com endereço comum cadastrado em urna casa na praia de N. S. do 6, em Paulista- PE, que não foi confirmado pelos correios, haja vista que o Termo de Intimação enviado foi devolvido sem encontrar o número; e das empresas: Pedrazzi Consultoria e Serviços S/C Ltda., SPE Consultoria e Serviços S/C Ltda. e LMS Consultoria e Serviços S/C Ltda., com endereço comum numa sala de nr. 403, na Rua Cel. Anísio Rodrigues Coelho, 464, Boa Viagem, Recife-PE, onde não funcionam estas empresas, por isso foram científicadas nas pessoas dos seus sócios que se encontravam em expediente nas dependências da CIV); ou seja, as empresas sequer existem funcionalmente;

ii) **nenhuma** apresentou possuir em suas escriturações empregados, que possam estar qualificados para a consecução dos "serviços vendidos" à fiscalizada;

III) nenhuma apresentou ter contratado empresas ou pessoas para a execução dos "serviços vendidos" à fiscalizada (nem mesmo para uma viagemzinha à Europa para desenvolver pesquisa de mercado de embalagem de vidro, 14)."

l) "Dessarte, somente podemos concluir que tais pagamentos efetuados pela fiscalizada trataram-se de dispêndios com as pessoas físicas dos seus dirigentes e administradores, disfarçados na forma de pagamentos de assessoria técnica a pessoas jurídicas constituídas pelos beneficiários, em tese, com o propósito de lastrear documentalmente tais pagamentos, de forma a poderem ser aproveitados como despesas operacionais da empresa";

m) as "Vantagens oferecidas pela empresa a seus dirigentes e administradores efetuados na forma de pagamentos de gratificações ou semelhantes constituem despesas indedutíveis para o IRPJ, e contribuição, devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real da empresa, nos termos do que dispõe os artigos 302 e 304 c/c artigo 358, parágrafo 3º, inciso II, do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/1999)";

n) "No que se refere ao ano calendário de 2002, período de apuração de 22/04/2002 a 31/12/2002, os valores a tributar do IRPJ a ser apurado, consequência das infrações aqui apontadas, serão deduzidos do crédito desse imposto, como declarado pela empresa em sua DIPJ em R\$ 2.437.481,50; tendo em vista o processo administrativo nr.

10480.001609/2003-55, de Declaração de Compensação - DECOMP, impetrado pela empresa em data de 13/02/2003, que se refere à compensação dos créditos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2002, atualmente sob análise desta fiscalização. O crédito resultante será o informado no processo em referência com vistas a compor o valor a ser admitido para compensação.";

Tributação Reflexa

o) nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/95 vedar-se-ia a dedutibilidade de tais despesas;

p) "Vale aqui a observação feita com relação a tributação do IRPJ, quanto à tributação da CSLL do ano-calendário de 2002: período de apuração de 22/04/2002 a 31/12/2002, tendo em vista existência do processo administrativo nr. 10480.001609/2003-55, de DECOMP, sob análise desta fiscalização. Portanto do valor a tributar da CSLL deste ano calendário será deduzido o crédito desta Contribuição R\$ 441.370,206 declarado pela empresa em sua DIPJ. O crédito resultante da CSLL será informado naquele processo como o admitido para compensação com os débitos ali relacionados pela empresa";

q) considerando-se que os pagamentos teriam sido efetuados a administradores e gerentes, a não-individualização dos beneficiários implicaria na tributação na fonte, nos termos dos artigos 358, §§1º e 2º, 622, 674 e 675 do RIR 99.

Na impugnação, o contribuinte apontou, resumidamente:

a) Improriedades Relacionadas ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, visto que a falta de duas prorrogações no prazo de validade do MPF é causa de sua extinção, nos termos do art. 15 da Portaria SRF nº 3.007/2001, sendo nulos os atos praticados pelo auditor-fiscal a partir de 27/11/04, assim como os Mandados de Procedimento Fiscal Extensivo e o Mandado de Procedimento Complementar;

b) Cerceamento do Direito de Defesa e Falta do Devido Enquadramento Legal, por não sido enfrentada, pelo autuante, a parte final do parágrafo único do art.116 do CTN, combinado com o art.50 do Código Civil, ao desconsiderar os pagamentos realizados pela autuada às prestadoras de serviços, *"por considerá-las inexistentes no mundo jurídico"*;

c) Decadência, visto que, em razão do art.150, §4º, do CTN, somente poderiam ter sido realizados lançamentos com relação a fatos geradores ocorridos até abril de 2000, por não constar qualquer alegação ou comprovação quanto à ocorrência de dolo, fraude ou simulação;

d) a Efetividade dos Pagamentos às Empresas Prestadoras de Serviços, visto que teria contratado as prestadoras de serviços relacionadas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, cujos sócios responsáveis são também administradores ou empregados da autuada; e que não teria restado demonstrado que *"...a Autuada e as prestadoras de serviços porventura apuseram a Fazenda Pública convenções particulares relativas a responsabilidade pelo pagamento de tributos, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes às relações jurídicas entre elas, visto que a citada peça de encerramento de ação fiscal não toma como enquadramento legal o art.123 do CTN"*; e que as

empresas terceirizadas teriam oferecido à tributação os rendimentos decorrentes das prestações de serviços à autuada, conforme escrituração e DARFs juntados aos autos;

e) como Prova da Realização dos Serviços Pagos e Recebidos pela Autuada, pelo exemplo das notas fiscais emitidas por Pedrazzi Consultoria e Serviços S/C Ltda em que consta, na descrição dos serviços, um minucioso relatório dos serviços prestados, não restando dúvidas quanto à especificação, e que durante o procedimento fiscal já havia repassado à autoridade autuante documentos que comprovariam a prestação e a necessidade dos serviços, mas que não foram juntados aos autos;

f) a Indevida Tributação no IRPJ, considerando que não seria aplicável o art.302, I e II, do RIR/99, pois os pagamentos lançados na conta de ASSESSORIA LC. E ADM. - P. JURÍDICA (código contábil 085111) não teriam sido efetuados a titular, sócio ou dirigente da Autuada, tampouco a parentes dos mesmos;

g) a Indevida Tributação Reflexa, já que não consta do MPF complementar que a CSLL e o IRRF seriam objeto do procedimento fiscal, ou, ainda, em razão da improcedência quanto ao IRPJ.

À vista dos documentos anexados após a realização dos lançamentos, resolveu o distinto julgador da DRJ/Recife, por conveniência, como forma de auxiliar na resolução das questões de fato e de direito envolvidas, devolver os autos à DRF - Recife (PE), para análise da documentação apresentada pelo contribuinte e esclarecimento, em relatório circunstanciado, se já foram objeto de apreciação quando do procedimento fiscal, com confecção de novos demonstrativos, se for o caso, e ciência ao interessado.

Em resposta, a autoridade fiscal analisou a documentação acostada aos autos e concluiu nos seguintes termos:

entendemos que os documentos apresentados pela impugnante são suficientes para concluir que serviços foram prestados para ela. No entanto, não foram apresentados elementos que demonstrem que esses serviços tenham sido prestados por "pessoas jurídicas" contratadas. Na verdade, todo o acervo de provas nos autos demonstra que essas empresas somente têm (tiveram) existência formal... Não possuíam estruturas físicas e funcionais para prestarem os serviços referidos... Os labores foram produzidos ou pelos diretores beneficiários ou por pessoas contratadas pela própria fiscalizada.

Cientificado do Relatório Fiscal (fls. 2.262 a 2.269), em 01/12/2008, conforme Aviso de Recebimento - AR (fl.2359), o contribuinte não se manifestou.

Após o retorno da diligência, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Recife julgou procedente em parte a impugnação, excluindo parte da exigência por motivo de decadência, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

LUCRO REAL. PAGAMENTOS. NÃO INDICAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser deduzidas na apuração do lucro real as importâncias pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que lhe deu origem.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

PAGAMENTOS. NÃO INDICAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da contribuição social não podem ser deduzidas as importâncias pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que lhe deu origem. Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA PONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS ou sócios.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (art.61, §1º, da Lei nº 8.981/195).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

É de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento, baseada em supostas impropriedades no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, haja vista ser este um elemento de Controle da Administração Tributária, sem força para afastar a competência legal atribuída à autoridade fiscal para a lavratura de auto de infração.

PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO. IMPUGNAÇÃO.

Afora as exceções legais (impossibilidade, por motivo de força maior, de apresentação oportuna; referência a fato ou direito superveniente, ou destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos), as provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, restando precluso o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual.

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa quando todas as razões de fato e de direito que interessam às autuações foram devidamente explicitadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo o contribuinte antecipado o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador (art.150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN). Inexistindo pagamento, o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do Código Tributário Nacional - CTN).

Cientificado dessa decisão em 18/04/2009 (cfe. Ar, fl.2394), o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário ao CARF, em 19/05/2009 (fls.2396-2717), em que, basicamente, repisa as razões da impugnação, e afirma, em acréscimo, que a decisão de primeira instância acatou sua alegação de decadência, porém a acolheu em valor abaixo do valor correto e não a estendeu até março de 2000, limitando a mesma até dezembro de 1999. Requer que, nessa parte, seja alterada a decisão recorrida, excluindo-se das bases de cálculo as seguintes parcelas: de IRPJ e CSLL, o montante de R\$ 296.850,00, até 12/1999; de IRRF, o valor de R\$ 449.841,93, até 12/1999; de IRRF, o valor de R\$ 372.951,32, até março de 2000.

Posteriormente, em 11/10/2012, apresentou razões complementares ao recurso em que, preliminarmente, aponta novamente a decadência parcial de IRPJ e CSLL, relativamente ao ano calendário de 1999 e IRRF referente ao período de janeiro de 1999 a março de 2000. Sustenta, ainda, a existência de vício material no lançamento pela imprecisa descrição dos fatos em cotejo com os dispositivos tidos como violados, vez que a autoridade fiscal descreve a infração como “*pagamento a pessoas físicas vinculadas, contabilizados como pagamentos a pessoas jurídicas*”, enquanto indica como fundamento legal os arts. 299, 302, 304 e 358 do RIR/99, o que causou prejuízo à defesa pela impossibilidade de identificação da acusação e da matéria tributável, contrariando o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Alega, ainda, erro na constituição do crédito tributário, por não ter havido a recomposição do lucro real por ocasião do lançamento de ofício.

Quanto ao mérito, defende a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL, considerando a glosa de despesas deduzidas “indevidamente”, sob a justificativa de que seriam indedutíveis os pagamentos realizados a beneficiários não identificados, em face da simultânea identificação das pessoas físicas beneficiárias (dirigentes e administradores). Aduz que os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a dirigentes, gerentes e seus assessores, os quais estavam identificados inclusive pela autoridade fiscal, integram a sua remuneração, podendo ser deduzidos do lucro real, conforme determina o art. 358 do RIR/99.

Defende, também, a improcedência do auto de infração do IRRF, por vício material, em razão de indicação genérica dos dispositivos legais supostamente aplicáveis à matéria (arts. 358, §§1º e 2º, 622, 674 e 675 do RIR/99). Em seguida, analisa cada um dos dispositivos para afastá-los no caso concreto, alegando inocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que tratam. Invoca, ainda, a Súmula CARF nº 12. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Por atender aos pressupostos legais, inclusive o temporal, o recurso voluntário é conhecido.

Preliminares

Da nulidade em razão do MPF

No tocante à preliminar, considera-se que o Mandado de Procedimento Fiscal, instituído pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, tem por escopo único o planejamento e o controle, por parte da Receita Federal do Brasil, das atividades de fiscalização externa dos tributos e contribuições federais a serem desenvolvidas em cada exercício fiscal.

Em outras palavras, como ato relativo a assunto *interna corporis*, é instrumento de controle interno de instauração de procedimentos fiscais de verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo. Assim, seus eventuais vícios devem ser consideradas meras irregularidades, não tendo o efeito de anular o lançamento de ofício, por não se enquadrar em qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Dentre inúmeros julgados nesse sentido, podem ser referidos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) - VALIDADE - No processo administrativo fiscal da União as nulidades são aquelas definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam, os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, quaisquer outras irregularidades não implicam em nulidade e devem ser sanadas, exceto se o sujeito passivo as tenha dado causa. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF - é instrumento interno da repartição fiscal de gerenciamento, controle e acompanhamento da ação fiscal e eventuais inobservâncias de suas normas resolve-se no âmbito do processo administrativo disciplinar, que não aproveita ao sujeito passivo e nem implica nulidade do auto de infração, observadas, ainda, as disposições do caput do art. 195 do Código Tributário Nacional. (Acórdão nº 108-09719, julgado em 18/09/2008)

NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - INOCORRÊNCIA - O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento interno de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Mesmo no caso de eventuais falhas nesses procedimentos, estas, por si

*só, não contaminam o lançamento decorrente da ação fiscal.
(Acórdão nº 104-23400, julgado em 07/08/2008)*

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais também acolhe essa tese, como se vê de decisão que confirmou que o MPF constitui mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento, conforme abaixo:

*PAF. NULIDADES. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL
São válidos os lançamentos de contribuições decorrentes de
autuação de IRPJ, cujo MPF foi aberto tão-somente para este
tributo. São válidos os lançamentos decorrentes de procedimento
fiscal, ainda que não tenha sido dada ciência pessoal ao sujeito
passivo das prorrogações do MPF relativo a este. (Acórdão nº
9101-00.491, de 25.1.2010)*

Em vista disso, considera-se superada a preliminar de nulidade do auto de infração por vício no MPF.

Preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa

Em seu recurso voluntário, a recorrente insiste na falha da acusação fiscal, a qual, no seu entender, teria desconsiderado atos ou negócios jurídicos por ela realizados, por entender que foram realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária e, ainda assim, deixou de enquadrar a ação fiscal no parágrafo único do art. 116 do CTN, cuja parte final exigiria a observância de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Em momento posterior ao do recurso voluntário, a recorrente vem alegar vício material no lançamento, pela impossibilidade de identificação da acusação e da matéria tributável, em contrariedade ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF). O prejuízo à defesa decorreria do descompasso entre a descrição da infração (“*pagamento a pessoas físicas vinculadas, contabilizados como pagamentos a pessoas jurídicas*”) e a fundamentação legal indicada (arts. 299, 302, 304 e 358 do RIR/99).

Aprecia-se a questão da nulidade por cerceamento do direito de defesa, a qual pode ser conhecida a qualquer tempo, inclusive de ofício, pelo que serão analisados todos os argumentos apresentados.

Confrontando-se as informações do anexo 7 ao TEAF (fls.891-896) com os valores lançados no auto de infração (fls.08 e ss.), verifica-se que a autoridade fiscal tributou o valor constante de cada uma das notas fiscais analisadas, antes do desconto do IRRF, sob a seguinte descrição:

*001 - PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS i
PAGAMENTOS A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS.*

*Tributação dos pagamentos efetuados a pessoas físicas
vinculadas, contabilizados como pagamentos a Pessoas
Jurídicas, nos períodos de apuração: 1999 - valores
considerados a partir de 07/1999; 2000; 2001 - período de
apuração 01/01 a 30/06/2001 (cisão); 2002 - I período de*

apuração 01/01 a 01/04/2002 (cisão); 2003 e 2004 - até o mês 06/2004; conforme detalhadamente narrado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal que encontra-se anexo ao presente Auto de Infração como se aqui transcrito fosse.

Consoante se extrai do auto de infração de IRPJ (fl.13), o enquadramento legal da autuação se deu nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 302, 304 e 358, §3º, inciso II, do RIR/99, que dispõem:

Art.249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

I-os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

[...]

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.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.

Pagamento a Pessoa Física Vinculada

Art.302.Os pagamentos, de qualquer natureza, a titular, sócio ou dirigente da pessoa jurídica, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela autoridade lançadora, se o contribuinte não provar (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §5º):

I-no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

II-no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§1ºIncluem-se entre os pagamentos de que trata este artigo as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens ao exterior, equiparando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §7º).

§2ºNo caso de empresa individual, a autoridade lançadora poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas, se ele não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §4º).

Art.303.Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

Pagamentos sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

Art.304.Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

[...]

Remuneração Indireta a Administradores e Terceiros

Art.358.Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

[...]

§3ºOs dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

[...]

*II-quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304), são **indedutíveis na apuração do lucro real**, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior. (destacou-se)*

Dos dispositivos referidos se extrai, em síntese, que o legislador estabeleceu a regra geral de que a apuração do lucro operacional decorre da apuração do resultado das atividades que constituem objeto da pessoa jurídica, sendo dedutíveis na determinação do lucro real apenas os custos comprovados e as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, desde que pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, devidamente comprovadas, inclusive no caso de pagamentos a pessoas vinculadas (como é o

caso de diretores e administradores). Para isso, devem ser especificamente caracterizados os beneficiários dos pagamentos e sua causa, sob pena de não se admitir a dedução.

A partir do exame do relatório fiscal e dos dispositivos legais referidos como fundamentação da autuação, há que se concordar com o ilustre relator da decisão recorrida no sentido de que *“em momento algum se pretendeu desconsiderar a personalidade de qualquer pessoa jurídica, seja da autuada ou mesmo das contratadas, tampouco desconstituir negócio jurídico celebrado”*.

De fato, no caso concreto, a aplicação da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, atraindo a incidência da norma geral antielisiva prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, não ocorreu e nem se fez necessária, ao contrário do que defende a recorrente, diante das normas tributárias acima referidas.

Observando-se os autos, verifica-se, tanto do Termo de Encerramento de Ação Fiscal quanto do Relatório de Informação Fiscal elaborado ao final da diligência solicitada pela DRJ, que o fundamento da autuação pautou-se na falta de comprovação das despesas efetuadas a título de pagamento por serviços contratados, consideradas essas despesas (pagamentos) indevidamente deduzidas na apuração do lucro real do período fiscalizado.

Aqui se verifica o caso típico de glosa de despesas por falta de comprovação, justificada por questões fáticas, correspondentes, basicamente, à verificação, a partir de exames documentais e diligências, da impossibilidade operacional das pessoas jurídicas contratadas para a prestação dos serviços conforme descritos nas Notas Fiscais, tendo sido verificado que algumas das contratadas seriam empresas “de fachada”. Considerando que todas elas estavam sob controle dos próprios diretores e administradores da autuada, concluiu a autoridade fiscal que, na realidade, tais serviços, quando realizados, o foram pelos próprios administradores e/ou diretores da autuada, que, ao final, acabou por remunerá-los indiretamente.

A acusação fiscal aponta que os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas sem capacidade operacional de realização dos serviços contratados – o que, por si só, já impediria a dedutibilidade para fins de apuração do resultado tributável –, na realidade, mais grave ainda, destinavam-se aos próprios administradores e diretores da fiscalizada, caracterizando-se como remuneração indireta destes.

Ademais, foram indicados todos os dispositivos legais pertinentes à infração correspondente à dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e a recorrente compreendeu perfeitamente todos os fatos a ela imputados, tendo se defendido de forma ampla como se denota das peças recursais.

Quanto ao alegado vício material do auto de infração do IRRF, em razão de indicação genérica dos dispositivos legais supostamente aplicáveis à matéria (arts. 358, §§1º e 2º, 622, 674 e 675 do RIR/99), também não bem não procede a arguição.

Consoante se extrai do auto de infração de IRRF (fl.88), o enquadramento legal da autuação se deu nos arts. 358, §§1º e 2º, 622, 674 e 675 do RIR 99, que dispõem:

Remuneração Indireta a Administradores e Terceiros

Art.358.Integração a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 30/07/2013 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 31/07/2013

por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 30/07/2013 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Ass

inado digitalmente em 02/08/2013 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO

Impresso em 08/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

§1ª A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §1º).

§2ª Inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

[...]

Remuneração Indireta

Art.622.Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art.74):

I-a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a)de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b)de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II-as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a)a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b)os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c)o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d)a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

Parágrafo único. A falta de identificação do beneficiário da despesa e a não incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários, implicará a tributação na forma do art. 675.

[...]

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art.674.Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado,

ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1ª A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Seção III

Remuneração Indireta Paga a Beneficiário não Identificado

Art. 675. A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§1º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

§2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

Da simples leitura dos referidos dispositivos, verifica-se a concatenação entre os dispositivos. O devido enquadramento no caso concreto é questão de mérito, a ser apreciada mais adiante.

Diante disso, nota-se que o procedimento fiscal respeitou as regras do CTN de constituição do crédito tributário, pela verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e determinação da matéria tributável, assim como as normas do processo administrativo, tendo sido garantido o contraditório e o amplo direito de defesa ao contribuinte. Sem prejuízo à defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento. Rejeita-se a preliminar.

Preliminar de nulidade por erro na apuração do IRPJ e da CSLL

A recorrente aponta nulidade do lançamento por erro na apuração do IRPJ e da CSLL, em razão da falta de recomposição do lucro, visto que a autoridade lançadora limitou-se a aplicar as respectivas alíquotas sobre o valor dos pagamentos efetuados.

Nesse passo, ainda que se admita a plausibilidade da tese da recorrente, no caso concreto, a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos períodos autuados não levaria a valores diferentes dos lançados, já que o montante apurado apenas seria alterado nos casos de constatação de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, o que não ocorreu, como se demonstrará.

O Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI) (fl.1098) atesta apenas a existência de prejuízo fiscal não operacional nos períodos objeto de fiscalização (1999 a 2004), enquanto o Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI) (fl.1105) atesta a inexistência de base negativa nos períodos objeto de fiscalização (1999 a 2004).

Mesmo no caso do IRPJ, inexistente a possibilidade de aproveitamento no presente lançamento, pois, de acordo com o art. 31 da Lei nº 9.249/95, permite-se a compensação do prejuízo fiscal não operacional somente com o lucro não operacional, o que não é o caso dos autos.

Equivoca-se a recorrente ao considerar que a existência de valores de IRPJ e CSLL a restituir, decorrentes de IRRF, IRPJ ou CSLL mensais pagos por estimativa e outras deduções, influenciariam a constituição do crédito tributário.

Assim, verifica-se que foi observado o disposto no art. 142 do CTN, que define as características do lançamento tributário, pois, ainda que a apuração tenha sido realizada de forma direta, como a recorrente não fazia jus a deduções que pudessem afetar o procedimento de apuração do IRPJ e CSLL devidos, está correto o valor lançado, o que afasta a hipótese de nulidade do lançamento. Rejeita-se a preliminar.

Da decadência

Após o reconhecimento da decadência sobre parte do lançamento pela DRJ, em seu recurso voluntário, a recorrente insiste na decadência de IRPJ, CSLL e IRRF em montante maior e, quanto ao IRRF, ainda em relação aos fatos geradores ocorridos até março de 2000, pedindo que se exclua das bases de cálculo as seguintes parcelas: de IRPJ e CSLL, o montante de R\$ 296.850,00, até 12/1999; de IRRF, o valor de R\$ 449.841,93, até 12/1999; de IRRF, o valor de R\$ 372.951,32, até março de 2000.

A decisão da DRJ excluiu os seguintes valores de IRPJ e CSLL:

<i>Tributo</i>	<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>IRPJ</i>	<i>31/12/99</i>	<i>44.527,50</i>
<i>IRPJ - Adicional</i>	<i>31/12/99</i>	<i>29.685,00</i>
<i>CSLL</i>	<i>31/12/99</i>	<i>23.748,00</i>
<i>CSLL – Adicional</i>	<i>31/12/99</i>	<i>11.874,00</i>

Dos demonstrativos de apuração constantes dos respectivos autos de infração de IRPJ (fl.18) e de CSLL (fl.30), verifica-se que os montantes do tributo e da contribuição excluídos correspondem exatamente à exclusão da base de cálculo referida pela recorrente, no valor de R\$ 296.850,00.

Quanto ao IRRF, foram excluídos os seguintes valores:

<i>Tributo</i>	<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>IRRF</i>	<i>17/08/99</i>	<i>15.911,53</i>

<i>IRRF</i>	06/09/99	26.519,23
<i>IRRF</i>	21/09/99	1.787,39
<i>IRRF</i>	25/10/99	1.787,39
<i>IRRF</i>	05/11/99	106.076,92
<i>IRRF</i>	23/11/99	1.787,39
<i>IRRF</i>	21/12/99	3.574,79

Novamente, consoante demonstrativo de apuração do auto de infração de IRRF (fl.46), verifica-se que os montantes do tributo excluído correspondem exatamente à exclusão da base de cálculo referida pela recorrente, no total de R\$ 449.841,93, veja-se:

17/8/1999	45.461,54
6/9/1999	75.769,23
21/9/1999	5.106,85
25/10/1999	5.106,85
5/11/1999	303.076,92
23/11/1999	5.106,85
21/12/1999	10.213,69
Total	449.841,93

Como se vê, a recorrente confundiu base de cálculo com montante do tributo ao pleitear o reconhecimento da decadência sobre montante maior, já que se confirmou exatamente a exclusão dos montantes dos tributos e contribuições calculados sobre as bases de cálculo referidas.

Diante dessas constatações, indefere-se o pedido de majoração dos valores de IRPJ, CSLL e IRRF cuja decadência foi reconhecida em primeira instância.

Quanto à extensão do IRRF até março de 2000, assiste razão à recorrente.

Nesse caso, existiram retenções no período de janeiro a março de 2000 (fl.961), o que atrai a regra do art. 150, §4º, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial para lançamento do IRRF na data do fato gerador. Diante disso, verifica-se, no momento da ciência do respectivo auto de infração, realizada em 05/04/2005, já havia transcorrido o prazo decadencial para lançamento do IRRF referente aos fatos geradores ocorridos até março de 2000.

Assim, é de se reconhecer a decadência do IRRF referente aos períodos de janeiro a março de 2000.

Do mérito

Quanto ao mérito, cabe lembrar que a motivação da glosa das despesas baseou-se no conjunto de elementos que demonstraram, segundo a autoridade fiscal, a impossibilidade de os serviços terem sido efetivamente prestados pelas pessoas jurídicas contratadas, as quais pareciam sequer existir como empresas reais, corroborada pela discriminação genérica dos serviços e a numeração sequenciada das notas fiscais, indicando que a autuada seria praticamente a única cliente das prestadoras, além de alguns pagamentos

terem sido realizados diretamente em conta corrente dos sócios daquelas empresas, que também são administradores da recorrente, caracterizando remuneração indireta destes.

Considerou a autoridade fiscal que os pagamentos efetuados para tais empresas no período de 08/1999 a 06/2004, relacionados no "Demonstrativo dos Pagamentos Efetuados a Empresas Pertencentes a Pessoas Ligadas", foram contabilizados indevidamente como despesas de assessoria técnica e administrativa na conta de ASSESSORIA TEC. E ADM.- P.JURIDICA (código contábil 085111). A conclusão consta do Termo de Encerramento da Ação Fiscal - TEAF(fl.94), *in verbis*:

9. - Dessarte, somente podemos concluir que tais pagamentos efetuados pela fiscalizada trataram-se de dispêndios com as pessoas físicas dos seus dirigentes e administradores, disfarçados na forma de pagamentos de assessoria técnica a pessoas jurídicas constituídas pelos beneficiários, em tese, com o propósito de lastrear documentalmente tais pagamentos, de forma a poderem ser aproveitados como despesas operacionais da empresa.

O relacionamento dos dirigentes e administradores da recorrente com as empresas prestadoras de serviços é detalhado no TEAF (fls.91/92).

Como se viu dos dispositivos legais mencionados em tópico anterior (sobre a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa), compete ao contribuinte o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a efetiva realização da despesa para fins de dedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Ademais, em se tratando de prestação de serviços, a comprovação da efetividade da operação é requisito absoluto de dedutibilidade, consoante jurisprudência mansa e pacífica do Primeiro Conselho de Contribuintes e do CARF, como se vê das ementas abaixo:

FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO — INDEDUTIBILIDADE — Para que qualquer parcela seja dedutível na apuração do lucro real e do lucro líquido, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso de prestação de serviços. A descrição genérica de "prestação de serviços" é insuficiente. A indedutibilidade da parcela não está inibida pela possibilidade de que, com maiores averiguações, se poder constatar, inclusive, o evidente intuito de fraude na redução do lucro líquido, pela falsidade material ou ideológica da documentação, fato que imporia aí sim a qualificação da penalidade. (CSRF/01-05.499, sessão de 20/06/2006)

[...] IRPJ - COMPROVAÇÃO DE DESPESA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Para que se reconheça a dedutibilidade de valores relativos à notas fiscais de serviços de intermediação por empresa de Empreendimentos e Participação, o contribuinte tem o ônus de comprovar com documento hábil e idôneo a efetiva prestação do serviço. Recurso negado. (Acórdão nº 10809087, sessão de 08/11/2006)

IRPJ, CSLL, Prestação de Serviços. Dedutibilidade. A prestação de serviços, descritos genericamente como "intermediação de

negócios de corretagem", sem prova ou demonstração de sua efetiva execução, não justificam a sua dedutibilidade. (Acórdão nº 10322856, sessão de 25/01/2007)

IRPJ. CSLL. PROVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO DE IMÓVEL. RATEIO DE DESPESAS. A dedutibilidade de prestação de serviços rateados e do custo relativo ao uso de imóvel pressupõe a prova da efetiva realização dos serviços e da utilização do bem, não bastando a comprovação de que foram contratados, assumidos e pagos. Comprovada a utilização do imóvel locado, a dedutibilidade resta permitida. Lançamento improcedente. (Acórdão nº 130100372, sessão de 05/08/2010)

A partir dos elementos juntados aos autos, inclusive após a ciência do auto de infração, os quais foram analisados pela fiscalização em razão de diligência determinada pela DRJ, verifica-se que os serviços não poderiam ter sido executados pelas empresas contratadas, em que pese a farta documentação apresentada pela defesa, tais como notas fiscais, propostas e planos de trabalho etc. Faltou à recorrente comprovar a efetiva prestação dos serviços pelas empresas contratadas.

Nesse sentido, o acórdão de primeira instância traz diversos fundamentos, a partir dos elementos constantes dos autos (parte deles apresentados a título de amostragem pela defesa, é de se registrar), que motivaram o julgador a manter o lançamento, como demonstrado nos trechos abaixo transcritos (fls.2380 e seguintes):

- ausência de empregados nas empresas Pedrazzi Consultoria e Serviços S/C Ltda (fls. 479, 2293, 2297 e 2301); LMS Consultoria e Serviços S/C Ltda (fls. 541, 2.284 e 2.288); SPE Consultoria e Serviços S/C Ltda (fl.590); Garret Consultoria Ltda (fls.2.334 e 2.338), H. M. Consultoria Ltda (fls. 2.342 e 2.350) e AHB Assessoria e Planejamento Ltda (fls. 2.319,2.323 e 2.327);

- empregados, que em razão das funções desempenhadas (vigias e zeladores), não possuíam qualificação técnica para a prestação dos serviços supostamente contratados: empresa MIX Consultoria, Marketing e Administração Ltda (fls.670/673);

- o domicílio fiscal das empresas Pedrazzi Consultoria e Serviços S/C Ltda, LMS Consultoria e Serviços S/C Ltda e SPE Consultoria e Serviços S/C Ltda é uma mesma sala (nº 403), situada na Rua Coronel Anísio Rodrigues Coelho, 464, Boa Viagem, Recife (PE) (fls. 105, 107 e 108), local em que efetivamente não funcionam, conforme atestado pela autoridade fiscal, razão pela qual esta cientificou pessoalmente os respectivos sócios nas dependências da empresa autuada (CIV);

- as empresas H. M. Consultoria Ltda, H. M. Assessoria e Serviços Ltda e Garret Consultoria Ltda indicaram como domicílio fiscal uma mesma casa de praia situada no município de Paulista (PE), local em que efetivamente não funcionam. Os envelopes com os termos de intimação foram devolvidos pelos Correios com a informação de inexistência do número (fls. 679, 699 e 854), tendo, por consequência, a autoridade fiscal

cientificado pessoalmente os respectivos sócios nas dependências da empresa autuada (CIV);

- ausência de contratos entre as empresas contratadas e outras pessoas jurídicas para a execução dos serviços supostamente prestados à autuada.

[...]

- na proposta denominada "Estudo do Mercado Europeu" - Análise de Viabilidade para Aquisição da Sotancro, bem como no Plano de Marketing anexado, os honorários foram definidos também com base na alocação de categorias profissionais (fls.1.188 e 1.201), que como visto acima não foi comprovada. Cabe ressaltar que, como funcionários da MIX Consultoria, Marketing e Administração Ltda constam vigias e zeladores;

- em razão da falta de profissionais qualificados e inexistência de contratação com outras empresas, não é crível que a MIX Consultoria, Marketing e Administração Ltda tenha prestado à CIV os seguintes serviços, dentre outros, nos termos das propostas e planos de trabalho (fls.1.184/1.211), que, inclusive não foram datados: análise financeira, de custo e capacidade de produção, de tecnologia, de capacidade de armazenagem e do estoque anual para a eventual aquisição da Sotancro; análise e acompanhamento, nos exercícios 2003 e 2004, da execução do planejamento de marketing e vendas no mercado interno e exterior, relativos aos setores alimentício, alcoólico, de refrigerantes e farmacêutico; elaboração, para o exercício 2004, de planos de vendas, marketing (estratégias, planos de ação, orçamentos) para produtos de embalagem, alimentícios, farmacêuticos, refrigerantes, bebidas alcoólicas e utilidades em vidro, cronogramas, propostas de rentabilidade; e revisão do plano de vendas do ano de 2004;

- no contrato de "locação de serviços", celebrado entre a CIV e a H. M. Consultoria Ltda, restou estabelecido que os serviços de consultoria e assessoria empresarial em geral seriam prestados por pessoal próprio da contratada (fls.1.212/1.213), o que obviamente não ocorreu, pois a própria empresa informou que não possuía empregados. A única prova a respeito é uma comunicação acerca da prestação de serviços jurídicos, o que por óbvio não se relaciona com os demais serviços supostamente prestados. Tal raciocínio estende-se aos contratos celebrados com a H.M. Assessoria e Serviços Ltda (fls. 1.215/1.218);

- considerando a inexistência de empregados e contratação com outras empresas, é bastante improvável que a Pedrazzi Consultoria tenha prestado à CIV os seguintes serviços detalhados nas propostas de fls.1.224/1.231, dentre outros: estudo, elaboração e implantação de novos indicadores de produtividade com vistas a possibilitar a comparação entre empresas do mesmo ramo, nacional e mundialmente; automação do cálculo de composição química do vidro; estudo e implantação do forno 2 da fábrica de Vitória, incluída a

definição de opções técnicas, elaboração de programa de recuperação e acompanhamento da obra; estudo do melhor projeto e acompanhamento da construção do novo forno IV de Recife (elaboração do cronograma completo do projeto de instalação de todas as utilidades, estruturas metálicas, obras civis e refratarias do forno);

- apesar de o contrato e propostas de prestação de serviços celebrados entre a SPE Consultoria e Serviços S/C Ltda e a CIV (fls.1.232/1.243), consoante excertos abaixo reproduzidos, indicarem a existência de empregados ou contratação com outras pessoas, a empresa, conforme visto acima, declarou não possuí-los, bem como não houve demonstração de que teria negociado com terceiros a realização dos serviços (assessoria nas Areas fiscal e contábil), razão pela qual, de igual modo, é improvável que a prestação tenha sido efetivada pela SPE:

[...]

- as mesmas observações realizadas no item anterior valem ao se analisarem as propostas de consultoria financeira, destinadas a viabilizar avaliações e decisões sobre o ritmo dos investimentos em ampliação e modernização do seu parque industrial, apresentadas pela LMS Consultoria e Serviços S/C Ltda (fls.1.244/1.255).

Mesmo diante de tantos elementos convergentes sobre a inviabilidade da prestação de serviços por aquelas empresas, elementos esses que formaram a convicção do julgador no acórdão recorrido, a recorrente não logrou desconstituir o raciocínio utilizado pela autoridade fiscal e pelo julgador de primeira instância ao concluírem pela indedutibilidade das despesas.

No recurso voluntário (fl.2698-2717), a defesa destaca o registro da autoridade fiscal no TEAF, quanto à possibilidade de que “*uma empresa contrate serviços de outras pessoas jurídicas que tenham como sócios responsáveis pessoas físicas que, também, são seus administradores; até mesmo de forma contumaz, como é o caso aqui em epígrafe*”. Sustenta que nada impede que o dirigente de uma pessoa jurídica possa colaborar ou ser até mesmo a mão de obra qualificada para, em nome da contratada, realizar o serviço contratado e que, sendo esse sócio responsável da empresa contratada também administrador da empresa contratante, a contratada goza de total confiança daquela, para que seu sócio, em seu nome, realize o serviço da forma contratada. Aduz, ainda, que eventuais depósitos realizados diretamente na conta de sócio da empresa prestadora de serviço destoavam do padrão de pagamento mediante emissão de cheques nominais e não poderiam ser causa de penalização da recorrente.

De fato, juridicamente, a existência de sócio administrador em comum não impede a contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços. Todavia, a efetiva prestação dos serviços deve restar cabalmente demonstrada para não caracterizar pagamento a pessoa vinculada e permitir a dedutibilidade da respectiva despesa. Não é o que se vê dos autos.

Além de terem sócios administradores em comum, diversos pontos em relação à realização da prestação dos serviços permanecem nebulosos no momento deste julgamento, podendo ser destacados:

(i) os serviços contratados, documentalmente, correspondem a serviços de alta complexidade, tais como consultoria e assessoria para negócios, como se vê das propostas e planos das empresas MIX Consultoria, Marketing e Administração Ltda (fls.1.184/1.211); Pedrazzi Consultoria (fls.1.224/1.231); SPE Consultoria e Serviços S/C Ltda (fls.1.232/1.243); LMS Consultoria e Serviços S/C Ltda (fls.1.244/1.255); todavia, as empresas contratadas não possuíam funcionários especializados, nem comprovaram ter terceirizado os serviços;

(ii) as empresas contratadas não possuíam estruturas físicas e logísticas relacionadas com a prestação de serviços de assessoria, consultoria e pesquisas de mercado, sendo algumas situadas em endereços comuns, localizados em região praiana ou em pequena sala comercial;

(iii) as notas fiscais eram emitidas quase que sequencialmente, denotando que a recorrente seria, praticamente, a única cliente das empresas contratadas;

(iv) alguns pagamentos foram efetuados diretamente na conta corrente dos sócios das prestadoras de serviços, que eram também administradores da contratante (ora recorrente).

O argumento da defesa de que os serviços teriam sido efetivamente prestados fica fragilizado diante da complexidade dos trabalhos envolvidos como objeto de contratação e das respostas dadas pelas empresas contratadas às diligências efetuadas durante o procedimento fiscal.

A recorrente contesta a conclusão da autoridade fiscal, assim como do julgador de primeira instância, afirmando que estariam baseadas em meras suposições e crenças.

Vale lembrar que, sob a luz do princípio do livre convencimento motivado, a convicção do julgador administrativo é formada por diversos elementos, a serem motivados na decisão, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Ademais, presunções e indícios fazem parte do cotidiano da Administração Tributária, orientando o processo administrativo fiscal e podem fundamentar as autuações, ainda que não decorram expressamente da lei, sendo reconhecidos pela doutrina e jurisprudência como meios de prova.

Como se verifica dos elementos dos autos, a identificação dos verdadeiros beneficiários somente foi possível após a investigação fiscal, ou seja, tendo sido constatado que nos recibos, os beneficiários identificados (pessoas jurídicas) não correspondiam aos verdadeiros (pessoas físicas). Assim, enquadra-se a situação na regra do art. 304 do RIR/99, referida como fundamento da autuação:

Pagamentos sem Causa ou a Beneficiário não Identificado

Art.304.Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a

operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

A legislação referida pela autoridade fiscal é clara ao prever que, nessa hipótese, os pagamentos não são dedutíveis na apuração do lucro real, enquanto os respectivos valores são tributados exclusivamente na fonte, como se vê:

Art.358.Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

I-a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a)de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b)de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II-as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a)a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b)os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c)o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d)a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§1ºA empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §1º).

§2ºA inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§3ºOs dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

I-quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

II-quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304), são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto

incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior. (destacou-se)

Ora, a recorrente que realizou pagamentos a pessoas jurídicas fictícias, pretendendo remunerar indiretamente seus diretores ou administradores através delas, obviamente, não “identificou” ou “individualizou” os beneficiários, no momento do pagamento, para fins de aproveitamento da norma acima transcrita. O §1º do art. 358 é claro: compete à empresa identificar os beneficiários da despesa através de documentação idônea. Nesse caso, a essência não se sobrepõe à forma.

A opção pelo caminho mais tortuoso, assumindo o risco de não conseguir comprovar as despesas/pagamentos foi do contribuinte. Em momento algum houve caracterização de pagamento identificado às pessoas vinculadas. As provas constantes dos autos não demonstram isso. Assim, se ele não ilumina o caminho dos fatos para se atingir a norma mais benéfica, não compete à Administração Tributária fazê-lo.

Ao aditar razões ao recurso voluntário, a recorrente passa a defender a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL, rechaçando a glosa de despesas deduzidas “indevidamente”, sob a justificativa de que seriam indedutíveis os pagamentos realizados a beneficiários não identificados, por considerar que houve a simultânea identificação das pessoas físicas beneficiárias (dirigentes e administradores). Aduz que os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a dirigentes, gerentes e seus assessores, os quais estavam identificados inclusive pela autoridade fiscal, integram a sua remuneração, podendo ser deduzidos do lucro real, a teor do art. 358 do RIR/99.

Cabe referir que os argumentos trazidos posteriormente ao recurso voluntário inovam no caminho da defesa, que, até aquele momento, insistia na efetiva realização dos serviços, e não devem ser conhecidos, por afronta ao disposto no art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

Como se viu, os elementos constantes dos autos convergem para a conclusão de que são insuficientes para comprovar a prestação dos serviços contratados, inviabilizando a dedução das respectivas despesas na apuração do lucro real.

Diante disso, mantém-se a autuação a título de IRPJ.

Do lançamento reflexo

Resta decidido em relação à CSLL o mesmo que em relação ao IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Do Imposto de Renda Retido na Fonte

A autoridade fiscal considerou que os pagamentos realizados a título de contraprestação pelos serviços adquiridos teriam sido efetuados a administradores e gerentes, a não-individualização dos beneficiários implicaria na tributação na fonte.

Consoante se extrai do auto de infração de IRRF (fl.88), o enquadramento legal da autuação se deu nos arts. 358, §§1º e 2º, 622,674 e 675 do RIR 99, que dispõem:

Remuneração Indireta a Administradores e Terceiros

Art.358.Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

[...]

§1ª A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §1º).

§2ª A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

[...]

Remuneração Indireta

Art.622.Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art.74):

I-a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a)de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b)de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II-as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a)a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b)os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c)o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d)a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

Parágrafo único. A falta de identificação do beneficiário da despesa e a não incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários, implicará a tributação na forma do art. 675.

[...]

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art.674.Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).

§1ºA incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§2ºConsidera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

§3ºO rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

Seção III

Remuneração Indireta Paga a Beneficiário não Identificado

Art.675.A falta de identificação do beneficiário das despesas e vantagens a que se refere o art. 622 e a sua não incorporação ao salário dos beneficiários, implicará a tributação exclusiva na fonte dos respectivos valores, à alíquota de trinta e cinco por cento (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, §2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §1º).

§1ºO rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §3º).

§2ºConsidera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, §2º).

A defesa alega que todos os beneficiários dos pagamentos teriam sido identificados, ou seja, corresponderiam às pessoas jurídicas contratadas, conforme indicado por ela nas respostas às intimações fiscais, bem como as causas dos respectivos pagamentos seriam conhecidas, quais sejam, as prestações de serviços de assessoria técnica e administrativa.

Todavia, a tese apresentada não merece prosperar.

Como já referido, a identificação dos verdadeiros beneficiários somente foi possível após a investigação fiscal, ou seja, nos recibos, os beneficiários identificados (pessoas jurídicas) não correspondiam aos verdadeiros (pessoas físicas).

Ademais, a falta de comprovação das prestações de serviços por parte das empresas contratadas, como se viu acima, deixou sem causa os pagamentos realizados.

Nesse sentido:

IRRF – PAGAMENTOS REALIZADOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO – PAGAMENTO SEM CAUSA. Está sujeito à

incidência do imposto na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica a beneficiário não identificado, inclusive aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, quando não comprovada a operação ou sua causa. (AC 108-09821)

A recorrente analisa cada um dos dispositivos referidos no auto de infração para afastá-los no caso concreto, alegando inoccorrência do fato gerador da obrigação tributária de que tratam. Todavia, nota-se que os dispositivos referidos como fundamentação do lançamento são todos conectados e pertinentes à situação verificada nos autos, pelo que não cabe afastá-los.

Em seguida, a recorrente reconhece o pagamento de serviços aos diretores e administradores através de pessoas jurídicas por eles constituídas e pleiteia a tributação exclusiva na pessoa física após o encerramento do ano calendário, buscando transferir a responsabilidade para as pessoas físicas envolvidas.

Nesse caso, tendo em vista a invocação de súmula, de observância obrigatória pelo colegiado, cabe referir que não se aplica ao caso a Súmula CARF nº 12, que prevê: “*Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.*”, visto que a situação verificada nos autos e objeto de autuação corresponde à indedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de despesas/pagamentos não comprovados, não se enquadrando na hipótese sumulada.

Assim, mantém-se a autuação do IRRF.

Dispositivo

Diante do exposto, rejeitam-se as preliminares de nulidade, reconhece-se a decadência do IRRF referente aos períodos de janeiro a março de 2000 e, no mérito, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, Redator designado

Diverge-se da relatora quanto a valoração da prova referente a demonstração de pagamentos a diretores e administradores da Recorrente, para efeito de exigência do IRRF, uma vez entendido configurada a situação de beneficiários não identificados e pagamentos sem causa, ocasionando a infração lançado no auto de infração neste aspecto.

Pois bem, havendo recibos, notas fiscais e registros em contratos sociais dos respectivos beneficiários, ainda que tenha sido apresentados após a impugnação, salvo melhor juízo, restou demonstrada a identificação dos beneficiários dos pagamentos, notadamente as pessoas imputadas como administradores da Recorrente, cuja situação jurídica não foi invalidada pela autoridade fiscal lançadora.

Não é difícil constatar que os contratos sociais da pessoas jurídicas contra as quais foram emitidas as notas fiscais de pagamentos de consultoria, são constituídas por pessoas naturais que exerceram funções administrativas na Recorrente, que concordam quanto aos valores e demais elementos indicativos que é possível identificar o destino de tais saídas.

Em face aos elementos probatórios da existência de beneficiários identificados, não se configura a hipótese infracional invocada pela autoridade fiscal, cabendo, neste ponto, o reexame da matéria para se reconhecer a procedência dos argumentos e provas da Recorrente e dar provimento ao seu recurso voluntário, neste item.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno