



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

Processo n° 10510.722643/2011-72
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.197 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2012
Matéria IRPJ E CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A e FAZENDA NACIONAL
2ª. TURMA DA DRJ EM SALVADOR - BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MÚTUO. EMPRESAS DO MESMO GRUPO. PERÍODO DE CARÊNCIA. RECONHECIMENTO E TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE JUROS INCORRIDOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Em face da exigência de tributação das receita pelo regime de competência e não pelo regime de caixa, é devida a tributação dos juros incorridos durante o prazo de carência previsto em contrato.

INCENTIVE HOUSE. NÃO INDIVIDUALIZAÇÃO DO BENEFICIÁRIO.

Ainda que presente a causa do pagamento, à luz do artigo 304, segunda parte, do Regulamento do Imposto de Renda, não são dedutíveis as comissões e bonificações quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento

MULTA QUALIFICADA. EXAME DA PROVA. ANÁLISE DO CASO CONCRETO. QUALIFICADORA AFASTADA.

O fato da atuada entender que os juros previstos em contrato de mútuo somente deveriam ser oferecidos à tributação quando do efetivo recebimento (regime de caixa) e não pelo regime de competência, não se constitui em fato que enseja a qualificadora da multa, pois não há prova de que estivesse agindo com dolo para impedir, ocultar retardar a ocorrência do fato gerador.

De igual modo, não caracteriza conduta dolosa o fato da contribuinte deduzir da base de cálculo do imposto de renda despesa correspondente à doação de livros escolares ao sistema público de ensino fundamental, bem como benefícios concedidos sob a denominação de INCENTIVE HOUSE, em especial quando a empresa que fornecia tais serviços anunciava em sua página na Internet que se tratava de despesa dedutível.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE INDICAR A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA PELO AGENTE E O REFLEXO DESTA NO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO.

O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável não pelo fato de guardar tal condição, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores é necessário apontar a conduta praticada por estes.

No caso dos autos, atribuiu-se a responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN, que trata de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.” No entanto, a autoridade autuante não descreveu um único fato supostamente praticado pelos agentes indicados que refletisse conduta destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da empresa. Em síntese, imputou-se responsabilidade pelo simples fato de que o nome das referidas pessoas constava da ata de eleição do Conselho de Administração, situação que revela absolutamente incabível.

Recurso de ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir a responsabilização dos coobrigados; ii) reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 20/07/2006 e iii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza apresenta declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Conforme descrito no auto de infração de fls. 03 e seguintes, notificado em 20-07-2011 (fl. 59) foram imputadas à contribuinte, ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A, as seguintes infrações:

I - Omissão de receita

Segundo o lançamento, a contribuinte auferiu receitas sobre contrato de mútuo e não lançou na conta de resultado.

II – Glosa de despesas ineditáveis

Nos termos descritos à fl. 06 dos autos, a contribuinte lançou no resultado pagamentos de encargos financeiros baseado em documentação comprobatória que não confere segurança e liquidez formal e material à operação, logo, não tem o condão de agasalhar, em seu proveito, a trilogia operacional da necessidade, usualidade e normalidade que consagra e confere dedutibilidade a uma despesa na ótica do imposto de renda.

III- Pagamento sem causa

São ineditáveis os pagamentos de prêmios concedidos por meio de empresa de marketing mediante fornecimento do cartão magnético com créditos em dinheiro, se a pessoa jurídica fiscalizada, fonte pagadora dos pagamentos, não logra identificar os reais beneficiários dos prêmios concedidos e/ou deixa de comprovar a operação ou a causa para a sua outorga.

Os demonstrativos das bases de cálculo dos pagamentos sem causa constam da planilha de fls. 6.639, que transcrevo:

Produto	Premio	Dt. Emissao	Dt. Entrada	Base de Calculo Reajustada = Prêmio X índice de Reajustamento (vide NOTA)	IRRF 35%
PREMIUM CARD OLD	31.460,00	11/01/2006	11/01/2006	48.400,00	16.940,00
PREMIUM CARD OLD	24.970,00	07/02/2006	07/02/2006	38.415,38	13.445,38
PREMIUM CARD OLD	6.490,00	08/02/2006	08/02/2006	9.964,62	3.494,62
PREMIUM CARD OLD	31.460,00	13/03/2006	13/03/2006	48.400,00	16.940,00
PREMIUM CARD OLD	31.460,00	17/04/2006	17/04/2006	48.400,00	16.940,00
PREMIUM CARD OLD	31.460,00	18/05/2006	18/05/2006	48.400,00	16.940,00
PREMIUM CARD OLD	57.530,00	24/05/2006	24/05/2006	88.507,69	30.977,69
PREMIUM CARD OLD	14.604,00	21/06/2006	21/06/2006	22.467,69	7.863,69
PREMIUM CARD OLD	19.690,00	23/06/2006	23/06/2006	30.292,31	10.602,31
PREMIUM CARD OLD	3.190,00	26/06/2006	26/06/2006	4.907,69	1.717,69
PREMIUM CARD OLD	39.134,00	24/07/2006	24/07/2006	60.206,15	21.072,15
PREMIUM CARD OLD	41.142,00	24/08/2006	24/08/2006	63.295,38	22.153,38
PREMIUM CARD OLD	35.118,00	21/09/2006	21/09/2006	54.027,69	18.909,69
PREMIUM CARD OLD	33.110,00	20/10/2006	20/10/2006	50.938,46	17.828,46
PREMIUM CARD OLD	42.110,00	21/11/2006	21/11/2006	64.784,62	22.674,62
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	09/01/2007	09/01/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	01/02/2007	01/02/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	27/02/2007	27/02/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	28/03/2007	28/03/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	24/04/2007	24/04/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	24/05/2007	24/05/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	27/06/2007	27/06/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	25/07/2007	25/07/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	23/08/2007	23/08/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	26/09/2007	26/09/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	26/10/2007	26/10/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	19/11/2007	19/11/2007	4.633,85	1.621,85
PREMIUM CARD OLD	3.012,00	24/12/2007	24/12/2007	4.633,85	1.621,85
	39.156,00			60.240,00	21.084,00
PREMIUM CARD OLD	3.000,00	22/01/2008	22/01/2008	4.615,38	1.615,38
					261.199,08

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/10/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 10/

10/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 10/10/2012 por MOISES GIACOMELLI NUN

ES DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/10/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 23/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em relação ao que denominou de pagamento a beneficiário não identificado a autoridade fiscal fez o seguinte lançamento:

003 - PAGAMENTOS SEM CAUSA |

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/03/2006	R\$ 94.380,00	225,00
30/06/2006	R\$ 157.934,00	225,00
30/09/2006	R\$ 115.394,00	225,00
31/12/2006	R\$ 75.220,00	225,00
31/03/2007	R\$ 12.048,00	225,00
30/06/2007	R\$ 9.036,00	225,00
30/09/2007	R\$ 9.036,00	225,00
31/12/2007	R\$ 9.036,00	225,00
31/03/2008	R\$ 3.000,00	225,00

Ao examinar com detalhe o termo de verificação fiscal, apesar da planilha supra fazer referência à alíquota de 35%, no presente processo apenas se considerou indedutíveis as referidas despesas. O IRRF em relação ao pagamento sem causa foi lançado em outro processo.

IV – Despesas indedutíveis

São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações, exceto as previstas em lei. Glosa de despesas com doações indedutíveis e pertencentes a outro período de competência.

V – Glosa de prejuízos compensados indevidamente

Compensação indevida de prejuízos fiscais apurado tendo em vista a reversão do prejuízo após lançamento das infrações constatadas no 1º trimestre de 2008.

Pelo que se depreende do Termo de Verificação Fiscal atribuiu-se sujeição passiva solidária aos diretores da empresa à época, Srs. a Fernando João Pereira dos Santos, Francisco de Jesus Penha, Sebastião Lira de Moraes e Sérgio Mações, sob o entendimento de que “o contribuinte buscou ocultar a incidência da norma tributária, inclusive na fase do procedimento fiscal, negando-se a fornecer informações requeridas pela autoridade autuante.”

O entendimento de que a contribuinte teria negado-se a fornecer informações foi decisivo para a fixação da multa agravada e se constituiu numa das razões para atribuir a condição de responsáveis solidários aos sócios da empresa. A DRJ, neste ponto, excluiu o agravamento da multa sob o entendimento de está demonstrado que não houve recusa deliberada, por parte da fiscalizada, em atender às intimações lavradas, visto que, ainda que não tenha atendido plenamente às intimações fiscais, apresentou os elementos de que dispunha, restando assim incabível o agravamento da multa.

Os temas de sujeição passiva dos diretores antes nominadas constam das fls. 126 e seguintes e a todos eles atribui-se a conduta que segue descrita:

No exercício das funções de Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica supracitada, efetuamos Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 28 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), para exigência do IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA e CSLL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, sobre infrações apuradas nos períodos compreendidos entre janeiro/2006 e dezembro/2008, quando, de acordo com as Atas de Reunião do Conselho de Administração realizadas em 10/03/2003, em 10/03/2006 e em 10/03/2009, foi eleito para exercer o cargo de Diretor Presidente da Itaguassu Agro Industrial S/A (contribuinte) o acima indicado Sujeito Passivo Solidário, assim considerado responsável solidário pelo crédito tributário constituído com base no art. 135, inciso III, tendo em vista que as infrações tributárias se enquadraram no disposto no artigo 71 da lei nº 4.502, de 1964.

Do termo de verificação fiscal, em relação a cada uma das infrações, colho as seguintes informações ou considerações apontadas pela autoridade fiscal:

I - Quanto à omissão de receitas financeiras

- a contabilidade da recorrente registra a existência de contratos de mútuo;
- na cláusula terceira dos referidos contratos, a seguir transcrita, está prevista a cobrança juros no percentual de 6% ao ano;

“TERCEIRA – A DEVEDORA pagará a CREDORA a dívida de que trata este mútuo, depois de vencido o prazo de carência de 96 (noventa e seis) prestações mensais, iguais e sucessivas, acrescidas de juros de 6% (seis por cento) ao ano, computados inclusive no período de carência, capitalizados de acordo com a lei”

- intimada, a contribuinte informou que se trata de apoio financeiro entre empresas do mesmo grupo econômico e que não existe “obrigatoriedade legal para sua cobrança”;

- argumenta a autoridade fiscal que a alegação da fiscalizada fere a lógica, pois se não houvesse obrigatoriedade não teria porque continuar especificando a cobrança em todos os contratos;

- O reconhecimento contábil da receita deve observar o regime de competência, independentemente de serem ou não recebidos no período que competirem (art. 264 do Dec. 3000, de 1999)

- Isto posto, à luz dos contratos de mútuo e da contabilidade, procedemos o lançamento do IRPJ e da CSLL caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização dos juros incidentes sobre as operações de mútuo firmadas ao longo de 2006, 2007 e 2008.

II – Quanto às despesas ou custos sem lastro em documentação comprobatória

- Em 2008 foram contabilizadas despesas financeiras no montante de R\$ 1.156.234,70 relacionadas à Companhia Brasileira de Equipamento.

- Intimado a apresentar a documentação e o contrato relativo aos encargos financeiros que fez integrar os custos de bens e serviços vendidos a contribuinte declara que não localizou os contratos solicitados, limitando-se a meros documentos produzidos internamente, sem assinatura e sem regular identificação do emitente.

- A documentação apresentada pela contribuinte teve clara intenção de fraudar a fiscalização tributária;

Destaque-se, ainda, que conforme Razão da conta 21.0100114 nas datas dos pagamentos dos referidos encargos, o saldo a pagar da dívida da Itaguassu referente aos fornecimentos era inferior àqueles:

DATA	ENCARGOS contabilizados	O SALDO DE FORNECIMENTO A PAGAR	SALDO DA CONTA
30/04/2008	452.428,86	220.398,20	220.398,20
31/05/2008	266.196,44	230.644,24	683.073,10
30/06/2008	437.609,40	224.831,50	943.456,80
	1.156.234,70		

- Que no caso não se pode alegar erro de contabilização em razão de existir outro passivo com saldo de R\$ 2.611.161,86 em favor da CBE, pois a Itaguassu detém, por sua vez, um mútuo que supera R\$ 65 milhões, e que, intimada a demonstrar o reconhecimento da receita financeira correspondente alegou que “não existe obrigatoriedade legal para sua cobrança”.

III- Quanto ao pagamento sem causa

- Que em 2006, 2007 e 2008, a contribuinte efetuou pagamentos a pessoas físicas em programa oferecido pela Incentive House S/A, empresa que oferece um sistema de transferência de recursos da pessoa jurídica para as pessoas físicas, chamadas colaboradores, canais de distribuição, mediante a utilização de um sistema de premiação.

- a autuada, intimada a comprovar, à vista da lista encaminhada pela Incentive House, a operação que deu causa aos pagamentos efetuados às pessoas físicas relacionadas, negou-se a prestar as informações requeridas, reafirmando que o único beneficiário dos pagamentos contabilizados foi a própria Incentive House S/A, porém, como relatado, cabia à contratada apenas o valor das comissões, não procedendo a alegação da interessada;

- para se comprovar uma despesa, não basta a comprovação de que ela foi assumida e que houve o desembolso, sendo imprescindível a prova de que tal dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido;

- logo, as despesas correspondentes aos recursos entregues sem causa comprovada devem ser glosadas, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

IV – Quanto às despesas ou custos relativos a doações

- foram encontrados alguns donativos, no montante anual de R\$500.000,00, registrados na Conta 613020018 – DONATIVOS E CONTRIBUIÇÕES, integrantes das despesas administrativas levadas a resultado, referentes a compras de livros. Segundo o histórico contábil, as doações foram feitas à Secretaria Estadual

de Educação de Sergipe, entidade que não se enquadra nos incisos I e II do art. 365 do RIR/1999;

- em que pese o referido caráter beneficente da despesa, trata-se de doação indedutível para fins de apuração do IRPJ, devendo ser adicionada na determinação do lucro real, nos termos do art. 249 do RIR/1999, pois são vedadas as deduções a título de doações, exceto as previstas em lei (art.365 do RIR/1999);

V – Quanto à glosa de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL compensados indevidamente

- no 1º trimestre de 2008, a recomposição resultou em redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL;

- no 2º trimestre de 2008, todo o saldo de prejuízos fiscais foi compensado, por ser menor que o limite de 30% do lucro real, restando indevidas as compensações efetuadas pela contribuinte nos 3º e 4º trimestres de 2008;

- também no 2º trimestre, o saldo de base de cálculo negativa da CSLL foi compensado até o limite de 30% do lucro líquido do período, restando para compensação no 3º trimestre o montante de R\$764.611,15, que foi totalmente utilizado para compensação no período e, conseqüentemente, restou indevida a compensação efetuada pela interessada no 4º trimestre de 2008;

VI – Da multa qualificada

- em relação às despesas com a Incentive House, intimada a apresentar a relação de beneficiários, a fiscalizada declarou não ter havido movimentação no período, fato que se caracteriza em declaração falsa, pois as notas fiscais/fatura emitidas pela Incentive House comprovam. Ademais, não subsiste a alegação da fiscalizada de que a Incentive House é quem se constitui na fonte pagadora.

- em relação às receitas financeiras, ficou provado que houve supressão/redução de tributo por inserção de elementos inexatos nos livros contábeis cuja escrituração foi promovida de forma a não permitir ou dificultar a identificação das circunstâncias materiais vinculadas aos fatos geradores.

- que o mesmo ânimo é identificado nas outras duas infrações, em que ficou demonstrada: a escrituração de uma despesa financeira inexistente e incompatível com os demais elementos contábeis, sem a apresentação de documento hábil; e a escrituração de uma despesa indedutível de R\$500.000,00, realizada em janeiro de 2006 e levada aos resultados dos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2008, sendo que, intimada, a contribuinte limitou-se a destacar a função social do procedimento;

Da fls. 64 dos autos, com a finalidade de apontar o total das infrações, transcrevo a seguinte planilha:

IRPJ	RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS total por trimestre	PAGTO SEM CAUSA	DESPESA FINANCEIRA CBE COMPROVADA	DESPESA INDEDUTÍVEL DOAÇÃO	INFRAÇÕES total
1 trim 06	160.596,24	94.380,00		50.000,00	304.976,24
2 trim 06	500.698,43	157.934,00		135.000,00	793.632,43
3 trim 06	777.664,97	115.394,00		190.000,00	1.083.058,97
4 trim 06	1.391.283,54	75.220,00		125.000,00	1.591.503,54
1 trim 07	1.714.992,57	12.048,00			1.727.040,57
2 trim 07	2.010.781,05	9.036,00			2.019.817,05
3 trim 07	2.270.618,23	9.036,00			2.279.654,23
4 trim 07	2.608.394,51	9.036,00			2.617.430,51
1 trim 08	2.815.255,76	3.000,00			2.818.255,76
2 trim 08	3.323.279,24		1.156.234,70		4.479.513,94
3 trim 08	3.706.615,26				3.706.615,26
4 trim 08	3.947.757,88				3.947.757,88

Notificada, a parte interessada apresentou impugnação, cuja síntese extraio do relatório da decisão recorrida, conforme segue:

DA ALEGADA OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA:

- a defendente não fez cobrança de juros, não auferiu receitas financeiras por conta de contratos de mútuo e, por decorrência, não há que se cogitar de omissão de receitas. Sobre essa questão, não existe nenhuma prova de ter, a empresa, auferido receitas nas operações de mútuo;

- a autoridade lançadora, com base nos contratos celebrados, e assim mesmo de maneira tópica, e não no contexto do instrumento contratual, entendeu que a mera previsão de cobrança de juros já seria suficiente para caracterizar o recebimento de receitas financeiras, sem levar em conta as demais cláusulas contratuais, tais como o prazo de carência, o termo inicial e a quantidade de prestações (junta cópia de 10 contratos, celebrados nos anos de 2006 a 2008);

- da leitura das cláusulas segunda e terceiras do referido contrato (reproduz), que tratam do prazo de carência da dívida, que seria de 4 anos, e do número de prestações (noventa e seis), não se infere ter-se configurado sequer o direito à cobrança de juros remuneratórios à época da celebração de cada contrato;

- o certo é que não existe prova do recebimento de receitas financeiras, condição mais do que suficiente para afastar a alegada omissão.

GLOSA DE DESPESAS – CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADOS:

- as notas de débito, a que se refere a autoridade lançadora (docs. 33 a 35, às fls. 6.398/6.400), tem base em contratos celebrados pelas partes, não apenas na modalidade de mútuo, a exemplo dos contratos anexados às fls. 6.401/6.411 (docs. 36 a 41), mas também a título de compartilhamento de despesas, nos termos dos contratos anexados às fls. 6.412/6.419 (docs. 42 e 43), não havendo motivo para a glosa das despesas, sob pena de se tributar fato que não reflete acréscimo patrimonial;

- outra anormalidade inaceitável trazida no lançamento é a tentativa de caracterizar, de qualquer maneira, a ocorrência de fraude, já que os termos de intimação foram

atendidos e a escrita contábil ficou à disposição da fiscalização, mas, mesmo assim, pretende-se, de maneira exagerada, impor o maior sacrifício possível, com o agravamento da penalidade, que chega a 225% do valor do IRPJ;

- tudo isso em circunstância que não restou provado ter a defendente omitido qualquer fato no sentido de impedir, ocultar ou dificultar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo, mesmo porque as operações efetivamente ocorridas estão registradas na contabilidade e as informações prestadas atendem aos termos da intimação lavrada pela autoridade lançadora;

- a tentativa de impor o maior sacrifício possível, mediante afirmações inverídicas, resvala para o tipo definido como excesso de exação, notadamente pelo agravamento da multa, quando não existe prova de fraude;

GLOSAS DE DESPESAS – CUSTOS/DESPESAS RELATIVOS A PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS:

- a propósito dessa questão, a autoridade lançadora também fez lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, cujas provas produzidas pela defendente, na impugnação que fez do lançamento (documentos de fls. 6.443/6.463), demonstram que não houve pagamento para beneficiário pessoa física não identificado, mas sim para pessoa jurídica;

- tanto nesse como naquele lançamento ocorre a mesma tentativa de desviar o foco da questão para alterar a verdade dos fatos, uma vez que houve, comprovadamente, pagamento para pessoa jurídica plenamente identificada e a autuante teima em sustentar ter acontecido pagamento para pessoa física, razão pela qual os argumentos apresentados contra o lançamento do IRRF valem também para esse processo;

- em função da afirmação trazida no Relatório Fiscal, é de se indagar por que a empresa Incentive House não foi fiscalizada, para se saber, com precisão, como se operou a prestação do serviço e o respectivo pagamento para os beneficiários, dele exigindo eventual crédito tributário;

- a defendente, para infirmar a pretensão da autuante de caracterizar suposto ilícito tributário, de cunho penal, apresenta documentos que correspondem aos atendimentos aos termos de intimação lavrados. Ainda que tais documentos possam não ter atendido às expectativas da autoridade lançadora, jamais denotam a ocorrência de fraude;

- além das respostas apresentadas, acentua-se que as prestações dos serviços em foco foram efetivamente examinadas mediante análise das notas fiscais, dos registros contábeis e da prova de quitação de cada pagamento, se afigurando despropositado afirmar a ocorrência de fraude, com multa no maior percentual possível e, ainda, de maneira agravada, alcançando 225% do valor do tributo;

- as notas fiscais, os registros contábeis e as próprias afirmações trazidas pela autuante, a exemplo das cláusulas contratuais citadas, demonstram a ocorrência de pagamento de rendimento para beneficiário identificado e a causa jurídica do pagamento, que se constitui na prestação de serviço de estímulo ao aumento de produtividade;

- de acordo com as provas carreadas ao processo, tratam-se de pagamentos a pessoa jurídica plenamente identificada, a Incentive House, a título de estímulo ao aumento de produtividade, com a emissão das notas fiscais correspondentes, que foram inteiramente quitadas e registradas na contabilidade da defendente, sob a rubrica “pagamentos para pessoa jurídica”, e não para pessoas físicas, como entendido pela autuante;
- os pagamentos às pessoas físicas foram realizados pela Incentive House, tratando-se, portanto, de erro na identificação do sujeito passivo;
- além de, como demonstrado, os pagamentos terem sido para pessoa jurídica, e não para pessoas físicas, observa-se que, no dizer da própria autoridade lançadora, se referem à remuneração de empregados, constituindo-se, portanto, em custo/despesa de efetiva necessidade e essencialidade na atividade da fonte produtora e, por isso, dedutível na apuração do lucro real;

DOAÇÕES – DESPESAS INDEDUTÍVEIS:

- a autoridade lançadora, nesse ponto, não nega que a defendente fez a doação de livros para a Secretaria de Educação do Estado de Sergipe, mas que tais despesas não poderiam ser deduzidas, por não ter amparo nos incisos I e II do art. 365 do RIR/1999;
- do relato fiscal, vê-se que, além do equívoco quanto ao entendimento da não dedutibilidade das despesas em foco, a autoridade lançadora comete o engano de fazer glosa de despesas em circunstâncias em que não houve apropriação de despesas, tendo em vista que, embora a compra dos livros tenha ocorrido em janeiro de 2006, não houve apropriação da aludida despesa no 1º trimestre de 2006, mas sim nos trimestres seguintes, períodos de apuração diferentes daqueles considerados no lançamento;

DA GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS – SALDO INSUFICIENTE:

- da leitura dos fatos que motivaram o lançamento, nesse ponto, sem maiores esforços exegéticos, percebe-se que a exigibilidade do IRPJ se configura na cobrança de imposto em duplicidade, já que a autoridade lançadora, de maneira equivocada, fez glosa de diversas despesas e, sobre elas, exigiu tributo. Todavia, não procede a glosa efetuada, posto que se tratam de despesas necessárias à atividade da defendente, o que torna insubsistente, na mesma medida, a glosa de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL;

DA MULTA/PENALIDADE:

- os fatos descritos pela autuante para justificar o agravamento da multa de 75% para 150%, e depois para 225%, não legitimam a exigibilidade do IRPJ e da CSLL e também não dão ensejo à aplicação de penalidade de tal monta;
- como anteriormente exposto, não ocorreu a alegada omissão de receitas financeiras, bem como se mostraram indevidas as glosas de despesas e, conseqüentemente, de prejuízos compensados;
- a respeito da multa, as provas antes referidas – o atendimento aos termos de intimação, os documentos comprobatórios das operações e os registros contábeis – revelam que não houve nenhum fato capaz de demonstrar que a defendente omitiu a ocorrência de fato gerador do tributo, bem como dificultou a ação da fiscalização, ou prestou informações falsas;

Por sua vez, Fernando João Pereira dos Santos, Sebastião Lira de Moraes, Sérgio Mações e Francisco de Jesus Penha, apresentaram impugnações de fls. 6.823/6.829, acompanhada dos documentos de fls. 6.831/6.971, contra os Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados, sustentando que não se vê da descrição da situação exposta fundamento que demonstre a ocorrência dos pressupostos previstos no art. 135, inciso III, do CTN, inclusive, vinculação da pessoa de cada diretor, por ato de gestão, com os fatos narrados em cada lançamento.

Argumentam os recorrentes que da mesma maneira que a autoridade administrativa tem o dever de provar a ocorrência do fato gerador de tributo, nos termos do art. 142 do CTN, também tem o dever de provar a ocorrência dos pressupostos previstos no art. 135 do CTN, para a atribuição de co-responsabilidade/ sujeição passiva, o que se infere tanto do caput do art. 135 do CTN, quanto dos atos normativos editados pela RBF/PGFN, a exemplo da Portaria RFB nº 2.284, de 2010, arts. 1º e 2º, e da Portaria PGFN nº 180, de 2010, arts. 1º e 2º, todos transcritos na impugnação.

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 7.099 e seguintes, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada pela pessoa jurídica, mantendo os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no montante de R\$6.247.194,62 (seis milhões, duzentos e quarenta e sete mil, cento e noventa e quatro reais e sessenta e dois centavos), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no montante de R\$2.180.568,50 (dois milhões, cento e oitenta mil, quinhentos e sessenta e oito reais e cinquenta centavos), reduzindo a multa de ofício de 225% para 150% sobre os tributos devido; e julgar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada pelos diretores da empresa, senhores Fernando João Pereira dos Santos, Francisco de Jesus Penha, Sebastião Lira de Moraes e Sérgio Mações, mantendo a sujeição passiva solidária a eles atribuída, nos termos do voto do relator.

Do julgamento da DRJ a empresa ITAGUASSU foi cientificada (fl. 7.130) e, de forma tempestiva, apresentou recurso de fls. 7.138 e seguintes, repisando as alegações expostas quando da impugnação.

Os devedores solidários Fernando João Pereira dos Santos, Francisco de Jesus Penha, Sebastião Lira de Moraes e Sérgio Mações foram cientificados da decisão da DRJ conforme ARs de fls. 7.132 a 7.136 e, de forma tempestiva, apresentaram recursos de fls. 7.228 e seguintes, nos quais repisam as alegações contidas na impugnação.

Para efeito de relatório, dentre os principais documentos que instruem o processo destaco:

1. Atas de reunião do Conselho de Administração (fl. 171 a 176 e fl. 6.968 e seguintes) elegendo Fernando João Pessoa dos Santos, Diretor-Presidente; Francisco de Jesus Penha Diretor Vice-Presidente; e Sebastião Lira de Moraes e Sérgio Mações diretores executivos.

2. Nota Fiscal da aquisição dos livros doados à Secretaria da Educação do Estado de Pernambuco referente ao Programa de Alfabetização (fl. 130);

3. Notas fiscais/fatura da empresa Incentive House à Itaguaçu (fl. 158);

Aviso de débitos da Companhia Brasileira de Equipamento, datados de 2008, com os seguinte registro “valor que levamos a seu débito referente a encargos financeiros de s/ responsabilidade” (fl. 272);

5. Contratos de Mútuo da recorrente para com a empresas coligadas prevendo 04 (quatro) anos de carência, juros de 6% e pagamento em 96 meses (fl. 602);

Planilha de fls. 5.631 e seguintes, contendo 593 folhas, referente ao Livro Razão, indicando os valores referentes aos contratos de mútuo e outros registros.

Planilha de fls. 6.900, que foi anexa ao auto de infração, especificando a receita financeira omitida, por cada trimestre dos anos calendário de 2006, 2007 e 2008.

Demonstrativo dos juros proporcionais ao número de dias em cada trimestre (fls. 6.901 a 6.941);

cópia dos estatutos da empresa (fls. 6.997 e seguintes);

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

O recurso de ofício, por afastar crédito tributário de valor superior a um milhão de reais merece ser conhecido. Quanto aos recursos voluntários os mesmos são tempestivos, estão devidamente fundamentados e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-os e passo ao exame da matéria iniciando pelo exame do recurso de ofício.

I - Do recurso de ofício

Segundo consta do termo de verificação fiscal (fl. 54), intimada a apresentar a documentação relativa às operações da Incentive House, incluindo a relação dos beneficiários dos pagamentos a pessoas físicas, a autuada respondeu não ter havido movimentação no período e que os pagamentos foram realizados pela Incentive House, apresentando apenas as notas fiscais e os boletos de pagamento. Tal fato, na ótica da autoridade fiscal, importou em declaração falsa e sonegação de documento, pois intimada a Incentive House apresentou o contrato de prestação de serviços, a relação dos beneficiários dos pagamentos e a descrição dos serviços.

Do termo de verificação fiscal, no que diz respeito ao agravamento da multa, ainda transcrevo a seguinte passagem:

Consta na página <http://www.incentivehouse.com.pt/#/pt/beneficios/>, tela anexada aos autos, que um dos diferenciais no programa oferecido pela Incentive House S/A é que as recompensas são sem carga fiscal direta.

Neste ponto, conforme observou a decisão recorrida, o fato da recorrente entender que quem realizou os pagamentos foi a Incentive House, informando não dispor da relação dos beneficiários não se constitui em conduta que importa em deixar de atender intimação feita pela autoridade fiscal. Ademais, do que se depreende dos autos, o controle dos beneficiários dos recursos ficava em poder da Incentive House. A questão desta despesa ser dedutível ou não diz respeito ao agravamento da multa.

Neste ponto, correto o entendimento do acórdão recorrido quando menciona que, tendo em vista os diversos termos e respostas apresentadas pela fiscalizada durante os procedimentos de fiscalização (fls. 233/246), verifica-se que, ainda que não tenha atendido plenamente às intimações fiscais, não se nota a atitude deliberada em não responder às intimações lavradas no curso da ação fiscal, já que a interessada apresentou os elementos de que dispunha, ou que julgou suficientes ou convenientes para demonstrar suas alegações, sendo que a falta de apresentação de alguns documentos, ou a falta de esclarecimentos necessários, já demandou o lançamento de ofício com base nas infrações apuradas.

Isso posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

II – Do recurso voluntário

II.a) - Quanto à omissão de receitas financeiras

- a contabilidade da recorrente registra a existência de contratos de mútuo.

- pelo que se extrai das fls. 602 a 4.784, e seguintes, tratam-se de contratos celebrados a partir de 02 de janeiro de 2006 a 23 de dezembro de 2008, entre empresas do mesmo grupo, sendo que dos referidos contratos extraio as seguintes cláusulas existentes em cada um deles:

PRIMEIRA

A CREDORA, neste ato representada por sua representante legal, interligada a DEVEDORA, possuindo, portanto, legítimo interesse na operacionalidade e no desenvolvimento dos negócios desta, por bem deste instrumento e na melhor forma de direito, empresta a esta última, a quantia de R\$ 10.000,00 (Dezenove mil e oitocentos reais), através de título de crédito específico, de igual valor, emitido nesta data, pela CREDORA, a favor da DEVEDORA, o qual será devidamente atualizado na forma exigida pela legislação fiscal em vigor.

SEGUNDA

A dívida contraída na forma da Cláusula Primeira anterior tem prazo de carência de 04 (quatro) anos a contar da data deste contrato.

“TERCEIRA – A DEVEDORA pagará a CREDORA a dívida de que trata este mútuo, depois de vencido o prazo de carência de 96 (noventa e seis) prestações mensais, iguais e sucessivas, acrescidas de juros de 6% (seis por cento) ao ano, computados inclusive no período de carência, capitalizados de acordo com a lei”.

Entendeu a autoridade fiscal que a contribuinte auferiu receitas sobre os aludidos contratos de mútuo e não lançou em sua contabilidade, omitindo os valores da tributação, ficando evidente o intuito de reduzir indevidamente o tributo devido, razão pela qual fez exigência de IRPJ e CSLL em 2006, 2007 e 2008, nos seguintes montantes:

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/03/2006	R\$ 160.596,24	225,00
30/06/2006	R\$ 500.698,43	225,00
30/09/2006	R\$ 777.664,97	225,00
31/12/2006	R\$ 1.391.283,54	225,00
31/03/2007	R\$ 1.714.992,57	225,00
30/06/2007	R\$ 2.010.781,05	225,00
30/09/2007	R\$ 2.270.618,23	225,00
31/12/2007	R\$ 2.608.394,51	225,00
31/03/2008	R\$ 2.815.255,76	225,00
30/06/2008	R\$ 3.323.279,24	225,00
30/09/2008	R\$ 3.706.615,26	225,00
31/12/2008	R\$ 3.947.757,88	225,00

Do termo de verificação fiscal, para as razões de tributação ainda no decorrer do prazo de carência, a autoridade fiscal destacou textualmente:

No caso, não há que se falar em cobrança relativamente aos contratos firmados nos anos sob fiscalização, que ainda se encontravam dentro do prazo de carência (Cláusula Segunda) para pagamento conforme acordado entre as partes: mutuárias e mutuante. Nem a intimação referiu-se ao recebimento desta receita, mas, sim, ao seu reconhecimento contábil, obrigação legal da Aduada, sujeita ao regime de competência, tributada sob o Lucro Real Trimestral.

...

O reconhecimento contábil da receita deve observar o regime de competência, princípio básico da contabilidade, de que trata a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, conforme previsto na Lei 6.404/76, art. 177 e Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, art. 274, independentemente de serem ou não recebidas no período a que competirem.

Quanto à hipótese de postergação tributária, não se aplica ao caso, pois não houve a tributação posterior das receitas financeiras omitidas.

Isto posto, à luz dos Contratos de Mútuo e da Contabilidade apresentada, PROCEDEMOS AO LANÇAMENTO do IRPJ e CSLL devidos sobre a OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização dos juros incidentes sobre operações de mútuo firmadas ao longo do ano de 2006, 2007 e 2008 com diversas pessoas jurídicas interligadas.

Nos cálculos da receita financeira foram observadas as disposições contratuais e legais fazendo incidir juros de 6% (seis por cento) ao ano desde a formalização do contrato, e, tendo em vista não constituir mútuo bancário (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 890.460 - RS (2006/0212456-4)), capitalizados anualmente, conforme previsto no art. 591 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002.

A defesa da recorrente, dentre outros fundamentos, está alicerçada na seguinte tese:

- Que os contratos contêm prazo de carência de 04 anos, razão pela qual não houve recebimento de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008.

- Que no caso não se aplica o disposto no artigo 274, do Regulamento do Imposto de Renda;

- Que, ainda, que não recorrente estivesse equivocada em seu entendimento, não há o que se falar, em relação a este fato, em evidente intuito de fraude ou dolo para impedir, retardar o ocultar o fato gerador.

A propósito do tema, atenhamo-nos ao texto do artigo 274 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, artigo 18).

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, artigo 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, artigo 18, e Lei nº 9.249, de 1995, artigo 5º).

§ 2º O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR (Lei nº 8.383, de 1991, artigo 51, e Lei nº 9.430, de 1996, artigos 1º e 2º, § 3º).

Ao meu sentir, a questão a ser desvendada passa pelo alcance das expressões: “em cada período de incidência do imposto”. Partindo da premissa de que a recorrente tem apuração trimestral, a autoridade fiscal passou a exigir IRPJ e CSLL de receita incorrida, porém não recebida.

Ao se analisar esta matéria há que se tomar o cuidado para não se confundir período de incidência do imposto com período de exigência do imposto. A tributação deve se dar no período de incidência, isto é, pelo regime de competência, e não pelo período de exigência do imposto, fato que corresponderia ao regime de caixa.

No momento em que a norma determina que a tributação dos juros deve se dar pelo regime de competência, ainda que materialmente estes não tenham ingressado no caixa da empresa, não há como afastar a exigência da tributação sob os juros com base na tese de que estes somente seriam devidos quando e se sobrados.

Em atenção ao argumento de que se tratavam de empresas do mesmo grupo e que sequer eram cobrados tais juros, durante a sessão de julgamento, com propriedade, o Conselheiro Carlos Pelá observou que o caso dos autos revela situação de empresas com caixa comum, o que explica a existência de contratos de mutuo cruzados, isto é, ora uma empresa figura como mutuante ora esta mesma empresa ocupa a posição de mutuaria e quem figurou como mutuaria passa a ser mutuante. Na realidade, ao necessitar de recursos para fazer frente às despesas do dia-a-dia uma empresa pode recorrer ao caixa da outra e vice-versa. Para formalizarem tais operações firmam contrato de mútuo. Na realidade, tratam-se de recursos necessários e habituais às atividades de uma e de outra. Contudo, apesar desta situação, no momento em que os contratos estabeleceram cláusula de cobrança de juros não há como deixar de tributá-los, aplicando o regime de competência, conforme previsto no artigo 373. do Regulamento do Imposto de Renda.

II.b) Do exame da autuação em face de despesas e custos sem lastro em documentação comprobatória.

Segundo a autuante, a contribuinte deixou de comprovar, com documentos hábeis, despesas financeiras no montante de R\$1.156.234,70, relacionadas à CBE – Companhia Brasileira de Equipamentos, registradas como Juros e Descontos Passivos, conta nº 721010001, integrantes dos Custos de Bens e Serviços Vendidos, no 2º trimestre de 2008, já que, intimada, a interessada limitou-se a apresentar meros documentos produzidos internamente, sem assinatura e sem regular identificação do emitente, bem como declarou que não localizou os contratos solicitados.

A impugnante, por sua vez, argumenta que as notas de débito, a que se refere a autoridade lançadora (docs. 33 a 35, às fls. 6.398/6.400), têm base em contratos celebrados pelas partes, não apenas na modalidade de mútuo, a exemplo dos contratos anexados às fls. 6.401/6.411 (docs. 36 a 41), mas também a título de compartilhamento de despesas, nos termos dos contratos anexados às fls. 6.412/6.419 (docs. 42 e 43), não havendo motivo para a glosa das despesas, sob pena de se tributar fato que não reflete acréscimo patrimonial.

Diz o acórdão recorrido que os contratos de mútuo anexados às fls. 6.401/6.411 se referem a empréstimos que teriam sido contratados pela autuada, tendo como credora a CBE, empresa interligada, que prevêem juros de 6% ao ano, mas não foi apresentado memorial de cálculo desses juros, para que se pudesse verificar a exatidão de sua apuração.

Este argumento não subsiste, pois tratando-se de simples cálculo aritmético, caso a autoridade fiscal entendesse que os valores lançados estavam incorretos cabia à fiscalização apresentar a diferença.

Ao apresentar o voto na sessão, apesar de ter rejeitado o primeiro argumento, eu havia destacado: “contudo, tem razão a autoridade autuante quando menciona que à época da contabilização dos encargos de juros em questão, a autuada era credora da mesma CBE, também através de contratos de mútuo, conta nº 121010002, cujo saldo ultrapassava a cifra de sessenta e cinco milhões de reais, o que tornaria indedutível tal despesa.” Este argumento, segundo o que foi observado a partir das considerações do conselheiro Carlos Pelá também não subsiste, pois tratando-se de empresas do mesmo grupo que se utilizam de caixa comum, isto não é razão para glosar tais despesas.

Resta analisar, quanto a este item, o contrato de prestação de serviço de assessoria geológica, mineraria e ambiental (fls. 6.412/6.416) e o contrato de compartilhamento e rateio de custos e despesas administrativas (fls. 6.416 a 6.419).

No contrato de fls. 6.412 a 6.416, firmado entre a Itaguassu, como contratante, e a CBE, como contratada, tem-se, em essência, as seguintes cláusulas:

“Cláusula Primeira – Do Objeto

O presente contrato tem por objeto a prestação de assessoria para desenvolvimento de atividade de mineração, que consiste em: i) engenharia geológica, ii) prospecção, lavra, extração e beneficiamento de minérios e iii) gestão administrativa e ambiental”

Parágrafo Segundo: No âmbito do presente contrato, tem-se que:
a) Atividade de engenharia envolve planejamento, supervisão e pesquisa para localização de alvos de pesquisas minerais de interesse da CONTRATANTE;

c) Gestão administrativa e ambiental, que deve compreender: i) Estudos de Impacto Ambiental – EIA; ii) Relatório de Impacto Ambiental RIMA; iii) Relatórios de Controle Ambiental/Planos de Controle Ambiental RCA/PCA; iv) Plano de Recuperação de Área Degradada - PRAD; v) elaboração, controle e acompanhamento das questões ambientais em curso nos Órgãos públicos municipais, estaduais e federais.

Parágrafo Primeiro: o valor da prestação de serviço deve ser pago ou creditado à CONTRATADA, ou pessoa por si indicada, até o último dia do segundo mês subsequente ao término de cada prestação de serviço – ou cumprimento de tarefa -, sob pena de se constituir, e de se ter por início, operação onerosa de mútuo.

b) Atividade de prospecção, lavra, extração e beneficiamento requer: i) aplicação de técnicas e instrumentos adequados para obtenção de informações geológicas no sentido de, com maior segurança, orientar os trabalhos de sondagens; ii) planejamento e execução, em campo de pesquisa, com adoção de sistemas informatizados de gerenciamento para pesquisa, lavra, coleta de amostragem, sondagem geológicas em profundidade; iii) definição de equipamentos e das peças de reposição; iv) elaboração e apresentação ao Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM, dos relatórios de pesquisa, estudos técnicos dos resultados de sondagens e das análises químicas, cubagem de jazidas, cálculos de reservas, determinação de teores médios; v) análise de viabilidade econômica; vi) orientação do processo de lavra, com finalidade de definição de processo produtivo de maior eficiência; e vii) planejamento, supervisão e controle de operações de beneficiamento de minério, inclusive com plano e controle de aplicação de substâncias explosivas.

Por sua vez, o contrato de compartilhamento e rateio de custos e despesas administrativas (fls. 6.416 a 6.419, firmado a CBE – Companhia Brasileira de Equipamentos, denominada CONTRATANTE LÍDER e Itapessoca Agro Industrial S/A; Itabira Agroindustrial S/A; Itaguassu Agro Industrial S/A; Ipapissuca S/A; Itapuí S/A; Itautinga S/A; Itapicuru S/A, denominadas CONTRATANTES USUFRUTUÁRIAS, tem-se, na essência, as seguintes cláusulas:

CLÁUSULA PRIMEIRA: DO OBJETO

As empresas acima nominadas fazem parte do mesmo conglomerado empresarial e para efeito de padronização e gestão, precipuamente, economia de escala, ajustam que as atividades desenvolvidas nos escritórios administrativos das referidas empresas, estabelecidos em diversas cidades e capitais, principalmente em Recife, São Paulo e Belém serão suportadas pela empresa CONTRATANTE LÍDER quer relativamente a serviços técnicos e de consultoria quer relativamente a serviços administrativos diversos, demandados e imprescindíveis ao funcionamento das empresas integrantes do referido conglomerado, para futuro reembolso junto as empresas CONTRATANTES USUFRUTUÁRIAS.

Parágrafo único: Para a realização das tarefas dispostas nesta cláusula serão envolvidas atividades técnicas de nível médio e superior com qualificação em diversas áreas, tais como: Administração, engenharia, direito, contabilidade, psicologia e outras formações, além de auxiliares e prestadores de serviços diversos, todos empregados e/ou contratados através da CONTRATANTE – LÍDER;

CLÁUSULA SEGUNDA: DO COMPARTILHAMENTO

As partes contratantes resolvem estabelecer em comum, a distribuição das despesas e custos administrativos e técnicos efetivamente realizados, tais quais: aluguel de máquinas e equipamentos, aquisição de materiais de escritório, aquisição de programas de computador, serviços de engenharia, serviços de informática, despesas e encargos com pessoal técnico e administrativo, prestação de serviços advocatícios, serviços de vigilância e segurança, compra e gestão de materiais, despesas com viagens e estadias a serviço, bem como outras despesas necessárias.

Parágrafo Primeiro: Os dispêndios relativos às atividades retromencionadas suportados pela CONTRATANTE LÍDER serão repassados para as CONTRATANTES USUFRUTUÁRIAS em função da produção mensal de clínquer podendo alcançar até o limite de 85% (oitenta e cinco por cento) dos encargos suportados pela CONTRATANTE LÍDER mediante crédito em conta corrente a título de valor a recuperar.

CLÁUSULA TERCEIRA: DA EFETIVA RECUPERAÇÃO DOS ENCARGOS

A CONTRATANTE LÍDER ao final de cada mês fará lançamentos contábil, a título de recuperação de despesas, mediante rateio nos termos da cláusula segunda com a respectiva emissão de Nota de Débito.

A glosa do valor de R\$ 1.156.234,70 refere-se a despesa ou custos não comprovados. Destaca a fiscalização que conforme Razão, nas datas dos pagamentos dos referidos encargos, o saldo a pagar da dívida da Itaguassu referente aos fornecimentos era inferior, conforme quadro que segue:

DATA	ENCARGOS contabilizados	O SALDO DE FORNECIMENTO A PAGAR	SALDO DA CONTA
30/04/2008	452.428,86	220.398,20	220.398,20
31/05/2008	266.196,44	230.644,24	683.073,10
30/06/2008	437.609,40	224.831,50	943.456,80
	1.156.234,70		

Nos memoriais entregues a recorrente destaca que as despesas incorridas com a CBE “referem-se a contratos de mútuos e a contratos de compartilhamento de despesas”. Assim, com o intuito de comprovar a legitimidade dessas despesas deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Recorrente apresentou os contratos de mútuo, os contratos de compartilhamento de despesas, bem como as notas de débitos relativos aos pagamentos dessas despesas.

Quanto aos contratos de mútuo, já analisei em momento anterior.

Quando ao contrato de compartilhamento de despesas, a decisão recorrida não admitiu-o para fins de comprovação sob o argumento de que “sequer os valores envolvidos e os memoriais relativos aos rateios foram apresentados, trata-se de despesa administrativa, sem qualquer relação com os registros contábeis, relativos a despesas financeiras, mesmo porque o referido contrato não possui previsão da incidência de encargos financeiros.”

Efetivamente, o contrato de rateio de despesa não faz referência a encargos financeiros. Contudo, faz referência à nota de débito para cobrança das respectivas despesas. Trata-se de apenas um débito referente ao segundo trimestre de 2008. Da análise dos mais de 35 volumes de processo, não identifiquei documento por meio do qual fosse possível vincular a despesa de R\$ 1.156.234,70, incorrida no segundo trimestre de 2008 ao contrato de compartilhamento de despesas.

Contudo, a falta de prova para afastar a glosa não me permite afirmar que neste ponto a contribuinte tenha agido com o propósito de impedir, retardar ou ocultar a existência do fato gerador. Trata-se, somente, de despesa que a recorrente entendeu dedutível e que não se precaveu de documentar de forma adequada. Assim, neste ponto, apesar de manter a glosa, afasto a qualificadora da multa.

II.c) Da questão identificada como sendo pagamento sem causa

Diz a autoridade fiscal que em 2006, 2007 e 2008, a contribuinte efetuou pagamentos a pessoas físicas em programa oferecido pela Incentive House S/A, empresa que oferece um sistema de transferência de recursos da pessoa jurídica para as pessoas físicas,

chamadas colaboradores, canais de distribuição, mediante a utilização de um sistema de premiação.

Estas despesas foram glosadas, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não é a primeira vez que este colegiado analisa a matéria. Sabidamente, no período aqui indicado, a empresa Incentive House S/A anunciava em seu sítio na INTERNET e oferecia no mercado sistema que indicava a possibilidade de pagamento aos colaboradores das empresas como sendo custos e, como tal, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, a referida empresa passou a ofertar algo semelhante ao que existe em relação aos chamado Programa de Alimentação do Trabalhador, popularmente conhecido como “vale-refeição”.

Com o chamado benefício fornecido pela Incentive House S/A buscava-se, na essência, conceder gratificações aos empregados sem os encargos sociais.

Nesta linha, quando os benefícios aqui referidos são concedidos como gratificações aos empregados, devidamente identificados, entendo que se trata de despesa dedutível, nos termos do artigo 299, § 3º, combinado com o artigo 304, ambos do Regulamento do Imposto de Renda, que faz expressa referência, “às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

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, artigo 47).

....

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

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).

Diz o termo de verificação fiscal que está devidamente comprovado a existência de pagamento ao empregado José Lenildo Cabral e ao diretor Executivo Sérgio Mações. Quanto aos demais beneficiários não há nos autos prova de que são empregados da autuada. No caso dos autos a causa do pagamento, à toda evidência, foi incentivar os resultados. Porém, o comprovante de pagamento não individualiza o beneficiário do rendimento. Tanto não individualiza que a recorrente, quando solicitada para listar os efetivos beneficiários não se desincumbiu de tal tarefa, pois realizava um pagamento único à INCENTIVE HOUSE S/A que era quem dispunha da referida individualização.

Quanto à multa qualificada, em relação a este item, ao adotar a utilização do benefício denominado “INCENTIVE HOUSE”, à época amplamente oferecido no mercado como sendo benefício caracterizado como despesa dedutível, tenho que o fato da recorrente não trazer prova de que quem recebeu foram os seus empregados, resulta em glosa de tais despesas, sem que disto se possa inferir ou presumir que a recorrente tenha agido com o

propósito deliberado de impedir, retardar ou ocultar a existência do fato gerador, razão pela qual, neste ponto, também desqualifico a multa.

II.d) Da questão relacionada aos R\$ 500.000,00 doados em livros à Secretaria Estadual de Educação de Sergipe

Visando possibilitar condições de acesso à educação aos alunos carentes da rede pública de ensino do Estado do Sergipe, a recorrente a recorrente forneceu ao Estado os livros escolares que foram distribuído aos alunos, deduzindo tal despesa da base de cálculo do Imposto de Renda.

A autoridade fiscal, de forma acertada, destacou que em que “pese o caráter beneficente da despesa”, o valor não poderia ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Neste ponto, o artigo 365 do Regulamento do Imposto de Renda assim dispõe:

“Art. 365. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei nº 9.249, de 1995, artigo 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III):

I - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do artigo 213 da Constituição, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

II - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

Ao tratar do sistema de ensino, a Constituição Federal, nos artigos 205 e 221, assim dispõe:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

§ 1º. A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade de ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. (Redação dada ao parágrafo pela Emenda Constitucional nº 14/96)

§ 2º. Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. (Redação dada ao parágrafo pela Emenda Constitucional nº 14/96)

§ 3º. Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 14/96)

§ 4º. Na organização de seus sistemas de ensino, os Estados e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório. (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 14/96)

§ 5º A educação básica pública atenderá prioritariamente ao ensino regular. (NR) (Parágrafo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 53, de 19.12.2006, DOU 20.12.2006).

Pelo que se depreende do 365, do Regulamento do Imposto de Renda, o inciso I deste artigo trata das doações às entidades públicas e o inciso II das doações às instituições de ensino privado.

Resta saber se quando a lei fala em instituições de ensino e pesquisa também estão contempladas as instituições de ensino fundamental. Penso que sim, pois em se tratando de educação o ensino e a pesquisa são integrantes desta e ocorrem em todas as etapas do processo de conhecimento ou educativo.

Outra indagação é se o Estado-Membro estaria a depender de autorização de lei federal para criar instituição de ensino e pesquisa e receber benefícios. A resposta é não. A autorização a que a Lei se refere diz respeito a quem dela necessita e não para aquele que tem o dever de promover o ensino. Nesta linha, a autonomia dos Estados dispensa a necessidade de lei federal para que estes criam instituições de ensino e pesquisa. Para estes a autorização, se é que assim pode ser nominada, decorre do texto da Constituição.

Contudo, se de um lado os Estados-Membros têm autonomia, ou melhor, o dever, de criarem instituição de ensino e pesquisa, há que verificar se estas podem receber doações e se os doadores podem deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda.

Buscando dar sentido ao texto da lei, tenho que deve ser extraído da norma se esta faz distinção às contribuições para uma instituição de ensino e pesquisa criada por lei federal ou por lei Estadual. Qual a razão a ser extraída do texto da lei? Haveria motivos

plausíveis para impedir que instituições de ensino dos Estados e Municípios pudessem receber doações nas mesmas condições das instituições federais? Estaria eu, ao admitir a dedução das despesas decorrentes de doação feita à instituição estadual, deixando de aplicar o disposto no 13, § 2º, II, da Lei nº 9.249, de 1995, que fala de doações “efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do artigo 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada sua dedução? Estaria eu tratando deixando de observar o disposto no artigo 111, II, do CTN, que manda interpretar literalmente a lei que concede isenção?

Antes de adentrar nas questões aqui postas, de imediato não vejo como qualificar a multa quanto à glosa de tais despesas. O fato da recorrente ter considerado como dedutíveis, por si só não é razão para qualificar a multa. Não há conduta premeditada com o propósito de impedir, retardar ou ocultar a ocorrência do fato gerador.

Contudo, quanto à dedução, analisando o demonstrativo de apuração do IRPJ do primeiro e segundo trimestre de 2006, fls. 11 e 12, respectivamente, bem como a planilha de fl. 61, identifico que a autoridade fiscal indicou pagamento antecipado que diminuiu do imposto devido. Assim, na esteira da jurisprudência desta turma, conta-se o prazo decadencial a partir da data do fato gerador.

No caso dos autos, conforme registrou a autoridade fiscal, o valor correspondente a R\$ 50.000,00 foi no primeiro trimestre e R\$ 135.000,00 no segundo trimestre de 2007. Considerando tratar-se de apuração trimestral, quando da notificação que se efetivou em 20-07-2011, a glosa de tais despesas, em face da decadência, não era mais possível. Assim, devem ser restabelecidas.

No segundo trimestre os demonstrativos de fls. 13 e 14 apurou imposto devido em valores irrisórios. Assim, ainda que possível afirmar que a exigência de autorização por lei federal só se aplica quando dita autorização é necessária, não se aplicando aos Estados-Membros que não necessitam de autorização para criarem instituição de ensino, dado a inexistência de lucro da recorrente nos últimos dois trimestres de 2006 e frente ao limite de doação de um e meio por cento sobre o resultado apurado, mantém-se a glosa dos valores de R\$ 190.000,00 e de R\$ 125.000,00 correspondente aos terceiro e quarto trimestre de 2006.

II. e) Da questão relacionada à glosa dos prejuízos fiscais

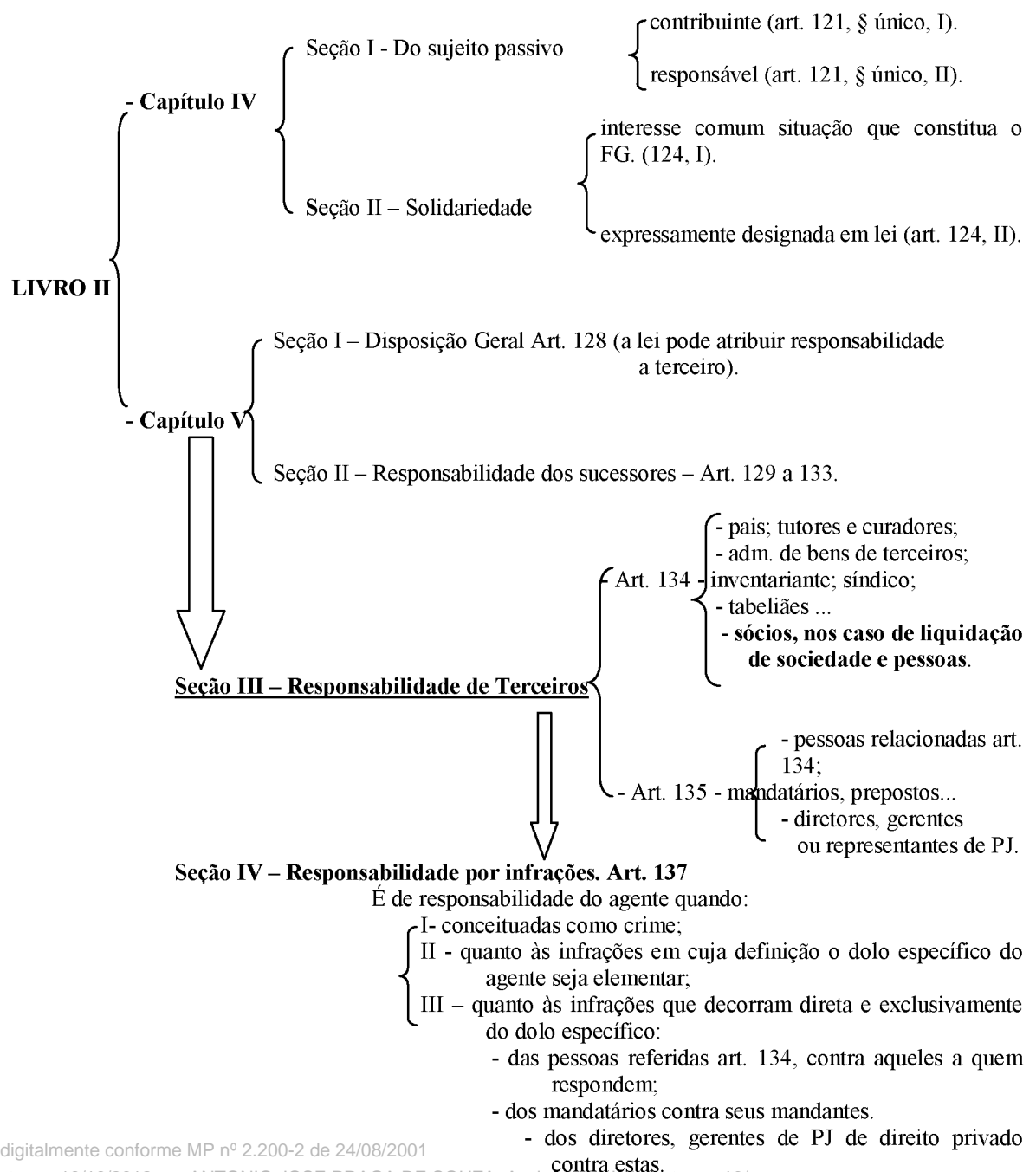
A planilha de fl. 61 dos autos demonstra que a fiscalização, ao apurar o imposto a lançar, calculou os percentuais correspondentes a IRRF e subtraiu do imposto devido. De igual modo, à fl. 62, foi subtraído do imposto devido os valores declarados em DCTF. O saldo negativo forma-se a partir do IRRF e das estimativas recolhidas. No momento em que a autoridade fiscal considerou estes valores quando do lançamento, abatendo-os do imposto devido, fica evidente que já amortizou-os do imposto devido. Porém, como o imposto devido foi calculado considerando as omissões que afasto em meu voto, na execução do acórdão cabe à autoridade fiscal recompor o montante devido, usando o mesmo critério quando do lançamento, excluindo, todavia, os valores afastados neste voto.

Assim, são cabíveis as alterações nos resultados da pessoa jurídica dos anos-calendário de 1999 a 2003, que extinguiram a totalidade dos saldos de prejuízos fiscais que a interessada possuía até aquele momento (fls. 446/450).

Uma vez extintos os saldos de prejuízos fiscais dos períodos anteriores (1999 a 2003), passíveis de utilização pela autuada em suas DIPJs, considera-se procedente a glosa da compensação dos prejuízos fiscais em 31/12/2006 e 31/12/2007, conforme lançado no presente processo.

III - Da responsabilidade de terceiros

De imediato, como fez a autoridade autuante, não se pode confundir responsabilidade de terceiro com solidariedade. São situações distintas. A segunda diz respeito ao sujeito passivo que pratica a conduta caracterizadora da obrigação de pagar tributo. A primeira refere-se ao terceiro que, sem ser sujeito passivo da obrigação tributária, em face de conduta própria, pode vir a ser chamado a responder pelo crédito tributário. Neste sentido, para efeitos de distinção, segue o seguinte quadro:



Do quadro acima depreende-se que solidariedade tributária e responsabilidade de terceiros são figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do no Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de terceiros, incluindo aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III, do Capítulo V, do Livro II, do CTN.

Ademais, necessário distinguir sujeito passivo de responsável tributário. O sujeito passivo de que trata o Capítulo IV pode ser o contribuinte (art. 121, § único I) ou o responsável (art. 121, § único, II), quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Em relação à distinção entre contribuinte e responsável atenhamo-nos às normas contidas no parágrafo único do artigo 121, “in verbis”:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN. O interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a terceiro a condição de sujeito passivo solidário¹.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre co-proprietários.

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (ver os exemplos clássicos do IPTU e do ITR).

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como no caso dos

¹ Art. 45, do CTN. "Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis."

exemplos já apontados (ver situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.115-35, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135, do CTN. Nos casos em que o terceiro passa a ser co-responsável pelo crédito tributário tem-se a incidência de duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação. - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seus pressupostos de fato e sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação com o seguinte quadro:

Na solidariedade		Na Responsabilidade de terceiro	
O fato	Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.	O fato	Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.
A autuação	Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.	A autuação	Descreve a situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.
Os limites	O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.	Os limites	Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.
A defesa	Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa.	A defesa	Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de ineficácia, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável.
A punição	Decorre do ato de não pagar tributo.	A punição	Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em Lei².

² Na sessão de 13-06-2012, quando do julgamento que resultou no acórdão nº 1402-001-072, em que fui vencido, o ilustre Conselheiro Carlos Pelá destacou que “o simples fato de colocar terceira pessoa no contrato social é o suficiente para atribuir a solidariedade.” Na ocasião destaquei que não me parecia ser o melhor entendimento. Ponderei que a solidariedade não decorre do fato de alguém ser sócio de fato ou de direito, mas sim do ato de praticar o fato gerador.

A solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro, não sócio, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Por fim, no que diz respeito a responsabilidade de terceiro, em relação ao sócio, seja ele de fato ou de direito, ressalvado os casos de empresa individual para as situações anteriores a 2012, quando entrou em vigor a nova lei que, de forma expressa, prevê a hipótese da pessoa física constituir sociedade individual, sem confusão com o patrimônio particular, registro que o sócio, seja ele de fato ou de direito, não é responsável pelo simples fato de ser sócio, mas sim por praticar conduta comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido. Isto se aplica, igualmente, nas situações em que o sócio de fato ou de direito apropria-se dos lucros da empresa sem que esta, por primeiro, tenha pago os tributos devidos.

Da responsabilidade atribuída a Fernando João Pessoa dos Santos, Diretor-Presidente; Francisco de Jesus Penha Diretor Vice-Presidente; e Sebastião Lira de Moraes e Sérgio Mações, diretores executivos.

Desnecessário dizer que a responsabilidade que se atribui a terceiro está vinculada a infração praticada por este. Assim, seja o ilícito decorrente de ação omissiva ou comissiva, ele deve estar descrito em todas as suas circunstâncias e indicação dos liames existentes entre o fato contrário à lei, seu agente e o reflexo deste no não pagamento do tributo, até porque se este não produzir reflexo no tributo devido ou se inexistir imposto a pagar, não há como responsabilizar seu agente.

O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável não pelo fato de guardar tal condição, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores é necessário apontar a conduta praticada por estes, situação que não ocorreu no caso dos autos. As pessoas antes nominadas foram arroladas como terceiros pelo simples fato de seus nomes constarem da ata de eleição do conselho de administração.

No exame da co-responsabilidade tributária há que se observar, no julgamento, os atos praticados por cada um dos agentes a quem se imputa a condição de terceiro responsável. No caso dos autos, atribuiu-se a responsabilidade com base no artigo 135, III, que trata de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.” No entanto, a autoridade autuante não descreveu um único fato supostamente praticado pelas pessoas antes nominadas que refletisse conduta destas caracterizando infração à lei ou aos estatutos da empresa. Em síntese, imputou-se responsabilidade pelo simples fato de

Naquela oportunidade o ilustre Conselheiro Leonardo Couto também me questionou em que situações eu caracterizava a solidariedade. Em atenção à oportuna indagação asseverei que considerava caracterizada a solidariedade quando mais de sujeito passivo integra a relação jurídico-tributária da qual decorre o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, combinado com o artigo 124, I, ambos do CTN) e nas situações a que se refere o artigo 121, parágrafo único, II, combinado com o art. 124, II, ambos do CTN.

Processo nº 10510.722643/2011-72
Acórdão n.º 1402-001.197

S1-C4T2
Fl. 7.279

que o nome das referidas pessoas constar da ata de eleição do conselho de administração, situação que revela absolutamente incabível.

Assim, em relação aos recursos interpostos por Fernando João Pessoa dos Santos, Francisco de Jesus Penha, Sebastião Lira de Moraes e Sérgio Mações, no que diz respeito aos fatos praticados até a data do lançamento, dou provimento ao recurso para excluí-los da condição de terceiros responsáveis.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir a responsabilização dos coobrigados; ii) reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 20/07/2006 e; iii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Antônio José Praga de Souza

Conforme relatado, trata-se de autos de infração para exigência de IRPJ e Reflexos em face de omissão de receitas e glosa de despesas consideradas indedutíveis. Foi aplicada a multa qualificada de 150%, sob entendimento de que o contribuinte incorreu em evidente intuito de fraude, bem como os sócios foram arrolados como solidários.

Acompanhei o ilustre Conselheiro Relator pela suas conclusões, pelo que resolvi fazer essa declaração de voto para esclarecer alguns pontos concernentes a principal matéria em litígio, omissão de receitas de juros auferidos em empréstimos (mútuos) com coligadas, nos anos de 2006 a 2008, que corresponde a mais de 80% da autuação.

Pois bem. Resta incontroverso que os empréstimos foram efetivamente realizados, que as beneficiárias dos recursos são coligadas da contribuinte e que os juros de 6% ao ano, incorridos nos 48 primeiros meses (carência) seriam pagos posteriormente.

Essa carência, segundo a contribuinte, motivou o não reconhecimento e tributação da receita auferida com esses empréstimos nos anos de 2006 a 2010.

Ocorre que o contribuinte é optante pelo Lucro Real, cuja apuração deve observar as normas contábeis vigentes, ou seja, regime de competência no reconhecimento das receitas, despesas e custos. Isso implica na dedução das despesas/custos incorridos, ainda que não tenham sido pagas, bem como na tributação das receitas auferidas, mesmo que não recebidas, foi exatamente o que ocorreu no presente caso.

Vejamos a legislação de regência (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

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

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

(...)

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

(...)

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).

(...)

Seção VIII

Inobservância do Regime de Competência

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

(...)

As expressões "inexatidão quanto ao período-base de escrituração" e "inexatidão quanto ao período-base de competência", contidas no caput e no § 1º do art. 171 do RIR/80 (art. 219 do RIR/94 e art. 273 do RIR/99), significam inobservância do regime de competência contábil previsto no artigo 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

É certo que a Contribuinte não precisaria ter estipulado a incidência de juros sobre esses empréstimos concedidos, pois, o entendimento pacificado é de que a cobrança de juros não é uma obrigação e sim uma faculdade. Aliás a jurisprudência desse Conselho é no sentido de cancelar os lançamentos de omissão de receitas de juros quando não contratados; o correto nesse hipótese é glosar a dedução de eventuais juros pagos a terceiros, relacionados aos valores repassados a coligadas sem encargos.

Todavia, à medida que os juros foram contratados, deveria ter reconhecido e tributado a receita financeira obtida em cada período de apuração. Registre-se que, de igual forma, as empresas tomadoras dos empréstimos poderiam apropriar e deduzir as despesas com os juros incorridos.

O Fato de as tomadoras dos empréstimos não terem deduzido os juros incorridos não autoriza o cancelamento da tributação da contribuinte, até porque é uma faculdade dessas, que aliás pode até ser exercida posteriormente, mediante retificação.

De igual forma não se aplica aqui a legislação específica para as instituições financeiras no que tange ao reconhecimento de receitas de empréstimos bancários, pois, os empréstimos não estavam vencidos e, principalmente, são operações entre partes ligadas.

Corroborando o entendimento aqui esposado, cite-se os seguintes julgados deste Conselho.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RENDIMENTO DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. *A apropriação do rendimento das aplicações financeiras deve seguir o regime de competência. Na sistemática de tributação vigente até o ano-calendário de 1998, inclusive, a incidência do imposto de renda na fonte ocorria apenas no vencimento ou resgate da aplicação, como num regime de caixa. Ainda que tal fato, em tese, justifique diferenças entre o valor da receita escriturada e aquele informado no comprovante de rendimentos fornecido*

pela fonte pagadora, cabe ao sujeito passivo, se demandado, apresentar demonstrativos do histórico das aplicações de forma a comprovar inequivocamente a contabilização da receita, ainda que em período diverso. 1ª Seção do CARF / 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara / ACÓRDÃO 1301- 00.229 em 5.11.2009. Publicado no DOU em:17.01.2011.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Mostra- se equivocada a decisão que negou aproveitamento de parte do IRRF sobre rendimentos de aplicações financeiras ao argumento de que, no mesmo ano calendário, as receitas de aplicações financeiras declaradas foram inferiores ao que seria de se esperar - em face dos valores retidos e considerada a alíquota de 20%. Sendo os rendimentos oferecidos à tributação pelo regime de competência, parte das receitas correspondentes foram tributadas em períodos anteriores, como demonstrado pela recorrente. Recurso Voluntário Provido em Parte 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-09.303 em 05.03.2008. Publicado no DOU em: 24.09.2008.

USUFRUTO DE COTAS/AÇÕES DE CAPITAL - VALORES RECEBIDOS PELA CESSÃO DE USUFRUTO - TRIBUTAÇÃO DOS VALORES - REGIME DE COMPETÊNCIA - O produto da cessão do usufruto de cotas/ações não se confunde com o rendimento produzido por estas, pois derivam de relações jurídicas distintas, devendo ser tributado integralmente o valor recebido. Entretanto, a apropriação deve ser realizada de conformidade com o regime de competência, obedecendo o prazo determinado no contrato. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.600 em 06.03.2008. Publicado no DOU em: 30.01.2009.

EMPRÉSTIMOS OBTIDOS E REPASSADOS A TERCEIROS. GLOSA DO EXCESSO DE DESPESAS SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. O regime de competência impõe a confrontação das receitas auferidas com as despesas incorridas a elas (receitas) relacionadas. No caso concreto, tais despesas são os encargos suportados em face de empréstimos obtidos junto a instituições bancárias, e as receitas são aquelas auferidas em empréstimo concedido à empresa controladora no exterior, mediante repasse dos valores captados no país. Se as despesas superaram as receitas a elas correspondentes, correta a autuação que glosou, por desnecessário, o excesso de despesas sobre as receitas ocorridas no mesmo exercício em que se iniciou e concluiu a operação. Descabida a pretensão de incluir também nessa comparação as receitas financeiras auferidas no ano seguinte, quando o empréstimo concedido à controladora somente dependia de recursos próprios da controlada e as operações de captação de recursos junto aos bancos já haviam sido liquidadas. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1ª. Seção - 1ª. Turma da 3ª. Câmara / ACÓRDÃO 1301-00.311 em 20.05.2010. Publicado no DOU em: 17.01.2011.

EMPRÉSTIMOS À ELETROBRÁS - Constituem receitas tributáveis, a variação monetária decorrente da correção monetária dos empréstimos à Eletrobrás, assim como os juros ativos calculados sobre o seu montante corrigido, a serem reconhecidos na escrituração contábil da pessoa jurídica, segundo o regime de competência. 1º CC. / 5a Câmara / ACÓRDÃO 105-12.956 em 19.10.1999 - Publicado no DOU em: 03.01.2000

No que tange a aplicação da multa qualificada, há que se fazer distinção entre a situação dos autos e as omissões de receitas de vendas reiteradas, mormente recebidas e contabilizadas, mas que deixam de ser informadas à Receita Federal nas Declarações de

Imposto de Renda (aquelas em que o contribuinte sistematicamente registra valores de receita a menor na DIPJ) . Nessas situações, aqui tomadas a título exemplificativo, o contribuinte tem plena consciência de que está sonegando os tributos devidos e ainda apresenta declarações falsas ao Fisco para ocultar tais infrações.

No caso presente, o contribuinte contabilizou os empréstimos, registrou a informação na transcrição de seus balanços na DIPJ e, a toda evidência, deixou de reconhecer e tributar os juros auferidos no período de carência, por entender que deveriam ser tributados no momento da liquidação dos empréstimos. Corroborando com essa convicção tem-se se o fato de as empresas tomadoras dos mútuos (coligadas da contribuinte) também não deduziram tais juros como despesas.

Correto então afastar a multa qualificada sobre esses valores, bem assim sobre as demais irregularidades tributadas, conforme fundamentado pelo Relator.

Também deve ser cancelada a solidariedade passiva dos sócios, haja vista que a qualificação da multa está sendo afastada e não haver outras provas ou indícios de que tais pessoas obtiveram proveitos e benefícios diretos em face das operações da empresa.

É o que importava registrar nessa declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza