



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

Processo nº 19515.720676/2012-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.560 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ e CSLL - GLOSA DE DESPESAS E CUSTOS NÃO COMPROVADOS
Recorrente S.P.COM - SISTEMA PERISSINOTO DE COMUNICAÇÃO LTDA.
(ESPÓLIO DE ALEXANDRA FLÁVIA PERISSINOTO E JULIA PERISSINOTO TAVARES)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

Ementa:

PROCESSUAL - ADMINISTRATIVO - RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO SEM QUE SE TENHA OPOSTO, EM PRIMEIRA INSTÂNCIA, IMPUGNAÇÃO

O recurso voluntário devolve a matéria tratada na instância inferior; à mingua oposição de impugnação, não há como se conhecer do recurso porventura interposto.

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os custos e despesas contabilizados devem estar amparados em documentação hábil e idônea, emitidos por terceiros, ou decorrentes da folha de pagamento da empresa, sob pena de tributação como despesas não comprovadas, ou inexistentes.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE COMPROVADA.

O sujeito passivo ao registrar reiterada e sistematicamente nos livros contábeis mais de 60% dos custos e despesas com o histórico “transf. de custos/desp. conf. ND do mês”, com contrapartida em conta de mútuo, sem justificativa plausível ou comprovação documental dos custos e despesas, praticou a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar total ou parcialmente o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ART. 135, III, DO CTN -
NECESSIDADE DE IMPUTAÇÃO DE ATOS ILÍCITOS DIRETAMENTE
À PESSOA CONSIDERADA RESPONSÁVEL

Ainda que figure como responsável tributário como administrador da empresa autuada, é imperioso que a fiscalização apure a prática dos atos ilícitos descritos no art. 135, III, do CTN, diretamente imputáveis à esta pessoa, situação não verificada no caso em que o real administrador da empresa, munido, inclusive, de instrumento de procuração, assina todos os documentos que deram ensejo à perquirição fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário da responsável solidária Alexandra Flavia Perissinoto; e, em negar provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo principal, e, por maioria em dar provimento ao recurso voluntário da responsável solidária Julia Perissinoto Tavares, vencidos os Conselheiros Carlos César Candal Moreira Filho e Edgar Bragança Bazhuni.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Carlos César Candal Moreira Filho, Flavio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausência, momentânea do Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), que foi substituído pelo Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni.

Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado em face da empresa ora recorrente para a exigência de créditos tributários de IRPJ e CSLL em decorrência de glosas efetivadas quanto ao lançamento de despesas/custos desprovidos de prova idônea e suficiente à demonstração de sua incorrência.

Nos termos do relato constante do TVF de fls. 325/332, o contribuinte teria registrado em sua escrita contábil e, também, em sua DIPJ, despesas que representavam cerca de 60% de todo o volume de dispêndios utilizado na composição do lucro líquido no período. Tais despesas/custos estavam registradas na conta contábil com histórico "TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MÊS".

Ainda de acordo com o a Fiscalização, o recorrente foi intimado por diversas vezes para justificar os aludidos lançamentos e trazer provas que demonstrassem as preditas despesas, tendo o contribuinte, num primeiro momento, quedado inerte. Apenas após nova intimação, a empresa se manifestou afirmando que as preditas despesas decorreriam de pagamentos de contrato de mútuo firmado com a empresa SPCOM Comércio (cujas sócia administradora também era sócia da mutuante), sem, contudo, trazer qualquer documento adicional.

A fiscalização promoveu nova intimação para que esclarecimentos efetivos fossem apresentados, em relação a qual o contribuinte se limitou a reafirmar que as citadas despesas se refeririam aos pagamentos realizados à empresa mutuária.

Pelo que se extrai do TVF, a fiscalização afirma que, considerando-se que o pagamento de mútuo deve ser lançado a crédito de conta de caixa, tendo como contrapartida as contas de direitos/deveres e que o recorrente, outrossim, efetuou o registro destes pagamentos em contas de despesas/custos; por estas razões, a D. Auditoria Fiscal glosou todos os valores lançados a título de "*TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MÊS*".

Mais que isso, desconsiderou o contrato de mútuo apresentado pelo contribuinte, mormente por não ter verificado o registro da citada avença em cartório de registro de notas e, lado outro, por não identificar a assinatura do contrato por testemunhas.

Além de lançar o crédito relativo aos tributos em análise, a Fiscalização aplicou, ainda, a multa qualificada preconizada pelo art. 44 da Lei 9.430, em especial pelo volume de despesas registradas, a seu ver, dolosamente, em contas de resultado o que teria, volitiva e conscientemente, ocasionado o aumento do valor das despesas consideradas pelo recorrente como dedutíveis.

Por fim, lavrou os termos de sujeição passiva em face das sócias administradoras Alexandra Flávia e Júlia Flávia à alegação de ter ocorrido a prática de atos ilícitos na forma do art. 135, III, do CTN; lavrou, também, o competente termo de representação para fins penais.

O contribuinte e a co-responsável Julia apresentaram suas impugnações administrativas tendo o primeiro defendido a correção formal do contrato de mútuo, sustentando a validade dos lançamentos das despesas na escrita contábil e fiscal, além de alegar a inocorrência de dolo ou fraude a justificar a imposição da multa qualificada. Ao fim, sustentou, ainda, não se observarem no caso as hipóteses do art. 135, III, do CTN, sendo descabida a imposição da co-responsabilidade às sócias da empresa, premendo pelo cancelamento da autuação e, sucessivamente, a inexistência de responsabilidade

Já a recorrente, Júlia, limitou-se a afirmar ausência de comprovação, quanto a ela, da prática de atos ilícitos afirmando que a administradora de fato da empresa era a senhora Alexandra Flávia que, inclusive, dispunha de procuração para atuar em nome do contribuinte.

A co-responsável, Flávia, não apresentou impugnação.

A DRJ/SP, instada a se pronunciar sobre o AI e as impugnações apresentadas, houve por bem julgá-las improcedentes, mantendo-se, integralmente, as exigências e a responsabilização das coobrigadas.

As sócias Alexandra (espólio) e Júlia foram intimadas do resultado de julgamento em 31/10/2013 (ARs de fls. 687/688), tendo, ambas, interposto o seu recurso voluntário 29 de novembro e em 02 de dezembro, respectivamente. Em seu apelo, alegaram a nulidade do termo de sujeição passiva, tendo em conta a impossibilidade de se responsabilizar os sócios gerentes sem que lhe seja franqueada defesa prévia, afirmando, outrossim, que a competência para se apurar a predita responsabilidade seria da PGFN. Alegaram, mais, que, não tendo findado o processo administrativo, seria incabível a sua responsabilização, sem prejuízo de inexistir, no feito, provas da prática de atos que tipificariam a hipótese do art. 135, III, do CTN.

A recorrente, Júlia, sustentou, ainda, a sua "irresponsabilidade" sob a alegação de que já havia se retirado da sociedade à época da lavratura do auto de infração e que, mais, não teria participado de nenhum dos atos tratados neste feito, não tendo assinado o contrato de mútuo, nem tampouco a escrita contábil e fiscal da empresa autuada.

O contribuinte, devedor principal, foi intimado por meio de edital (já que a intimação por carta restou improficua) afixado em 19/11/2013 (doc. de fl. 692), tendo interposto o seu recurso no dia 29 do mesmo mês, por meio do qual reiterou as alegações constantes de sua impugnação, afirmando, ainda, a inconstitucionalidade da multa qualificada por violação ao princípio do não-confisco.

Os autos, então, foram encaminhados à este Colegiado para análise e julgamento.

Este, o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Os recursos do contribuinte e da corresponsável, Júlia, são tempestivos e preenchem os requisitos legais, razão pela qual, deles conheço.

O mesmo não posso afirmar em relação ao recurso manejado pela Sr. Alexandra. Isto porque, como alertado pela decisão de primeira instância, a devedora **não apresentou impugnação administrativa**, tendo ocorrido, em relação à ela, trânsito em julgado administrativo.

Como a recurso administrativo, a teor do art. 33, devolve, total ou parcialmente, a matéria abarcada em primeira instância, em não tendo ocorrido a oposição de impugnação, não há o que ser devolvido, em relação ao espólio de Alexandra, razão pela qual não conheço de seu recurso.

I. Recurso voluntário. Devedor principal.

I.1 Glosas realizadas.

Tanto em sua impugnação, como no recurso voluntário (e, alias, como nas manifestações apresentadas em resposta às intimações fiscais) a recorrente sempre se limitou a afirmar que os valores descritos na conta de nº 12102002 decorreriam de contrato de mútuo

firmado com a empresa SPCOM Comércio, repetindo a assertiva de que este contrato era válido, formal e substancialmente. Aparentemente, me parece, o contribuinte não entendeu os termos da autuação...

Se o contrato era ou não válido é questão que, *venia concessa*, não tem qualquer relevância para o deslinde desta demanda (como alertou a DRJ); a questão que salta aos olhos e permite a assunção, inclusive, da conclusão pela auditoria quanto a aplicação da multa qualificada, é que os valores entregues à SPCOM (mutária) tinha, sempre, como uma contrapartida, um débito em conta de despesas.

Eis o cerne da questão, vejam bem... a fiscalização concentrou, com razão, seus esforços na comprovação das despesas registradas sob o histórico "**TRANSF SPCOM COMERCIO E PROMOÇÕES S/A**", pedindo reiterados esclarecimentos acerca da real natureza destes lançamentos, mormente porque os citados lançamentos não faziam qualquer sentido; e o contribuinte, por reiteradas vezes, sustentou que tais valores, lançados a débito de conta de custo/despesas, decorreriam do contrato de mútuo...

O que fez o recorrente, como bem asseverou a fiscalização, foi se aproveitar do fluxo de recursos entre as empresas contratantes (mutuário e mutuante) para, literalmente à esmo, aumentar as contas contábeis de despesas diversas (como salários, 13º terceiro, IOF, *et cetera*). A guisa de exemplo, veja-se parte do quadro reproduzido pela D. Auditoria Fiscal, no anexo I, do TVF, constante de fl. 333:

Data	Cód.Cta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Cód.Contra	Contrapartida	Histórico	Cód Ccusto
31/10/07	45102003	ENERGIA ELETTRICA	D	1.500,88		12102002	SPCOM	TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MES	11999
31/10/07	45102003	ENERGIA ELETTRICA	D	1.500,88		12102002	SPCOM	TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MES	21999
30/11/07	45102003	ENERGIA ELETTRICA	D	1.309,40		12102002	SPCOM	TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MES	11999
30/11/07	45102003	ENERGIA ELETTRICA	D	1.309,40		12102002	SPCOM	TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MES	21999
31/12/07	45102003	ENERGIA ELETTRICA	D	1.880,23		12102002	SPCOM	TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MES	11999
31/12/07	45102003	ENERGIA ELETTRICA	D	1.880,23		12102002	SPCOM	TRANSF. DE CUSTOS/DESP. CONF. ND NO MES	21999
	45102003	Total		26.193,76	-				

Notem que os recursos debitados nas contas de despesas (no caso, as contas contábeis de nº 4502003 - energia elétrica), tinham como contrapartida a citada conta de nº 12102002... ou seja, a conta a ser debitada, no caso, tal qual alertado pela fiscalização tinha que ser a "conta caixa", ao passo que a respectiva contrapartida teria que se dar na conta de "créditos a receber"; o recorrente, entretanto, dolosamente joga os preditos valores em diversos registros de despesas, provavelmente, fiando-se na esperança de que tal subterfúgio passaria despercebido, a fim, objetivamente, de reduzir o seu lucro líquido (e, por conseguinte, o valor do IRPJ e da CSLL a pagar)...

E, vejam bem, o dolo, aqui, revela-se no fato de que se se tratasse, efetivamente, de mero erro de interpretação da legislação, ou mesmo, das normas contábeis de regência, os valores repassados à SPCOM Comércio, em função do contrato de mútuo, teriam sido registrados *diretamente* numa conta de despesa específica (v.g., despesas mutuo SPCOM); mas não foi isso que ocorreu (se assim o fosse, as despesas ainda seriam indedutíveis, mas, nesta senda, não se estaria diante de fraude). Por esta razão, inclusive, não concordo com a seguinte assertiva constante do acórdão recorrido:

Nesse contexto, os questionamentos acerca dos aspectos formais do contrato de mútuo (identidade dos subscritores pela mutuante e pela mutuaría, a falta de testemunhas e o registro em cartório), apesar irrelevantes, porque o fato é que o contrato não é hábil a suportar a escrituração dos custos e despesas da fiscalizada,

acrescentam válidas dívidas sobre a ocorrência de fato da operação.

Diante da forma como as operações foram contabilizadas, apenas a prova de que os custos e despesas foram incorridos pela própria fiscalizada, poderia afastar a acusação fiscal. Oportuno que se diga, que não se trata de mera irregularidade na contabilização, mas de falta de comprovação dos custos e despesas escriturados.

Venia concedida, a falta de registro do contrato ou a ausência de testemunhas ou mesmo o fato das empresas compartilharem o mesmo quadro societário não servem, nem mesmo, como indício de negócio simulado (semelhante situação seria comprovada a partir da verificação do trânsito de valores entre as empresas ou mediante intimação para comprovação da transferência efetiva de recursos entre elas).

Só que, realmente, a validade formal ou substancial do contrato é irrelevante porque, diferentemente do que afirmou a DRJ, nem mesmo a origem dos recursos utilizados para pagar as despesas registradas pelo recorrente são comprovadas (principalmente se se considerar que o contribuinte era o mutuante e, portanto, estava, em verdade, entregando recursos à terceiros e não recebendo valores para quitar a suas despesas)...

Insisto, pelo que se deduz dos registros contábeis da empresa, e demais documentos acostados aos autos, a empresa autuada apenas se aproveitou da necessidade de registro dos repasses decorrentes do contrato de mútuo para "bombar" as suas contas de despesas (os valores saíram, provavelmente, de seu caixa, mas, não para debitar a conta de direitos a receber e, sim, a suas contas de despesas).

Não se trata, pois, objetivamente, de falta de comprovação de despesas ou de falta de documentação hábil a comprová-las; trata-se, isto sim, de criação artificial de valores para fins escusos, no caso, redução ilícita das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

E, ao que vale à solução desta demanda, o contribuinte, insista-se, nem mesmo tenta explicar o procedimento acima... limita-se, tão só, a afirmar e reafirmar que o contrato de mútuo é válido e que por isso as despesas "dele decorrentes" (?) são dedutíveis; em linhas gerais, o recorrente nem mesmo ataca os fundamentos da decisão de primeira instância.

1.2 Da multa qualificada.

Tendo em conta o que expus no tópico anterior, me parece suficientemente claro o intento fraudulento do contribuinte.

Insista-se que, tivesse o recorrente, simplesmente, incorrido em erro de escrituração, os valores concernentes ao contrato de mútuo, repassados à mutuária, teriam sido registrados em conta específica de despesas e, neste passo, deduzidas do lucro líquido... cômico, todavia, de indedutibilidade de tais valores (lembrando que insurgente não detém, em seu contrato social, a previsão de execução de atividades financeiras - em que o emprego de valores em contratos de crédito poderia ser apropriado como despesas essenciais à consecução de sua atividade-fim), premendo pelo método de partidas dobradas, lança tais valores à crédito de despesas variadas e diversas, verdadeiramente, à esmo...

E, mais grave, tais lançamentos foram substanciais, como bem advertiu a DRJ (e também a fiscalização):

Cumpre referendar a interpretação da fiscalização de que devido ao montante envolvido não se pode qualificar a conduta como mero erro de contabilização da contribuinte, "tanto que esta não apresentou um documento comprobatório sequer e, em suas declarações não explicou do que se tratavam tais lançamentos, simplesmente informou que eram contrapartida da conta de mútuo, embasado em tal contrato. Em nenhum momento da fiscalização, informou o motivo da citada contabilização".

Pedindo vênica pela inversão do silogismo aqui, vale lembrar que, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, "*fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente (...) a excluir ou modificar a suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido*", conceito que se enquadra como uma luva aos fatos descritos no feito.

O contribuinte lança de "artifício" (expressão empregada pela D. Auditoria Fiscal), para, ficticiamente, aumentar o volume de despesas incorridas (modificando "*as suas características essenciais*") a partir de valores creditados na conta "**TRANSF SPCOM COMERCIO E PROMOÇÕES S/A**", mantendo, neste passo, uma aparente paridade dos lançamentos contábeis, na vã esperança de que semelhante conduta não seria verificada, a fim de "*reduzir o montante do imposto devido*".

Vale repetir: seja pelo volume excessivo de despesas indevidamente apropriadas, seja pelo que sustentei linhas acima (se se tratasse de erro de interpretação, os valores pagos pela recorrente à mutuária seriam diretamente apropriados), não me parece haver dúvidas quanto a correção, tanto da autuação, como do acórdão da DRJ, ao preconizarem a aplicação da multa qualificada, dado que perfeitamente tipificadas as hipóteses do art. 72 da Lei 4.502 e, por conseguinte, do art. 44, §1º, da Lei 9.430/96.

I.3 Conclusão parcial.

Por todo o exposto acima, voto por negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

II Do recurso voluntário do coobrigado (Júlia).

No que tange às alegações da coobrigada, Júlia Perissinoto Tavares, não vejo como manter a sua responsabilização, ainda que não por **todos** os motivos aventados no apelo.

De fato, as alegações de que a competência para impor a responsabilidade na forma do art. 135, III, seriam, exclusivamente, da PGFN são absolutamente incorretas, assim como também o são as de que tal responsabilidade somente poderia ser reconhecida após o término deste processo administrativo. O art. 142 do CTN é mais, *verbis*:

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

Sem prejuízo de que, negar à autoridade lançadora o mister de apurar a prática de atos passíveis de tipificar as hipóteses do art. 135, III, do CTN, traria indiscutíveis dificuldades à concretização dos preceitos deste artigo em qualquer caso já que, a teor, inclusive, da Súmula 430, a PGFN não teria, nem mesmo, como incluir eventuais coobrigados nas respectivas CDAs caso não fosse franqueado à Auditoria Fiscal a possibilidade de se impor a predita responsabilidade.

Lado outro, todavia, diferentemente do que ocorreu em relação à sócia Alexandra Flávia, do termo de sujeição passiva constante de fls. 536/539, extrai-se como **única fundamentação** para a imposição de responsabilidade, o seguinte fato:

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135, inciso III, combinado com o art. 121, § único, inciso II, da Lei 5.172/1996 (Código Tributário Nacional), da sócia JULIA PERISSINOTO TAVARES, representante legal da sociedade por força do contrato social, com relação às obrigações tributárias resultantes de infração de lei, conforme descrito no item I.

Aqui, notem, a Fiscalização não descreve um único ato diretamente imputável à coobrigada; a sua responsabilização, ao fim e ao cabo, se deu com base na presunção da prática de atos ilícitos, decorrente, exclusivamente, da previsão contida no contrato social, de que ela seria sócia gerente.

Nada obstante, todos os atos tidos como comprovantes da prática dos ilícitos tratados neste feito **foram assinados pela sócia Alexandra Flávia Perissinoto**, incluindo-se, aí, os contratos de mútuo, a DIPJ e os livros fiscais (ela, frise-se, era, inclusive, a sócia da empresa SPCOM Comércio) e isto, diga-se, foi expressamente reconhecido pela fiscalização no termo de sujeição passiva de fls. 483/487.

O simples fato da recorrente ter figurado no contrato como gerente ou administrador da sociedade autuada não permite a assunção de presunção da prática de atos ilícitos, presunção esta, a meu ver, inclusive ilidida pela própria Auditoria Fiscal quando descreve que todos os atos que originaram a fraude tratada neste PA foram assinados, exclusivamente, pela outra coobrigada.

Como a fiscalização não tece qualquer outra consideração, nem traz aos autos quaisquer outras provas para permitir inferir a prática de atos que tipifiquem, quanto a recorrente, devedora solidária, as hipóteses do art. 135, III, do CTN, não há como manter a sua responsabilização.

Diante disto, voto por dar provimento ao recurso a fim de excluir a responsabilidade da coobrigada Julia Perissinoto Tavares.

IV Conclusão final.

Pelas razões anteriormente expostas, voto por não conhecer do recurso voluntário da coobrigada Alexandra Flávia Perissinoto (espólio), negar provimento ao recurso do contribuinte e dar provimento ao recurso voluntário da coobrigada Julia Perissinoto Tavares.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca