



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

Processo n° 19515.721068/2017-19
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-003.216 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes G.PMM PLANEJAMENTO DE MARKETING E MERCADO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

IRPJ E CSLL. DESPESAS DEDUTÍVEIS. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA. GLOSA.

Para as despesas incorridas pelo contribuinte serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL há que se comprovar o pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência) e os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

O dever de comprovar que a despesa é inexistente, indedutível ou a falsidade do documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização.

Contudo, uma vez comprovada a indedutibilidade, o ônus para desconstruir a acusação fiscal passa a ser do contribuinte, que deve carrear aos autos documentos comprobatórios das suas alegações. Não o fazendo, impõe-se a manutenção do lançamento fiscal.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSLL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.

MULTA QUALIFICADA.

Comprovadas condutas e omissões dolosas no sentido que preconiza o artigo 71, da Lei 4.502/64, no intuito de impedir o conhecimento, pela autoridade fazendária, do nascimento da obrigação tributária, correta a qualificação da multa, nos termos definidos pela legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. PESSOA JURÍDICA SÓCIA DO CONTRIBUINTE PRINCIPAL.

Não se sustenta a imputação de responsabilidade solidária de Pessoa Jurídica sócia do contribuinte principal, com base no 135 do Código Tributário Nacional, uma vez que as condutas descritas no dispositivos são pessoais, devendo ser praticadas por uma das pessoas nele listadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à glosa de despesas e aplicação da multa qualificada e, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à exigência de IRRF, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator) e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se, o presente processo, de autuações lavradas em face do ora Recorrente, G.PMM Planejamento de Marketing e Mercado Ltda., através do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, IRRF, nos anos calendários de 2013 a 2015.

Como se verifica do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1147 e 1167, o agente autuante entendeu que as algumas das despesas relacionados a supostos serviços prestados ao Recorrente, que foram registradas nos livros contábeis e fiscais da contribuinte e abatidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não teriam sido comprovadas, mesmo tendo sido dada oportunidade ao contribuinte de apresentar documentação hábil e idônea capaz de demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados.

Quando intimado foi para apresentar essa comprovação, como se denota do acórdão recorrido, o Recorrente se ateve a apresentar à fiscalização "*cópias das notas fiscais e dos documentos bancários dos pagamentos de 2013 a 2015 para as 5 empresas relacionadas, porém não apresentou a documentação da comprovação da efetividade da prestação desses serviços*".

Não foi apresentado nenhum contrato escrito formalizado, relatórios, documentos que, de algum forma, pudessem, efetivamente, comprovar aquela prestação de serviços. A justificativa apresentada pelo Recorrente, quando da fiscalização, para cada uma das despesas indicadas nos termos de intimação expedidos, foi muito bem sintetizada no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP). Confira-se:

A) "Os serviços prestados pela empresa LA BARCA se consubstanciaram através de assessoramento e orientação acerca da correta classificação fiscal das peças e acessórios comercializados pela empresa KMB DISTRIBUIDORA";

B) "A empresa ALL BRAND fora contratada para orientar e apoiar na divulgação publicitária da marca e dos veículos da marca KIA comercializadas no território nacional, objetivando dar melhor visibilidade aos produtos da marca KIA, com o propósito de motivar e influenciar as decisões de compra dos consumidores finais";

C) "A empresa ECO NEGOCIOS fora contratada para prestar assessoramento e orientação acerca da correta classificação fiscal das peças e acessórios comercializados pela empresa KMB DISTRIBUIDORA, em substituição à empresa LA BARCA";

D) "Os serviços prestados pela empresa LEVS CONSULTORIA se consubstanciaram através de consultoria na área tributária, com posterior apresentação de sugestões para a redução da carga tributária nas esferas municipal, estadual e federal, mediante o pagamento por horas trabalhadas";

E) "Os serviços prestados pela empresa Soluções & Soluções consubstanciaram-se na apresentação de pareceres técnicos, assim como em orientar o Departamento Fiscal e Contábil da GPMM.

Por outro lado, como se consta daquele Termo de Verificação Fiscal, "*diante dos indícios de irregularidade na prestação dos serviços nos ANOS 2013, 2014 e 2015 para a fiscalizada, também foram realizados procedimentos fiscais sobre as empresas contratadas, para a verificação da sua existência e da sua capacidade operacional*".

E, em síntese, a fiscalização, após um trabalho minucioso, que envolveu, inclusive, diligência *in loco* em cada uma das empresas emitentes das Notas Fiscais registradas como despesas pela Recorrente, concluiu que os serviços não poderiam ser prestados, seja pela inexistência de fato das empresas, seja pela incapacidade operacional para exercerem os serviços supostamente contratados. Assim, como consta do acórdão Recorrido,

Ficou caracterizada a emissão fraudulenta de notas fiscais de serviços para a empresa GPMM, correspondendo a operações que não tiveram comprovadas a efetividade das correspondentes prestações dos serviços, por parte das seguintes empresas inexistentes de fato "noteiras"):

1- La Barca Serv. Contábeis e Associados Ltda. - CNPJ 12.117.377/0001-04 2- All Brand, Plublicidade, Consultoria & Marketing Ltda. - CNPJ 12.842.996/0001-61 (sic)

3- Eco, Negócios & Planejamento Empresarial Ltda. - CNPJ 16.984.673/0001- 63

4- Soluções & Soluções Negócios & Planejamento Empresarial Ltda. CNPJ 12.770.276/0001-38

Com esta constatação, para os anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, IRRF, além da multa de ofício ter sido qualificada para 150%, ante a constatação, pelo agente fiscal, de que os fatos "(...)demonstram a existência de uma organização que praticou crimes de falsidade ideológica, simulação de operações internas e sonegação fiscal, pela utilização de pessoas jurídicas inidôneas ou inexistentes de fato, para emissão de notas fiscais 'frias' para acobertar operações de prestação de serviços fictícios e dar origem a despesas e custos 'fabricados' para se contrapor e anular os valores que seriam devidos a título de tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL), bem como possibilitar o pagamento de valores a beneficiários não identificados ou ocultos, sem retenção do Imposto de Renda na Fonte (IRRF)." (trecho constante do TVF).

Houve, ainda, nas autuações lavradas, a imputação de responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário à pessoa jurídica Gandini Participações e Representações Ltda., uma das sócias da Recorrente e ao administrador e representante desta, Sr. José Luiz Gandini.

Devidamente intimados, a Recorrente e os responsáveis apresentaram uma única Impugnação Administrativa, cujos os argumentos foram assim sintetizados pelo acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP):

O crédito tributário é carecedor de liquidez e certeza, haja vista os erros materiais existentes no lançamento de ofício do IRPJ, CSLL e IRRF, anoscalendário 2013, 2014 e 2015, tudo acompanhado de multa de 150%.

A primeira infração apontada pela autoridade fiscal, foi em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica refere-se "Despesas não Comprovadas".

Em matéria de fato, o processo se encontra repleto de documentos que comprovam as despesas vinculadas aos objetivos e interesse comerciais da Impugnante. Ou seja,

comprovam-se as despesas realizadas e pagas (via transferência bancária) a pessoas jurídicas identificadas. Logo, o enquadramento nos dispositivos do RIR não se subsumi à suposta infração.

Uma vez que todas as ditas "despesas não comprovadas", de fato, estão comprovadas mediante emissão de notas fiscais, pagamentos feitos via depósitos bancários, tudo devidamente escriturado na contabilidade da empresa Impugnante, não comporta o enquadramento legal apontado pela fiscalização, além do que, a legislação apontada pela fiscalização não permite a tributação com alíquota de 35%.

Certo é que a legislação tributária, mormente o § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995(NÃO UTILIZADA PELA AUTORIDADE FISCAL), tem previsão para lançamento de créditos em face de pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Em todos os supostos fatos arrolados nesta infração, o que se verifica é a busca incessante dos Auditores Fiscais em caracterizar que as empresas prestadoras dos serviços(LA BARCA SERVIÇOS CONTÁBEIS & ASSOCIADOS LTDA),(ALL BRAND, PUBLICIDADE, CONSULTORIA & MARKETING LTDA.), (ECO, NEGÓCIOS & PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA.) e (SOLUÇÕES & SOLUÇÕES NEGÓCIOS & PLANE JAMENTO EMPRESARIAL LTDA.), seriam inexistentes de fato e que emitiam notas fiscais de forma fraudulenta.

A fiscalização notificou a Impugnante para que apresentasse a comprovação das prestações de serviços fornecidos pelas empresas já referidas, nos anos de 2013, 2014 e 2015.

Senhores julgadores, a Impugnante apresentou TODAS as notas fiscais dos serviços prestados, comprovação de TODOS os pagamentos realizados, via transferência eletrônica, para as contas das empresas prestadoras dos serviços, já identificadas.

De outro lado, a fiscalização aponta que a Impugnante não apresentou os contratos e os "Relatórios Gerenciais de Acompanhamento da Execução e Controle dos Serviços.

A Impugnante esclareceu, de pronto, que não havia contrato escrito, mas que a contratação se deu de forma verbal, que o serviço foi prestado, foi pago via transferência eletrônica, para as contas das empresas prestadoras dos serviços.

No tocante aos serviços prestados pelas empresas, a Impugnante descreveu de forma pormenorizada cada um dos serviços, nos seguintes termos:

- Os serviços prestados pela empresa LA BARCA se consubstanciaram através de assessoramento e orientação

acerca da correta classificação fiscal das peças e acessórios comercializados pela empresa KMB DISTRIBUIDORA;

- A empresa ALL BRAND fora contratada para orientar e apoiar na divulgação publicitária da marca e dos veículos da marca KIA comercializados no território nacional, objetivando dar melhor visibilidade aos produtos da marca KIA, com o propósito de motivar e influenciar as decisões de compra dos consumidores finais;

-A empresa ECO, NEGÓCIOS fora contratada para prestar assessoramento e orientação acerca da correta classificação fiscal das peças e acessórios comercializados pela empresa KMB DISTRIBUIDORA, em substituição a empresa LA BARCA ' - Os serviços prestados pela empresa SOLUÇÕES & SOLUÇÕES consubstanciaram-se na apresentação de pareceres técnicos, assim como em orientar o Departamento Fiscal e Contábil da G.PMM.

A fiscalização se afastou de um princípio que é muito caro à toda sociedade, a atividade de fiscalizar é plenamente vinculada. Não pode a autoridade fiscal ir além do que permite a lei. Não pode a fiscalização exigir além do que exige a lei.

Não pode a fiscalização exigir um documento que não existe!

Criar documento que, sem sombra de dúvidas, é documento não exigido em lei(Relatórios Gerenciais de Acompanhamento da Execução e Controle) , tudo com o intuito deliberado de glosar despesas legítimas.

Ademais, não pode prosperar a afirmação da fiscalização de que as empresas LA BARCA SERVIÇOS CONTÁBEIS & ASSOCIADOS LTDA, ALL BRAND, PUBLICIDADE, CONSULTORIA & MARKETING LTDA. , ECO, NEGÓCIOS & PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA. e SOLUÇÕES & SOLUÇÕES NEGÓCIOS & PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA-, não existem de fato.

Não se pode fazer tal afirmação com uma "fotografia" do momento(2017) ! A presente fiscalização DEVE nos remeter aos anos de 2013, 2014 e 2015.

Ora, a Impugnante deve ser punida pela conclusão da auditoria tributária, em 2017, em relação a fatos ocorridos em 2013, 2014 e 2015? Claro que não!

Além do que, não se pode concluir que as empresas prestadoras não existam de fato com base nas conclusões da fiscalização.

A fiscalização, mesmo concluindo pela inexistência de fato das empresas, consegue encontrar os representantes legais das empresas, as empresas respondem ao chamamento do Fisco, por mais de uma oportunidade e, mesmo que não fosse encontrada em 2017, per si, não se poderia concluir pela sua inexistência de fato nos anos de 2013, 2014 e 2015.

O comportamento das empresas prestadoras dos serviços não é condizente com empresas "noteiras".

O que se tem nos presentes autos é ilação de atitude dolosa por parte da Impugnante, dos responsáveis e das empresas prestadoras dos serviços. Precisa ficar claro que má fé não pode ser presumida, má fé, dolo criminoso, ação criminosa deve ser provada.

Não parece minimamente razoável que empresa do porte da Impugnante iria usar tal expediente com o intuito de "inflar" as suas despesas.

Ora, houve a prestação dos serviços e os pagamentos foram realizados via transferência bancária! Concluir o que a fiscalização tenta concluir, seria imaginar que a Impugnante, querendo reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, transferia recursos para uma outra empresa, mediante emissão de nota fiscal, escrituração contábil. Mas a que título? Seria muito simples de comprovar, se isso fosse verdade.

Bastava verificar a contabilidade das empresas prestadoras de serviços. O recurso que entrou nas contas das empresas prestadoras, teve qual destino? Essa prova ficaria evidente com acesso à conta bancária da empresa prestadora dos serviços. Isso a fiscalização não teve interesse em verificar. Optou por glosar as despesas sob a pecha da inidoneidade das empresas prestadoras.

O argumento que as empresas não têm endereço cai por terra quando respondem ao chamamento do fisco em mais de uma ocasião. Trazem aos autos notas fiscais, comprovante de endereço e contrato social.

Conforme resta provado, todos os pagamentos foram efetuados a pessoas jurídicas reconhecidas, mediante documentação própria que comprova legalmente a prestação dos serviços nelas indicados.

A prestação dos serviços e a sua regularidade pode ser comprovada nos próprios levantamentos feitos pelos Auditores-Fiscais, mediante farta documentação constantes nos autos, inclusive demonstrativos, exemplificados nesta Impugnação.

● **IRRF.**

Os Destinatários dos pagamentos são conhecidos, atenderam aos chamamentos da fiscalização em mais de uma ocasião e, mesmo assim, a autoridade fiscal insiste em partir da premissa que as prestadoras dos serviços não existem de fato.

Nos presentes autos não há qualquer prova de que o serviço não tenha sido prestado e, muito menos, não há como negar que os beneficiários dos pagamentos estão abundantemente identificados e responderam ao chamamento da fiscalização.

Aliás, a essência da norma que tributa o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, seria no sentido de que, por não ser conhecido o beneficiário e/ou a causa do pagamento efetuado pela pessoa jurídica, não seria possível o Fisco assegurar de que a renda auferida pelo recebedor tenha sido submetida à tributação, ou seja, se tributa o pagador, pois este dificulta a fiscalização do recebedor. O que em nada se coaduna com o caso presente. OS RECEBEDORES SÃO CONHECIDOS, ESTÃO IDENTIFICADOS, FORAM ENCONTRADOS E RESPONDERAM AO CHAMAMENTO DO FISCO!

Há, nesta hipótese de incidência tributária, uma evidente presunção fiscal de que a importância paga a terceiro não será submetida à tributação e, por esta razão, deverá ser tributada no próprio pagador. No entanto, é presunção relativa que comporta prova em contrário.

Isto porque, uma vez comprovado o liame entre o pagamento e o seu beneficiário, este é passível de fiscalização pelo Fisco, que poderá tributar o numerário recebido diretamente naquele que demonstrou a capacidade contributiva, isto é, o recebedor.

E, diga-se, a partir do momento em que o pagamento é tributado no recebedor, não se poderá aplicar a substituição prevista pelo art. 61 da Lei n. 8.981/1995, sob pena de se incorrer em bitributação. Explica-se: tanto o IRRF no pagador (substituto) quanto o IRPJ/IRPF no beneficiário visam à tributação da mesma renda do beneficiário (contribuinte e substituído), de modo a ser inviável a sua incidência simultânea.

Destarte, conclui-se que a tributação por IRRF no pagador (art. 61 da Lei n. 8.981/1995) e a tributação de IRPJ/IRPF no beneficiário são excludentes: se ocorrer uma, não poderá ocorrer a outra.

A presunção fiscal não se justifica por meros indícios quando é possível a identificação, pelo Fisco, dos beneficiários dos pagamentos. Significa dizer que a fiscalização deve promover a circularização, procedimento de investigação junto a terceiros beneficiários (fornecedores, bancos, prestadores de serviço, etc.), cujas informações comprovam as suas conclusões, sob pena de se ter como nula a autuação.

Não basta que o Auditor-fiscal indique indícios da contabilidade da empresa para que se tenha como configurado o pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Deverá, antes, demonstrar e comprovar a impossibilidade de identificação do beneficiário.

No caso em debate, a contabilidade da Impugnante registra absolutamente todos os pagamentos, pagamentos feitos por transferências bancárias para contas de titularidade dos prestadores dos serviços (conhecido e encontrado no curso da ação fiscal), mediante a apresentação de notas fiscais.

● *Multa Qualificada.*

Não se trata de sonegação, porque a Impugnante não impediu ou retardou, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da Administração Tributária a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, tampouco de suas condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário.

A materialização do fato gerador da obrigação principal se deu com os pagamentos dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas relacionadas acima e identificadas e localizadas pela fiscalização, consubstanciados nas Notas Fiscais, nas quais foram destacados o IRRF, as Contribuições ao PIS, à Cofins e a CSLL, nos termos do art. 30 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, devidamente escriturados na Contabilidade da Impugnante e comprovados os desembolsos via transferência bancária, apresentados no curso da fiscalização.

Ademais, as autoridades fiscais puderam levantar os dados relativos aos fatos geradores objeto dos créditos tributários, por meio das Declarações de Imposto de Renda na Fonte (DIRF) apresentadas no prazo legal pela Impugnante.

Considerando que as DIRFs apresentadas pela Impugnante foram a principal fonte para que os Auditores Fiscais apurassem os valores glosados no Auto de Infração, relativos às despesas consideradas por eles como não comprovadas, tem-se que a conduta da Impugnante não se subsumi ao tipo de que trata o art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Também não se trata de fraude, posto que a ação praticada pela Impugnante foi justamente de informar a Administração Tributária, no prazo assinalado na legislação tributária, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo que não se pode atribuir-lhe a prática de qualquer ação tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, ou reduzir o montante do imposto / contribuição devido, ou, ainda, evitar ou diferir o pagamento de tais tributos.

De acordo com o relatado pela própria fiscalização, os trabalhos foram desenvolvidos com base na documentação apresentada pela Impugnante, informações contidas em declarações apresentadas à RFB, registros digitais baixados do SPED, notas fiscais e a comprovação do pagamento via transferência bancária.

Evidentemente, que podendo os Auditores-Fiscais constatar a ocorrência dos fatos geradores mediante o exame das DIPJs apresentadas, não se pode alegar ação ou omissão por parte da Impugnante quanto à ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária. A contrário senso, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL decorreram exatamente com a efetividade da disponibilidade econômica em favor da pessoa jurídica objeto das glosas.

Assim, tendo em vista que a suposta irregularidade "Despesas não Comprovadas" foi assim entendida mediante ação de fiscalização, incluindo-se nesse procedimento, a revisão das DIPJ, anos-calendário 2013, 2014, 2015, mesmo se considerarmos as absurdas glosas das despesas, no máximo, poder-seia imputar à Impugnante penalidade por declaração inexata nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que É importante observar que os art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelecem tão somente as circunstâncias agravantes para a qualificação da penalidade no percentual de 150,00%, em que a conduta do sujeito passivo recai sobre o fato gerador da obrigação tributária ou sobre as condições pessoais do contribuinte.

No presente caso, tanto a ocorrência do fato gerador como as condições pessoais da Impugnante estão refletidos na sua escrita fiscal e contábil (que não foi impugnada pelas autoridades fiscais e, portanto, faz prova em favor da Impugnante), assim como, nas DIRF e DIPJ, anos-calendário 2013, 2014, 2015, segundo a legislação tributária.

● *Responsabilidade dos Administradores.*

A Impugnante, atendendo o chamamento da autoridade fiscal, apresenta a sua contabilidade, declara que não havia contrato escrito, mas que os serviços foram prestados, que os pagamentos foram feitos por transferência bancária, apresenta TODOS os comprovantes de pagamento em contas das próprias prestadoras dos serviços.

Tal comportamento não pode ser comparado àquele contribuinte que não tem contabilidade, não demonstra o pagamento, não tem nota fiscal do prestador do serviços!

Os TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA foram lavrados sem a comprovação da atuação do administrador com excesso de poderes ou infração à lei comercial, contrato social ou estatutos, configurando arbitrariedade no ato administrativo vez que mitiga o direito de defesa das pessoas apontadas como solidários, conforme entendimento sedimentado tanto no âmbito administrativo como no judiciário.

É importante notar que a fiscalização aponta como responsáveis o administrador e uma pessoa jurídica, simplesmente por ser sócia da pessoa jurídica contribuinte e atuada.

A empresa GANDINI PARTICIPAÇÕES LTDA é, tão somente, sócia da empresa Impugnante. Ela, a empresa tida como responsável, NÃO É ADMINISTRADORA!

Ressalte-se que, interpretando a expressão "infração de lei, contrato social ou estatutos", expressa no mencionado artigo 135 do CTN, é literal a exigência de situações específicas para que a pessoa física possa ser responsabilizada por débitos contraídos pela pessoa jurídica. A mera ausência do pagamento de tributos não pode ser caracterizada como infração à lei,

contrato social ou estatutos. Não é automática a responsabilização como quer fazer crer a fiscalização.

É essencial a prova de que o administrador da pessoa jurídica tenha se beneficiado pessoalmente com a inadimplência ou tenha dissolvido irregularmente a sociedade, para haver eventual caracterização de sua responsabilidade tributária.

Diante da análise individualizada dos requisitos indispensáveis para que o responsável tributário seja responsabilizado e futuramente executado, evidenciase a necessidade de demonstração da prática dos atos infracionais, cabendo a produção da prova de tal situação exclusivamente à Fazenda Pública. É de toda ordem reprovável a tentativa de migração da responsabilidade da pessoa jurídica para um suposto responsável tributário sem a preexistência de uma regular investigação procedida pela autoridade administrativa competente acerca da ocorrência das situações que autorizam essa substituição.

Não se pode perder de vista que é dever inarredável do Fisco motivar, a contento, todos os atos administrativos postos a seu encargo pelo ordenamento jurídico.

De fato, o descumprimento do dever jurídico de motivar o ato administrativo, ou seja, a tentativa de responsabilização de terceiros sem prova contundente e cabal importa na declaração de nulidade do referido termo.

Nas hipóteses de meras lavraturas de termos de sujeição passiva solidária em desfavor do sócio-administrador, sem que o fiscal autuante se preocupe em provar a infração, carece de suporte fático a autuação, por carência de motivação.

Sem provas de que o gestor agiu com dolo, fraude ou simulação, em afronta à lei ou ao contrato social, sem diligências visando a constatar a gestão fraudulenta da sociedade, não se pode pretender a sua responsabilização. Ressalte-se: a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica de determinada sociedade é um ato grave e com inúmeros desdobramentos, que repercutem, sobretudo, na estabilidade dos setores econômico e financeiro de nosso país.

Nos termos da legislação em vigor, tanto nos casos do art. 124, como dos arts. 135 e 137, todos do CTN, exige a necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Dessa forma, deveria a fiscalização ter constituído o fato jurídico tributário relativo ao interesse comum entre a pessoa jurídica e seus sócios administradores, ou ter indicado a previsão legal específica em que os administradores, simplesmente pelo fato de serem administradores, poderiam responder pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica.

É importante deixar claro que a Fiscalização não pode fundamentar a suposta responsabilidade do administrador indistintamente no artigo 124 ou no artigo 135, ambos do CTN, eis que tais dispositivos partem de pressupostos totalmente diferentes. Realmente, o primeiro versa sobre a sujeição passiva simultânea e o segundo sobre a transferência da responsabilidade do contribuinte para terceiro.

A pretensão de aplicação simultânea de ambos os dispositivos, sem qualquer comprovação do atendimento dos requisitos exigidos para um ou outro, já demonstra, por si só, o equívoco na lavratura dos termos de sujeição passiva.

É dizer, não há como se exigir a satisfação do crédito tributário perante a empresa e ao mesmo tempo de seu administrador invocando o artigo 135, inciso III, do CTN. Esse dispositivo tem aplicação nos casos em que o dirigente atua em benefício próprio, contra os interesses da pessoa jurídica que representa.

A autoridade fiscal, diante do fato da Impugnante ter apresentado a sua contabilidade com a descrição dos serviços, notas fiscais, prova do pagamento via transferência bancária para a conta do prestador dos serviços, chega ao absurdo de afirmar que a Impugnante cometeu fraude ao depositar recursos em contas bancárias de empresas que não existem de fato. É um absurdo!

Contudo, ao analisar os argumentos e documentos apresentados pelo Recorrente e coobrigados, a DRJ de Ribeirão Preto (SP) entendeu por bem dar parcial provimento ao apelo, decotando da autuação apenas a "*responsabilidade solidária atribuída a Gandini Participações e Representações Ltda.*". O acórdão recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 MULTA
QUALIFICADA. FRAUDE.*

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste comprovado o intuito de fraude.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR.

É solidária a responsabilidade do sócio-administrador pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei.

*SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.
INTERESSE JURÍDICO CONVERGENTE.
IMPROCEDÊNCIA DA RESPONSABILIDADE
SOLIDÁRIA.*

O "interesse comum" de trata o art. 124 inciso I do CTN deve ser jurídico e convergente, ou seja, os devedores solidários devem estar ligados por uma relação jurídica

privada e situados no mesmo pólo dessa relação, de modo que sejam co-obrigados por ela, sendo improcedente a atribuição de responsabilidade solidária quando inexistente relação jurídica direta entre eles. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 DESPESAS. GLOSA. NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS INEXISTENTES DE FATO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES.

Não comprovada a efetividade da prestação de serviços, correta a glosa de despesas apropriadas com base em documentos emitidos por empresas inexistentes de fato.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão do lançamento decorrente, dada a relação que os vincula.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 PAGAMENTO SEM CAUSA .

O pagamento revelado pela contabilidade que não foi efetivado para o propósito a que se prestava caracteriza-se como pagamento sem causa.

Devidamente intimados, só o Recorrente - G.PMM Planejamento de Marketing e Mercado Ltda. - apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, repisa os argumentos anteriormente apresentado em sede de Impugnação Administrativa.

Como a DRJ afastou a responsabilidade de um dos coobrigados, também foi apresentado Recurso de Ofício a este colegiado.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

DA TEMPESTIVIDADE E DO TRÂNSITO EM JULGADO ADMINISTRATIVO COM RELAÇÃO AO COOBRIGADO JOSÉ LUIZ GANDINI.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido, via AR, em 11/05/2018 (fl. 1.574), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 11/06/2018 (fl. 1.576), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado por G.PMM Planejamento de Marketing e Mercado Ltda., devendo ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade.

Por outro lado, como se verifica do "Termo de Intimação por Decurso de prazo" de fls. 1.571, o coobrigado José Luiz Gandini foi devidamente intimado do teor do acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto em 14/05/2018.

Contudo, o Recurso Voluntário foi apresentado só em nome do contribuinte principal, ora Recorrente - G.PMM Planejamento de Marketing e Mercado Ltda.(a Impugnação Administrativa havia sido apresentada em nome do contribuinte principal e dos coobrigados, como mencionado acima) Não consta dos autos a apresentação de Recurso por parte do coobrigado.

Há de se ressaltar que, nas razões de apelo do Recurso Voluntário, foi apresentado tópico específico denominado " DA RESPONSABILIDA (sic) DOS ADMINISTRADORES – Arts. 124, 135 e 137 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL", em que a Recorrente tenta afastar a responsabilidade tributária atribuída ao seu administrador.

Entretanto, é assente nessa Turma de Julgamento que a Pessoa Jurídica, contribuinte principal, não pode se insurgir quanto à responsabilidade eventualmente atribuída à Pessoa Física, por ausência de legitimidade.

Desta forma, é patente o trânsito em julgado administrativo com relação ao coobrigado José Luiz Gandini, o que desde já se declara.

DO MÉRITO

DAS PREMISSAS QUANTO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE DESPESAS PELAS EMPRESAS QUE APURAM O IRPJ E CSLL PELO LUCRO REAL.

Antes de adentrar no mérito de cada glosa realizada pela fiscalização, cumpre, neste momento, discorrer de forma breve acerca das despesas dedutíveis na apuração do lucro real.

Neste contexto, deve-se esclarecer que o dispêndio feito pela entidade ou toda obrigação incorrida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado

dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. Nessa linha, confira-se os ensinamentos de Hiromi Higuchi em sua obra “Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática”:

As despesas efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real. Importante é também o momento em que a despesa operacional é dedutível na determinação do lucro real. A despesa é dedutível pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa é considerada incorrida.

*As **despesas operacionais dedutíveis** na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/99, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à respectiva fonte produtora de receitas. As **despesas necessárias**, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (HIGUCHI, Hiromi, *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015 – 40º ed. – São Paulo: IR Publicações, 215, p.279*) (detacou-se).*

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99. Verifica-se:

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

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

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

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

Os Tribunais pátrios não destoam deste entendimento, como se observa do julgado, cuja ementa segue transcrita abaixo, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO-CSLL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA-IRPJ. DEDUÇÃO DE DESPESAS TIDAS COMO OPERACIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA QUE SE MANTÉM 1 - Quanto ao agravo retido, é remansoso o entendimento de que a realização de perícia se revela como o meio de prova oneroso e causador da delonga procedimental, cabendo quando devem ser esclarecidas questões que não possam ser verificadas sem o

conhecimento técnico. A não realização de perícia contábil não caracteriza cerceamento de defesa, vez que a matéria tratada na inicial era de direito, possibilitando assim o julgamento da lide. Com efeito, o CPC/2015 permite o julgamento, dispensando a produção de provas, quando a questão for unicamente de direito e os documentos acostados aos autos forem suficientes ao exame do pedido. Também, o art. 370 do CPC/2015 permite ao juiz a possibilidade de indeferir diligências inúteis ou meramente protelatórias, assim como determinar a realização das provas que entenda necessárias à instrução do processo, mesmo sem requerimento da parte. Na hipótese, o que se discute é a possibilidade de descontos concedidos a clientes como despesas operacionais e despesas de viagem e estadia de médicos e cirurgiões cardiologistas e técnicos, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo totalmente desnecessária a realização de prova pericial, pelo que rejeito o agravo retido interposto.

2. Despesas operacionais são as pagas ou incorridas para vender produtos ou serviços e administrar a empresa. A legislação de regência prescreve restrições quanto à dedução de despesas efetivamente incorridas e regularmente escrituradas.

3. O Parecer Normativo CST nº 32/81 declara que gasto necessário é o essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

4. Na determinação da base de cálculo do IRPJ, a legislação considera dedutíveis as despesas operacionais, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

5. Na hipótese, no tocante a dedução dos prejuízos operacionais como despesa, não foram cumpridos os requisitos legais, de forma que não se pode simplesmente acolher o argumento genérico de que estão presentes as condições do artigo 299, do RIR/1999. 6. A autoridade fiscal efetuou a glosa dos valores referentes às despesas efetuadas com pessoas não vinculadas a empresa, como viagens, transporte, estadia de médicos para participação em congressos, exposições e conferências, bem como descontos concedidos a clientes. 7. As notas acostadas aos autos, por si só, não demonstram a finalidade, o relacionamento com a atividade desenvolvida pela autora. As viagens ao exterior deveriam estar devidamente escrituradas e de encontro com a atividade da empresa. 8. Embora útil ou vantajoso o emprego do valor, caracteriza-se um incremento, mas não uma despesa necessária ou operacional. 9. Quanto à verba honorária, esta deve ser mantida, conforme fixada na r. sentença. 10. Agravo retido rejeitado. Apelação não provida. (AC 00089632520114036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:18/01/2017 ..FONTE_REPUBLICACAO:.)

Deve-se ressaltar, ainda, que, tendo em vista o regime de competência, mesmo aquelas despesas ainda não efetivamente pagas, mas já reconhecidas na contabilidade (incorridas), podem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como, inclusive, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. FÉRIAS. EMPREGADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. AQUISIÇÃO DO DIREITO. CONCEITO DE DESPESA INCORRIDA.

1. *Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória proposta com a finalidade de obter provimento jurisdicional que reconheça o direito à dedutibilidade de despesas incorridas pela aquisição do direito às férias dos empregados, na apuração do IRPJ do ano-base de 1978 (fl. 12).*

2. *A controvérsia posta, desde a inicial, diz respeito ao período em que essa dedução é possível, e não propriamente à existência desse direito, o que se tornou inquestionável.*

3. *Uma vez adquirido o direito às férias, a despesa em questão corresponde a uma obrigação líquida e certa contraída pelo empregador, embora não realizada imediatamente. Dispõe o art. 134 da CLT que "As férias serão concedidas por ato do empregador, em um só período, nos 12 (doze) meses subsequentes à data em que o empregado tiver adquirido o direito".*

4. De acordo com o § 1º do art. 47 da Lei 4.506/1964, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para realizar as transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Tais despesas são consideradas operacionais e a legislação autoriza seu abatimento na apuração do lucro operacional (art. 43 da Lei 4.506/1964).

5. Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só as que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Despesa incorrida é aquela que existe juridicamente e possui os atributos de liquidez e certeza.

6. *Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período-base competente, ou seja, quando jurídica ou economicamente se tornarem devidas.*

7. *Com a aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.*

8. *Recurso Especial não provido. (REsp 1313879/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 08/03/2013) (destacou-se)*

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

(i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);

(ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos básicos para a dedutibilidade das despesas pelo contribuinte e é com essa premissa que se analisará as ilações da fiscalização e os argumentos apresentados pelo Recorrente.

DO ÔNUS DA PROVA.

Antes, contudo, em se tratando de Autos de Infração, em que a administração constituiu créditos tributários de ofício, quando identificou que as empresas emissoras das notas fiscais que embasaram as despesas do contribuinte não tinham capacidade para executar os serviços ou eram inexistentes, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários (artigo 42, da Lei 9.430/96). Nestes casos, em que pese a sua discutível constitucionalidade, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitere-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. (...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de

penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Dai por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, pratica usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova. PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao

prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escriturado.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 é categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inveracidades. Neste sentido é a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

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

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

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração

Portanto, o dever de comprovar despesa inexistente, indedutível ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar, uma a uma, as glosas efetuadas pela fiscalização, para se verificar se as despesas glosadas poderiam, de fato, serem deduzidas da base cálculo do IRPJ e da CSSL devidos pelo Recorrente.

DA ANÁLISE DAS DESPESAS GLOSADAS PELA FISCALIZAÇÃO

1) EMPRESA LA BARCA SERV. CONTÁBEIS E ASSOCIADOS LTDA. - CNPJ 12.117.377/0001-04

Como se denota dos autos, ao responder intimação emitida pela fiscalização, a Recorrente informou que os serviços prestados pela empresa LA BARCA se consubstanciaram através de "*assessoramento e orientação acerca da correta classificação fiscal das peças e acessórios comercializados pela empresa KMB DISTRIBUIDORA*".

Contudo, em que pese terem sido apresentadas Notas Fiscais, em que consta a descrição como sendo, simplesmente, a "prestação de serviços", a Recorrente não trouxe aos

autos qualquer documento que comprovasse que os "serviços" fossem prestados. Não foi apresentado nem o contrato firmado entre as partes, para que se pudesse aferir se os serviços que supostamente foram prestados seriam aqueles informados pela Recorrente.

Por outro lado, no Termo de Verificação Fiscal, o agente que promoveu a autuação, demonstrou a completa incapacidade daquela empresa em prestar serviços, remunerados com valores tão elevados.

Como consta daquele TVF, a empresa LA BARCA não possuía empregados registrados, não comprovou onde era sua sede e que tinha capacidade de prestar serviços de tão elevada monta financeira. São irreparáveis as conclusões a que chegou o agente fiscal, quais sejam:

"Analisando os fatos e documentos, verificamos que não há consistência na contratação pela KBM de outra empresa para realizar a classificação fiscal das suas peças e acessórios comercializados, a Representada La Barca, que não existe fisicamente e nem possui estrutura operacional, capacidade técnica e funcionários contratados, nem terceirizados, que pudessem prestar fisicamente os serviços, o que torna a relação negocial e as operações insubsistentes."

Há de se ressaltar que o Recorrente, no Recurso Voluntário, após argumentar que não poderia apresentar documento "criado pela fiscalização" para comprovar a prestação de serviços, afirma (e isso é incontroverso) que a única documentação apresentada pela empresa La Barca seriam seus contratos sociais. Veja-se o que constou daquele apelo:

LA BARCA SERVIÇOS CONTÁBEIS & ASSOCIADOS LTDA.

A empresa, atendendo à fiscalização, às Fls. 1025, informa que o endereço está desatualizado, informa o novo endereço, informa que a empresa teve as suas atividades encerradas em 19/08/2015 e, na mesma oportunidade, trouxe aos autos o contrato social e alterações. Às Fls. 1032, complementa as informações, junta o contrato social e notas fiscais dos anos sob fiscalização.

Assim, entende-se, neste caso, ao contrário do que afirmou a Recorrente, que a fiscalização comprovou que a despesa não poderia ser dedutível, em especial, quando fala da ausência de empregados na prestadora dos serviços e da falta de estrutura operacional. Assim, caberia, ao contribuinte, fazer prova em contrário, mas este quedou-se silente, afirmando, tão-somente, que a empresa existia à época dos fatos geradores.

Por outro lado, não se pode desprezar que o serviço supostamente prestado seria de "assessoramento e orientação acerca da correta classificação fiscal das peças e acessórios", como a própria Recorrente afirma. Assim, soa no mínimo estranho não haver nenhum relatório, orientação por escrito, etc., em que a prestadora de serviços indicasse qual a classificação fiscal dos produtos comercializados.

Assim, no que tange à glosa da despesa incorrida junto à empresa LA BARCA SERV. CONTÁBEIS E ASSOCIADOS LTDA, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

2) ALL BRAND, PLUBICIDADE (sic), CONSULTORIA & MARKETING LTDA. - CNPJ 12.842.996/0001-61

Quanto a glosa das despesas incorridas junto à empresa ALL BRAND, PLUBICIDADE (sic), CONSULTORIA & MARKETING LTDA., a motivação da fiscalização para desconsiderá-la é muito semelhante à glosa acima analisada.

Pelo o que se denota do Termos de Verificação Fiscal, esta empresa também não possui empregados e terceiros registrados, não tinha estrutura operacional e não apresentou, quando intimada, nenhum documento para comprovar a efetiva prestação de serviços.

A Recorrente, apesar de alegar que os serviços prestados seriam "*para orientar e apoiar na divulgação publicitária da marca e dos veículos da marca KIA comercializadas no território nacional, objetivando dar melhor visibilidade aos produtos da marca KIA, com o propósito de motivar e influenciar as decisões de compra dos consumidores finais*", não trouxe aos autos qualquer documento que pudesse comprovar que os serviços foram efetivamente prestados. Nem o contrato firmado foi apresentado.

A única argumentação da Recorrente é no sentido de "*que não havia contrato escrito, mas que a contratação se deu de forma verbal, que o serviço foi prestado, foi pago via transferência eletrônica, nas contas das empresas prestadoras dos serviços.*" E mesmo instado pela fiscalização, ante a "dúvida" quanto a efetiva prestação de serviços, o contribuinte não trouxe aos autos nenhum documento e/ou elemento, que pudessem demonstrar aquela prestação.

Não se pode desprezar, também, que o serviço que foi declarado como prestado seria uma orientação e apoio na divulgação publicitária. Assim, estranha-se o fato de não haver nenhum documento, e-mail, memorando que pudesse comprovar que os serviços foram prestados. Como foi dada as orientações e quais seriam? Por quem foi realizado o trabalho? Essas perguntas não podem ser respondidas com os elementos dos autos, até mesmo porque o contribuinte deixou de produzir provas que pudessem, de alguma forma, descostruir as ilações da fiscalização.

Assim, no que tange à glosa da despesa incorrida junto à empresa ALL BRAND, PLUBICIDADE (sic), CONSULTORIA & MARKETING LTDA, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

3) ECO, NEGÓCIOS & PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA. - CNPJ 16.984.673/0001-63

No que concerne à glosa de despesas da empresa Eco, Negócios & Planejamento Empresarial Ltda., a acusação fiscal, como nos casos acima, demonstrou a completa ausência de estrutura operacional, inclusive de empregados, para prestar os serviços de "*assessoramento e orientação acerca da correta classificação fiscal das peças e acessórios comercializados pela empresa KMB DISTRIBUIDORA*".

A Recorrente, por sua vez, apenas afirma que "*a empresa, atendendo à fiscalização, às Fls. 888, traz aos autos o contrato social, as notas fiscais do período fiscalizado. Às Fls. 889, complementa as informações, consignando o novo endereço, informa*

que a empresa está sem movimento desde 29/03/2016, e junta o contrato social e suas alterações."

Afirma, ainda, que caberia à fiscalização a prova de que os serviços não foram prestados. Nada mais! Não há nos autos qualquer elemento que pudesse comprovar que os serviços foram prestados, nem o contrato foi apresentado.

Em que pese a Recorrente insistir neste ponto, o fato de ter sido emitida a Nota Fiscal e ter se demonstrado as transferências bancárias dos respectivos valores, não é suficiente para comprovar a efetiva prestação dos serviços.

Não se pode olvidar que o trabalho fiscal trouxe elementos que comprovam a impossibilidade de a empresa prestar os serviços que foram declarados. Assim, caberia à contribuinte trazer provas contrárias às alegações da fiscalização. E nada foi apresentado, tornando irreparável o trabalho fiscal.

Portanto, também no que tange à glosa das despesas incorridas junto à empresa ECO, NEGÓCIOS & PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA., vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

4) SOLUÇÕES & SOLUÇÕES NEGÓCIOS & PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA. CNPJ nº 12.770.276/0001-38.

No caso da empresa da glosa das despesas incorridas com a empresa Soluções & Soluções, a acusação fiscal parte dos mesmos elementos que levaram às glosas acima analisadas: ausência de estrutura operacional, de empregados e outros meios para exercer o serviço de apresentação de "pareceres técnicos, assim como em orientar o Departamento Fiscal e Contábil" da contribuinte.

A Recorrente alega, por sua vez, que *"houve a prestação dos serviços e os pagamentos foram realizados via transferência bancária!"* Somente isso. A Recorrente não trouxe nenhum documento para comprovar suas alegações.

Ora, se um dos serviços contratados seria a emissão de "pareceres técnicos", a Recorrente não possuiu nenhum deste pareceres? Como se davam as orientações aos Departamentos Fiscal e Contábil da empresa? Apenas de forma verbal?

Não houve, definitivamente, a apresentação de elementos que pudessem desconstruir as ilações do agente fiscal.

Há de se ressaltar, inclusive, como muito bem consignado no acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP), que a *"empresa Soluções & Soluções teve como data de abertura 13/10/2010 e foi baixada por encerramento voluntário em 18/10/2012. Entretanto, emitiu, em 2013, notas fiscais de prestação de serviços para a contribuinte no total de R\$ 3.314.433,93."*

Portanto, também no que tange à glosa das despesas incorridas junto à empresa Soluções & Soluções Negócios & Planejamento Empresarial Ltda., vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

DA COBRANÇA DO IRRF À ALÍQUOTA DE 35% SIMULTANEAMENTE COM A TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL EM RAZÃO DA GLOSA DE DESPESAS.

Em tópico específico, a Recorrente se insurge com relação à constituição do IRRF, sob o argumento de que os beneficiários foram identificados e que, eventual tributo devido por eles, em decorrência dos pagamentos realizados (objetos das glosas), devem ser cobrados diretamente daquelas pessoas jurídicas.

E, neste ponto, de fato, a Recorrente tem razão em seu apelo. Explica-se.

O embasamento legal para tributação do IRRF, como consta do TVF, está arrimado no artigo 674, do RIR, que reproduz a redação do artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Veja-se o que consta dispositivo:

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

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

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

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

Entretanto, é fácil perceber que a aplicação do artigo 61, da Lei nº 8.981/95 (art. 674 do RIR), está reservada apenas para aqueles casos em que há comprovação por parte do fisco de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, mas que não enseje na tributação do IRPJ e da CSLL, como no caso aqui analisado.

E essa interpretação fica mais clara com a edição da Lei nº 9.249/95, uma vez que, por opção legislativa, o rendimento tributado na pessoa jurídica não será mais tributado na pessoa física ou em outra pessoa jurídica, que seriam beneficiárias daquele rendimento.

Não se pode olvidar, ainda, que a Lei nº 9.249/95 revogou expressamente o artigo 44 da Lei nº 8.541/92, que previa a tributação na fonte, à alíquota de 25%, das situações em que se presumisse a distribuição aos sócios da receita omitida ou da parcela redutora do lucro líquido pela pessoa jurídica. Assim, o artigo 61, da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicado às situações que anteriormente eram acobertadas pelo revogado artigo 44, da Lei nº 8.541/92.

Portanto, como mencionado, só se pode admitir a aplicação do artigo 61 para aquelas situações em que o fisco prove a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, não se admitindo, contudo, que aqueles valores relativos ao

pagamento dito sem causa, também tenham impacto na apuração do IRPJ e da CSLL, como nos casos de glosa de despesas.

Há, inclusive, precedente da Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais neste sentido. Confira-se a ementa do julgado:

IR-FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão nº CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores.

Recurso especial negado. (Acórdão nº 9202-00.686 - Número do Processo 10730.004442/2002-12 - Sessão de 13/04/2010).

Desta feita, o lançamento de ofício deve ser anulado quanto ao IRRF, em face da evidente impossibilidade de concomitância com a tributação decorrente da glosa de custos e despesas por parte da fiscalização.

Por todo o exposto, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário relativamente à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos considerados como sem causa pela fiscalização, quando já houve a glosa dos despesas e a consequente tributação do IRPJ e da CSLL destes valores.

DA MULTA QUALIFICADA

Como consta do Termo de Verificação Fiscal, a motivação do agente autuante para qualificação da multa foi, em síntese, a seguinte:

"Os fatos nesta ação fiscal demonstram a existência de esquema de fraude, com a simulação de operações falsas e inexistentes de prestação de serviços, com a utilização de documentos inidôneos, atos esses praticados com a finalidade precípua do não pagamento dos tributos e contribuições devidos,

configurando a parte de crimes definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, (...)"

A turma julgadora a *quo*, no acórdão recorrido, quando da análise qualificação da multa aplicada pela autoridade fiscal, após se manifestar sobre as possibilidade para esta qualificação, assim se manifestou:

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública.

No presente caso, houve a redução intencional do lucro tributável pela utilização de despesas suportadas por notas fiscais que não correspondiam a efetiva prestação de serviços, o que demonstra a ação voluntária e consciente de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos.

A Recorrente defende-se, por outro lado, com o argumento de que todas as operações foram devidamente declaradas e que o fisco só chegou às suas conclusões porque o contribuinte apresentou toda a documentação que lhe foi solicitada. Assim, afirma que não houve "*prática de qualquer ação tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, ou reduzir o montante do imposto / contribuição devido, ou, ainda, evitar ou diferir o pagamento de tais tributos*".

Pois bem.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Não há dúvidas, aos olhos deste julgador, das condutas fraudulentas praticadas pelo contribuinte, no sentido de "*excluir ou modificar as características essenciais*" do fato gerador, com o único intuito de reduzir a carga tributária, nos exatos termos preconizados pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

Repise-se: consta dos autos a comprovação de condutas dolosas praticadas de acordo com os dispositivos acima transcritos. É fato nos autos que o contribuinte escriturou e se apropriou de despesas, sabidamente não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, utilizando-se de Notas Fiscais emitidas por empresas que não lhe prestaram nenhum serviço. Chama atenção, inclusive que algumas das empresas tinham o mesmo endereço.

Neste ponto, como muito bem colocado pelo agente autuante, a Recorrente "*utilizou o esquema de fraude descrito para efetuar transferências bancárias para as contas bancárias abertas em nome das empresas La Barca, All Brand, Eco Negócios e Soluções & Soluções que são inexistentes e não tem capacidade operacional, simulando a regularidade de uma falsa prestação de serviço, utilizando empresas 'noteiras', sem funcionários, sem recursos e sem capacidade operacional, para possibilitar a realização de pagamentos a beneficiários ocultos e que não sejam identificados*".

Portanto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no ponto em que tenta demonstrar a impossibilidade de qualificação da multa ofício.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Como se depreende do acórdão recorrido, a DRJ de Ribeirão Preto (SP) afastou a responsabilidade solidária imputada à empresa Gandini Participações e Representações Ltda.

Em que pese ter sido mantido o crédito tributário, houve a exclusão de um dos sujeitos passivos pela turma julgadora *a quo*. Sendo esta uma das possibilidade de apresentação do Recurso de Ofício, como bem determina a Portaria MF nº 63/17, que tem a seguinte redação:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. (destacou-se)

No que tange ao valor de alçada, como se depreende dos autos, houve a constituição de crédito tributário de IRPJ, CSLL e IRRF, acrescidos de multa em valores muito superiores ao limite estabelecido por aquela Portaria. Assim, não restam dúvidas quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, devendo ser objeto de análise por este colegiado.

Como se denota do acórdão proferido pela DRJ de Ribeirão Preto (SP), a Turma Julgadora de origem, após fazer um interessante arrazoado acerca da possibilidade de imputação de responsabilidade, em especial no que se refere ao artigo 124, inciso I do CTN, afastou a responsabilidade solidária da empresa Gandini Participações e Representações Ltda., com base no seguinte entendimento:

Quanto à empresa Gandini participações e Representações Ltda., sendo apenas sócia da contribuinte sem poder de gerência, entendo que não ficou configurado o interesse jurídico na situação que constituiu o fato gerador, tampouco ficou comprovada a sua atuação com excesso de poderes e infração à lei, razão pela qual deve-se afastar a responsabilidade tributária atribuída a ela.

E não há reparos a se fazer na decisão recorrida neste ponto.

Primeiramente, é preciso pontuar que, em que pese o Termo de Verificação Fiscal ter fundamentado a imputação de responsabilidade com base nos artigos 124, 135 e 137 do Código Tributário Nacional, o que se depreende dos Autos de Infração é que a responsabilidade foi imputada apenas com base no artigo 135 (sem que fosse citado o inciso) daquele Código.

Contudo, como se depreende do TVF não há imputação de nenhuma conduta praticada pela Pessoa Jurídica a ensejar a sua responsabilidade. Há, inclusive, uma certa confusão do agente, que em um primeiro momento fala em responsabilidade por "excesso de poderes, Infração de Lei e Contrato Social" e depois, quando cita o artigo 124, I, argumenta pelo "interesse comum" das sociedades.

Por outro lado, deve-se atentar que os dispositivos - 135 e 137 -, a princípio, não se aplicam às Pessoas Jurídicas, porque os atos listados como passíveis de imputação da responsabilidade tributária são pessoais. Veja-se a redação dos mencionados artigo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos

praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Não há com imputar a responsabilidade solidária da Pessoa Jurídica, porque, sem o intermédio de um agente (diretor, gerente ou administrador, por exemplo), ela, por si só, não praticaria atos com excesso de poder ou aos estatutos, como determina o artigo 135, inciso III.

Deve-se ressaltar, por outro lado, que a imputação de responsabilidade solidária com base no artigo 124, inciso I do CTN, a empresas do mesmo grupo econômico, sem que haja o apontamento das condutas praticadas pela Pessoa Jurídica não é aceita pelos Tribunais, em especial pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verifica da ementa do acórdão abaixo transcrita. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos.

(*EREsp 834.044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010*)

Portanto, correto o entendimento do acórdão proferido pela DRJ, que afastou a imputação de responsabilidade solidária à empresa Gandini Participações e Representações Ltda,

Desta forma, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

DAS CONCLUSÕES

Pelo tudo o que foi aqui exposto, conclui-se o presente voto da seguinte forma:

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, quanto às glosas das despesas que foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mantendo-se a constituição dos créditos tributários combatida pela Recorrente.

- DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário relativamente à exigência do IR/Fonte sobre pagamentos considerados como sem causa pela fiscalização, quando já houve a glosa dos despesas e a consequente tributação do IRPJ e da CSLL.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no ponto em que o Recorrente se insurge quanto à qualificação da multa.

- NEGA-SE PROVIMENTO, na totalidade, ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado

Não obstante as judiciosas ponderações do D. Relator, ousou discordar, apenas quanto a exigência do IR/Fonte, realizado como decorrência da aplicação dos preceitos do art. 61 da Lei 8.981/95.

E, de imediato, me distancio da premissa adotada pelo D. Relator, segundo o qual a simples exigência do IRPJ e da CSLL, por conta das glosas realizadas, afastaria, **de per si**, a aplicação dos preceitos do art. 61 da Lei 8.981.

De fato, a concomitância em questão (apontada pelo recorrente como *bis in idem*) não é razão, **se tomada isoladamente**, para afastar a exigência do IR/Fonte, até por uma lógica sistêmica... se, em uma ação fiscal, constata-se a dedução, pelo contribuinte, de despesas pela contratação de serviços ou pela aquisição de mercadorias em que a operação não resta demonstrada (isto é, sem a prova da efetiva prestação de serviços ou aquisição de mercadorias),

a própria causa do pagamento informado desaparece... isto é, os motivos pelos quais o contribuinte entregou a terceiro determinado valor se tornam obscuros o que, a teor dos preceitos da norma legal citada alhures, tipifica de forma hialina um de seus núcleos típicos: pagamento sem causa demonstrada.

As ressalvas que tenho em casos em que se observa a exigência do IRPJ e da CSLL, por glosa de despesas, e, ao mesmo tempo, se cobra o IRFonte com espeque no art. 61, ora analisado, cingem às situações que este último tributo é lançado de forma automática, como consequência de registros contábeis que dão conta da realização, v.g., de créditos na conta caixa das empresas.

Ora, vejam bem, o creditamento nesta conta contábil, como contrapartida das contas de ativo (estoques) e/ou passivos (obrigações perante terceiros), é consequência lógica do registro de despesas pretensamente (in)dedutíveis, **e não um prova, concreta e objetiva** da ocorrência de um pagamento (lembrem-se que o próprio art. 923 do antigo RIR - art. 967 do diploma atualmente em vigor - atribui à escrita contábil força *probandi* se e quando lastreada em documentos idôneos).

Em outras palavras, somente me oponho à cobrança do IRFonte, cumuladamente com o IRPJ e a CSLL, exigidos em decorrência da glosa de despesas, se, e quando, não comprovado, nos autos, o efetivo pagamento incorrido pelo contribuinte (ou seja, quando a exigência do IRFonte seja mera decorrência automática, v.g., do registro de créditos em conta-caixa). Outra interpretação, resultaria em assunção de presunção quanto a ocorrência do fato-típico em caso em que a lei não preconiza o uso desta mesma presunção...

Se, outrossim, for demonstrado por meio de extratos bancários, cópias de cheques ou de comprovantes de transferência o pagamento das despesas (efetivo dispêndio de numerário e não mero registro contábil), e não for comprovado, pelo contribuinte, a efetiva prestação dos serviços, ou aquisição de mercadorias, como já alertei, entendo ser cabível a exigência do IRFonte.

E este, diga-se, é exatamente o caso dos autos, já que os pagamentos que deram causa à cobrança do IRRF se encontram efetiva e concretamente comprovados (inclusive pelo próprio contribuinte) neste feito.

Por estas razões entendi correta a exigência.

Isto posto, divergindo do Dr. Relator apenas no ponto acima tratado, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca