



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

Processo n° 10469.724660/2011-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.188 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL.
Recorrente ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

GLOSA DE DESPESA. SIMULAÇÃO

Diante de volumoso conjunto de indícios convergentes e de uma dinâmica dos acontecimentos que levam à conclusão de que o contrato de prestação de serviços de consultoria foi um ato simulado, há que se glosar a respectiva despesa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Márcio Frizzo.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo Andrade, Waldir Rocha, Guilherme Silva e Márcio Frizzo. A Conselheira , Cristiane Costa se declarou impedida.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1138.253 da 4ª Turma da DRJ/REC, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006

DESPESAS INEXISTENTES. GLOSA.

Não poderão ser computadas na apuração do resultado do exercício as despesas que não atendem às condições legais de necessidade, usualidade e normalidade, tampouco aquelas para as quais não haja a comprovação de sua efetiva realização.

MULTA QUALIFICADA.

Demonstradas quaisquer das condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, é de se aplicar a multa de ofício na forma qualificada, nos termos da legislação específica.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O entendimento adotado para o lançamento matriz se estende aos lançamentos reflexos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2006

INDÍCIOS. ANÁLISE EM CONJUNTO DE TODOS OS COMPROVADOS NA FASE INQUISITÓRIA DO PROCEDIMENTO FISCAL OU NA IMPUGNAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA INFRAÇÃO.

O conjunto probatório colacionado aos autos, na fase inquisitória do procedimento fiscal ou revelados na impugnação, pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir o seu julgamento, levando-o a concluir pelo cometimento da infração apontada no lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 29/10/2012 (AR a fls. 497) e interpôs recurso voluntário em 28/11/2012 (doc. a fls. 501 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que, em dezembro de 2004, a Satélite Distribuidora de Combustíveis S/A firmou contrato de prestação de serviço de Assessoramento e Consultoria Estratégica com a sociedade Pirangi Assessoria Empresarial Ltda., com o propósito de orientar os sócios e a companhia acerca da estratégia e aspectos envolvidos na negociação para futura associação entre a ALE Combustíveis e a Satélite, operação esta que posteriormente veio a se concretizar em junho de 2006, quando ambas passaram a ter o controle compartilhado, evoluindo em seguida para a incorporação da Satélite pela ALE em 2007, surgindo a ALESAT Combustíveis S/A, ora Recorrente;

b) que, não obstante a legalidade do contrato celebrado e a comprovação dos serviços prestados, consoante será demonstrado, foram lavrados os Autos de Infração ora impugnados, glosando as despesas com assessoria empresarial relativas ao aludido contrato, contabilizadas pela Satélite Distribuidora de Petróleo S.A. na conta 5.02.01.16 DESPESAS FINANCEIRAS COMISSÃO/CORRETAGEM, no valor de R\$ 1.656.703,47, correspondente aos três pagamentos efetuados pela companhia no ano de 2006, sob a alegação de que:

"(...) o contrato realizado entre a SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO e a PIRANGI ASSESSORIA EMPRESARIAL não passa de um ato simulado, tendo por finalidade a regularização de empréstimos realizados pelo seu Diretor-Presidente (retiradas de recursos), o qual para sanear esses

compromissos, regularmente, somente o poderia fazer por meio de remuneração (pró-labore) obtida no exercício da administração, a qual estaria sujeita ao imposto de renda e à contribuição previdenciária oficial, ou mediante a percepção de lucros distribuídos, estes sim, não sujeitos às incidências tributárias na pessoa física.

(...)

No intuito de regularizar as saídas de recursos, a título de empréstimos, ao Diretor-Presidente, sem que isso causasse impacto na carga tributária da empresa, planeja-se a constituição de uma empresa de 'prestação de serviços,' a qual se resume ao próprio sócio, realiza-se um contrato, efetua-se o pagamento (no presente caso, sequer os recursos transitaram pela conta corrente do Diretor-Presidente, evitando a incidência de CPMF), a 'empresa' contratada opta pelo lucro presumido, à alíquota de 32% (trinta e dois por cento) - já reduz a base tributável em 68% - e distribui o resultado líquido ao seu sócio, que por coincidência é o Diretor-Presidente da empresa contratante";

c) que, diante dessa suposta constatação, que será mais adiante desconstituída, o valor da glosa foi adicionado ao resultado do período, transformando o prejuízo fiscal de R\$ 26.921,01 (vinte e seis mil, novecentos e vinte e um reais e um centavo) apurado no referido exercício de 2006, em lucro real de R\$ 1.629.782,46 (um milhão, seiscentos e vinte e nove mil, setecentos e oitenta e dois reais e quarenta e seis centavos), o que implicou na cobrança do equivalente a R\$ 383.445,62 (trezentos e oitenta e três mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais e sessenta e dois centavos) a título de IRPJ e R\$ 146.680,42 (cento e quarenta e seis mil, seiscentos e oitenta reais e quarenta e dois centavos) a título de CSLL, que, com o acréscimo de juros e da absurda multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), resulta nos montantes atualizados de R\$ 1.230.716,64 (um milhão, duzentos e trinta mil, setecentos e dezesseis reais e sessenta e quatro centavos) e de R\$ 470.789,13 (quatrocentos e setenta mil, setecentos e oitenta e nove reais e treze centavos), respectivamente;

d) que, apresentada impugnação, na qual restou plenamente demonstrada a ausência de qualquer irregularidade ou ilicitude na celebração e execução do mencionado contrato de prestação de serviços, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da RFB em Recife/PE, julgou-a improcedente, mantendo a integralidade dos créditos tributários de IRPJ e CSLL sob cobrança, inclusive a aplicação da multa em seu percentual qualificado de 150% (cento e cinquenta por cento), o que se mostra manifestamente equivocado diante da ausência de pretensão de fraude ou outra conduta semelhante no caso em tela;

e) quanto ao direito à dedução no lucro real dos valores pagos pela recorrente mesmo na hipótese de descaracterização da operação pela RFB:

e.1) que, preliminarmente, antes mesmo de se demonstrar a regularidade do contrato de prestação de serviços firmado entre a Satélite Distribuidora de Petróleo e a Pirangi Assessoria Empresarial Ltda., faz-se mister demonstrar que, mesmo na hipótese de se descaracterizar tal negócio jurídico sob a alegação de simulação, o que se admite apenas a título de eventualidade, os efeitos de tal descaracterização afetam apenas a tributação incidente sobre o beneficiário dos valores, *in casu*, o Sr. Marcelo Alecrim;

e.2) que, ao ler toda a fundamentação do auto de infração, infere-se que o objetivo pretendido e alcançado até o momento pelo fiscal foi o de descaracterizar a constituição da pessoa jurídica Pirangi Assessoria Empresarial Ltda., de modo a sustentar que

os valores foram recebidos, na verdade, pela pessoa física do Sr. Marcelo Alecrim, sócio tanto da Pirangi como da Satélite;

e.3) que as palavras do próprio auditor fiscal, repetidas no acórdão ora recorrido às fl. 483/484, sustenta que:

“A SATÉLITE DISTRIBUIDORA utilizou-se de mecanismo simulatório por meio do qual procurou remunerar, em valores aproximados aos empréstimos, o seu diretor-presidente, de forma indireta, através de um 'empresa' de propriedade deste, para fugir à tributação da pessoa física;

O contrato de assessoria não passa de um ato simulado, tendo por finalidade a regularização de empréstimos feitos pelo Sr. Marcelo Alecrim, o qual para sanear esses compromissos, regularmente, somente o poderia fazer por meio de remuneração (pró-labore obtida no exercício da administração, a qual estaria sujeita ao imposto de renda e à contribuição previdenciária oficial, ou mediante a percepção de lucros distribuídos, estes sim, não sujeitos às incidências tributárias na pessoa física”;

e.5) que, pela descrição dos fatos feita pelo auditor fiscal, acima transcrita, infere-se que a fiscalização considerou que os valores recebidos pelo Sr. Marcelo Alecrim não possuíam a natureza de distribuição de lucros, mas sim de pró-labore e, com base nisso, o fiscal lavrou o Auto de Infração, cobrando do Sr. Marcelo Alecrim o Imposto de Renda Pessoa Física sob a alíquota de 27,5%, montante este, inclusive, já parcelado pelo contribuinte;

e.6) que a pretensão do fiscal na lavratura do auto de infração contra a pessoa jurídica pagadora, *in casu*, a Satélite Distribuidora de Petróleo (incorporada pela Recorrente) não foi (logicamente) a de cobrar o IRPF, mas sim a de glosar as deduções feitas pela Satélite na apuração de seu Lucro Real, mas por quê?

e.7) que o pagamento de pró-labore aos sócios, administradores e diretores é sim dedutível na apuração do lucro real da fonte pagadora, consoante se infere do disposto no art. 357 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999):

e.8) que o valor desta remuneração não tem qualquer influência na definição pela dedutibilidade ou não do referido pagamento como havia sob a égide dos artigos 29 e 30 do Decreto-Lei 2.341/1987, que limitavam a dedução a determinado valor da remuneração, pois tais dispositivos foram revogados em 1997;

e.9) que, assim sendo, ainda que se admita a arguição de simulação alegada no auto de infração ora atacado, o que se argui apenas a título de eventualidade, conforme será visto mais adiante, os efeitos dessa desconsideração do negócio jurídico supostamente simulado somente acarretará consequência na esfera de tributação da pessoa física beneficiária dos valores, *in casu*, do Sr. Marcelo Alecrim;

f) quanto aos vícios verificados pelo agente fiscal e da impossibilidade de macular a efetiva prestação de serviços:

f.1) que o agente fiscal, na lavratura do auto de infração, tenta demonstrar vícios na formalização do contrato de prestação de serviços, apontando desde pequenos erros de denominação (Ltda. ao invés de S.A.) até mesmo os termos inicial e final do contrato, passando pelos eventos que determinam os pagamentos;

f.2) que cabe descaracterizar cada uma das frágeis constatações e alegações da autuação, de modo a demonstrar que se está diante de atos lícitos e irretocáveis, cuja finalidade almejada é de fato aquela nele descrita, ou seja, a prestação de serviço de assessoramento especializado, e não outra escondida por trás da aparência de legalidade do ato, como tenta sugerir o agente fiscal e acatado pela Delegacia de Julgamento;

f.3) que, no que concerne ao fato de constar o nome da SATÉLITE como limitada, quando na realidade já era uma sociedade anônima, em nada altera o conteúdo daquilo que foi contratado, pois resta claro que se tratou de mero erro de digitação ou mesmo de desatenção daquele que redigiu a minuta do instrumento particular, até mesmo porque a distinção entre um e outro tipo societário não implicará sequer em economia tributária;

f.4) que, no que toca ao termo final do contrato, qual seja - "a data em que forem implantados todos os passos da estrutura negocial objeto do presente contrato" -, entende o ilustre fiscal (repetido no acórdão recorrido) que isto é uma expressão totalmente vaga e subjetiva, mas o entendimento fiscal é que é subjetivo, pois se ele não compreende o alcance dos termos que finalizam o contrato e os julga vagos, faz por conclusão unilateral;

f.5) que o termo (data) em que se finaliza o contrato está ligado diretamente à implantação dos passos da estrutura negocial. Se as partes assim concordaram é porque ambas sabiam quais seriam tais passos, ou melhor, quais as atividades que haveriam de ser desenvolvidas para que a relação contratual chegasse a termo;

f.6) que cumpre frisar que os escritos que reduzem a termo a vontade das partes contratantes dizem respeito primeiramente aos contraentes, pois, se estes se dão por satisfeitos com os termos (escritos) e entendem que representam o negócio jurídico que estão a firmar, desde que o objeto seja lícito e os agentes capazes, o instrumento será válido;

f.7) que, caso uma das partes, na execução do contrato, venha a entender que a vontade final não se operou, ou seja, que todos os passos previstos não foram atingidos, somente às partes caberá a alegação de não execução plena do contrato, podendo inclusive deixar de cumprir sua parte no ajuste;

f.8) que os autos de infração em tela atacam os eventos que desencadeiam o pagamento dos honorários, destacando-os com grifos, negritos e aspas e, assim, tenta, com isso, de forma indireta, por em xeque a credibilidade dos eventos;

f.9) que os eventos indicados para que ocorram os pagamentos estão plenamente definidos, quer no tempo, quer na ocorrência, como se pode observar das expressões "final do trimestre", "contratação de escritórios de advocacia e empresas de consultoria estratégica, necessários a estrutura de negociação" e "trabalhos de auditoria legal";

f.10) que não poderá um terceiro, ainda que este seja a Receita Federal, através de críticas infundadas, tentar invalidar tais condições, pois, as partes contratantes são livres para pactuarem seus negócios, obedecida a licitude do objeto e todos os termos do contrato de assessoria firmado entre SATÉLITE e Pirangi atendem aos regramentos do direito civil, especialmente às condições de validade dos negócios jurídicos, sendo plenamente eficaz;

f.11) que, quanto à renúncia às verbas de representação pelo exercício da presidência da companhia pelo Sr. Marcelo Alecrim, mostra-se até mesmo absurda a contestação por parte do agente fiscal, isso porque tal renúncia se deu com o intuito de demonstrar a mais clara boa-fé do Diretor-Presidente, de sorte a restarem atendidas também as disposições do acordo de investimentos, do qual é signatário;

f.12) que é oportuno notar que o pensamento do Sr. Marcelo é o de que não poderia continuar percebendo suas verbas de representação, exercendo a presidência, e prestar o serviço técnico de consultoria e assessoria especializada a que se propôs através da Pirangi, pois, se assim ocorresse estaria a ser remunerado duplamente, ferindo os padrões éticos e comprometendo a qualidade dos serviços;

f.13) que, com a renúncia à verba de representação, o Sr. Marcelo Alecrim deixou também de onerar os custos da SATÉLITE, posto que esta deixou de incorrer nas despesas com verbas de representação da presidência, substituindo-a por um custo necessário e imprescindível para o objetivo da companhia, qual seja, o crescimento através da junção com a ALE;

f.14) que não restam dúvidas de que invariavelmente a SATÉLITE estaria compelida a contratar uma consultoria e, se fizesse com outra empresa, que não a Pirangi, continuaria a pagar a verba de apresentação da presidência e ainda teria os custos da consultoria;

f.16) que razões apresentadas são tão lógicas que, no voto do Relator do acórdão ora recorrido, aliás, sequer se faz referência a esse suposto indício de irregularidade;

f.17) que o senhor fiscal lança e responde alguns questionamentos: por que da renúncia das verbas de representação? Elas não seriam suficientes para remunerar a 'condução do negócio (função do presidente)? Por que valores tão vultosos? Responde-as sem muita certeza, com um "provavelmente não", e justifica em raciocínio próprio e exclusivo: "visto que a remuneração, na forma de pró-labore, é pré-determinada pela Assembléia-Geral e o Conselho de Administração, independente do tipo de negociação a qual o Diretor irá enfrentar em sua gestão";

f.18) que as questões e resposta do auditor-fiscal poderiam até guardar alguma coerência se estivéssemos num regime de exceção, onde o estado de direito não tem qualquer valor

f.19) que a SATÉLITE, dentro da livre iniciativa, dos cânones da atividade capitalista e da própria atuação do seu Conselho de Administração, não iria aceitar algo que somente viesse a onerar seus custos e comprometer seus resultados e, ademais, a direção dos negócios privados compete aos particulares, tal como está a liberdade de contratar para as partes;

f.20) que a contestação do agente fiscal pelo fato de a Pirangi Assessoria Empresarial desenvolver suas atividades exclusivamente através da pessoa do seu controlador, Sr. Marcelo Alecrim, e não possuir quadro de funcionários, despesas operacionais etc.;

f.21) que tal fato não tem o condão de caracterizar que uma empresa ou que sua constituição se deu graciosamente, isso porque a Constituição Federal, como dito alhures, consagrou o princípio da livre iniciativa, elevando-o ao patamar de direito fundamental, assegurando a todos o direito de associar-se. Isto representa que ao cidadão é permitido e até incentivado à constituição de empresas, com fins de promover o desenvolvimento econômico e a justiça social;

f.22) que a seu turno, o parágrafo único do art. 170 da CF/88 assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei;

f.23) que o Sr. Marcelo Alecrim, juntamente com seus dois filhos, resolveram constituir uma pessoa jurídica para explorar a atividade de assessoramento empresarial. Os custos inerentes a essa empreitada somente dizem respeito a eles;

f.24) que, em resumo, por mais que o nobre auditor da Receita Federal tente macular uma operação lícita, os fatos que precedem a prestação dos serviços pela Pirangi se constituem em demonstrações de veracidade do negócio jurídico efetivamente realizado;

f.25) que é perfeitamente lícito aos contribuintes, dentro do planejamento empresarial, buscarem reduções de custos da atividade econômica e, nesse íterim, destaque-se que estamos falando aqui em redução de custos da atividade e não de mera redução tributária

f.26) que é também substrato econômico da operação a redução de custos da atividade, independentemente se essa redução de custos implicará também em desoneração tributária, pois a desoneração tributária é, pois, efeito e não causa do ato praticado;

f.27) que outro ponto a se rebater na linha de pensamento do fiscal da Receita Federal refere-se à sua conclusão de que os trabalhos de planejamento, assessoria e consultoria teriam sido realizados, na prática, por diversas empresas e profissionais, a partir de janeiro de 2006, fundamentando-se, para tanto, exclusivamente no fato de o centro de custos indicar a denominação "Projeto Órion";

f.28) que a premissa do ilustre auditor e que acabou sendo acolhida pela Turma de Julgamento de 1ª instância, é bastante frágil, pois o fato de o centro de custo ser homônimo do projeto desenvolvido pela Pirangi não assegura que esta não realizou os serviços contratados e faturados, muito pelo contrário, tal verificação vem a corroborar que o "Projeto Órion", estudo e análise desenvolvido pela Pirangi, foi de fato seguido e desenvolvido pelas empresas contratadas para execução da operação de incorporação, caindo por terra a alegação da autoridade fiscal de que os custos de tal consultoria não seriam necessários e imprescindíveis para a Satélite;

f.29) que não se pode olvidar que a escrituração contábil de 2006 indica com regularidade os registros dos pagamentos efetuados em favor da Pirangi, com as devidas retenções dos tributos federais correspondentes a cada pagamento;

f.30) que cumpre rechaçar, desde já, aparente incongruência verificada no fato de, no contrato de prestação de serviços, constar data anterior ao próprio registro do ato constitutivo da Pirangi e inscrição no CNPJ, pois a partir de uma análise inicial do contrato de prestação de serviços, verificar-se-ia equivocadamente que tinha sido firmado em 25/11/2004, ao passo que o ato constitutivo da Pirangi, embora datado de 29/09/2004, teria sido registrado o Cartório em 08/12/2004;

f.31) que foi um equívoco do responsável pela elaboração do contrato de prestação de serviço, que, ao preparar a minuta com base em outro contrato da Satélite, acabou por finalizá-la sem alterar a data existente no modelo;

f.32) que, embora existente desde setembro de 2004, a Pirangi somente pôde firmar o contrato com a Satélite após dezembro de 2004, ou seja, após adquirir a inscrição no CNPJ, configurando qualquer incongruência mero equívoco do responsável pela elaboração da minuta do contrato, não atentado no momento da assinatura do instrumento;

f.33) que, uma vez descaracterizados todos os supostos indícios de regularidade (isto mesmo, meros indícios como bem reconhece o Relator do acórdão recorrido), passemos agora a discorrer sobre o efetivo trabalho desenvolvido pela Pirangi, refletido no "Relatório de Avaliação - Projeto Órion".

g) quanto a demonstração da necessidade e indispensabilidade da despesa:

g.1) que, ao tratar especificamente do produto final dos serviços prestados pela Pirangi, no parágrafo 26 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal (afirmação repetida no acórdão recorrido à fl. 484 dos autos), em uma avaliação equivocada e sem motivação, o fiscal federal diz que "O relatório é uma peça de ficção";

g.2) que nem o fiscal tampouco os ilustres julgadores de 1ª instância leram com a devida atenção o trabalho desenvolvido pela Pirangi, tanto é assim que descreve o seu conteúdo da seguinte forma: "histórico do setor de combustíveis (o sitio da ANP está repleto de

informações), a posição da satélite Distribuidora no setor (imagine se uma companhia já não dispõe de informações precisas acerca da sua posição relativa ao setor, bem como seu raio de atuação, número de postos, seu faturamento, seu valor presente e futuro, perspectivas para certo período etc.) e a posição da Ale Combustíveis (no sítio da empresa constam O número de postos, região e estados em que atua, etc.)";

g.3) que uma leitura atenta e despida do ranço pelo fato de a Pirangi ter apresentado o relatório dos trabalhos não levaria às conclusões e posicionamentos desdenhosos que teve o nobre auditor fazendário, conclusões estas, todavia, acolhidas in totum pela Turma Julgadora de 1º grau;

g.4) que adentrando-se ao relatório, observa-se a análise do mercado de combustíveis no Brasil, inclusive discorrendo sobre a regulação da distribuição dos produtos, com destaque para os fatos relevantes, apresentados em ordem cronológica. Nesse capítulo, a consultoria também realça a importação, a participação de cada distribuidora no mercado nacional, postos, crescimento das distribuidoras regionais (que interessa de perto à ALE e à SATÉLITE), faz a análise das tendências de mercado e da concorrência;

g.5) que, além disso, aborda as estratégias possíveis que a SATÉLITE poderia trilhar, montando uma matriz em que mostra a posição da SATÉLITE e suas concorrentes em relação à Escala e Dispersão Geográfica, sendo que, nesse ponto, aventa três possibilidades: FOCANDO NA REGIÃO, EXPANSÃO DE FRONTEIRAS e DERRUBANDO LÍDERES, logo, já descarta essa última alternativa

g.6) que passa a apresentar uma visão quanto aos principais pontos operacionais que iriam se destacar e proporcionar a captura de valor após a eventual fusão da SATÉLITE com a ALE;

g.7) que o estudo também abordou a possibilidade de fusão/aquisição de outras distribuidoras pela ALE/SAT após a conclusão dessa união, citando as participações em market share e projetando o crescimento orgânico da nova empresa, que passaria a deter 12,4% do market share Brasil, constituindo-se na 3ª distribuidora do país, atrás apenas da BR e Ipiranga;

g.8) que, para subsidiar a tomada de decisão pelos executivos da contratante (SATÉLITE), a contratada (Pirangi) também demonstra o aumento da cadeia de comercialização e elege a conversão de postos Bandeira Branca (ou sem bandeira de outra distribuidora) - indica prós e contras -, novos negócios, localizações e a taxa de retorno e, por fim, estima a necessidade de uma rede própria com 450 novos postos, passando a totalizar 1.350 postos;

g.9) que abordou todas as possíveis vantagens na fusão ALE/SAT, apontando os ganhos de mercado e outros benefícios, além da economia de custos que desta fusão resultaria, logo, o respeitável auditor equivocou-se ao desdenhar e desconsiderar o relatório produzido pela Pirangi e, nesse ponto, infelizmente foi seguido pela Turma de Julgamento a quo;

g.10) que, por fim, cabe destacar a recomendação final da Pirangi Assessoria Empresarial: a) juntas, SAT e ALE formariam uma nova empresa com ativos superiores a R\$ 670 milhões; b) geração de fluxo de caixa bruto (até 2012) de mais de R\$ 100 milhões; c) aumento significativo de valor aos acionistas; d) impacto positivo no mercado de trabalho e na arrecadação tributária etc;

g.11) que, em suma, como revelam as passagens acima, o relatório se constituiu na peça fundamental para a tomada de decisão pelos acionistas da SATÉLITE, posto que as posições nele indicadas estavam lastreadas em números reais e as projeções efetuadas obedeceram a critérios técnicos e que a recomendação final foi seguida;

g.12) que os aspectos e procedimentos contábeis foram objeto de análise e emissão de Relatório pela empresa de auditoria Pricewaterhouse Coopers, igualmente contratada pela SATÉLITE;

h) quanto a alegada incompatibilidade entre o exercício das funções de Diretor-Presidente e o fato de figurar como sócio de empresa que presta serviços à companhia:

h.1) que a interpretação fiscal está equivocada, pois, em primeiro lugar, a SATÉLITE não firmou um contrato que simplesmente iria somente elevar seus custos; em segundo, o presidente não iria renunciar suas verbas de representação se não tivesse a missão maior de emprestar seus conhecimentos para uma fusão com outra companhia, que, ressalte-se, redundou em excelentes resultados para ambas, como está a olhos vistos nos dias atuais;

h.2) que a condução de negociações é algo totalmente diferente da representação da sociedade, pois a representação, no caso, é se fazer presente nos atos que envolvam a sociedade;

h.3) que o diretor-presidente estava em posição mediana, sem a autoridade do exercício do cargo (face à renúncia das verbas de representação), mas dialogando e aproximando as partes interessadas no negócio e não estava naquele momento representando a SATÉLITE;

i) quanto a alegação de simulação:

i.1) que o interesse na fusão, a partir das recomendações da Pirangi, passou a ser comum e se concretizou em fevereiro/2007, fazendo nascer a ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A;

i.2) que, dessa forma, não há como se falar que a contratação da Pirangi foi apenas para resolver um problema fiscal;

i.3) que efetivamente foi realizado um serviço, pagos os tributos, cumpridas as obrigações acessórias e todas as demais formalidades legais;

i.4) que os valores pagos pela Satélite à Pirangi não se deram à margem da tributação, pois foram tributados pelo PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISS;

i.5) que, na hipótese sub examine, há uma série de atos visíveis e registrados que visaram claramente a proporcionar a realização de um negócio a partir da liberdade negocial e do princípio da livre iniciativa, tendo sido praticadas as seguintes condutas:

- abertura de uma empresa de prestação de serviços pelo Sr. Marcelo Alecrim e filhos, devidamente registrada no órgão competente, a Pirangi Assessoria Empresarial Ltda.;

- autorização do Conselho de Administração da Satélite para que a sua diretoria contratasse a Pirangi para prestar o assessoramento na fusão com a ALE, cuja possibilidade se aventava à época;

- o Conselho tinha conhecimento da composição societária da Pirangi e dos impedimentos do diretor-presidente;

- foi apresentado, quando solicitado pela RFB, o contrato de prestação de serviços entre a Satélite e a Pirangi;

- a renúncia do diretor-presidente às verbas de representação relativas ao exercício da função, comunicada ao Conselho de Administração com suas fundamentadas razões;

- realização dos serviços contratados, cujos estudos, conclusões e propostas foram formalizados através do Relatório de Avaliação – Projeto Órion;

- emissão dos documentos fiscais (notas fiscais) para faturamento dos serviços;

- recolhimento das diferenças de tributos em razão da apuração pelo lucro presumido (Pirangi); e

- regular contabilização, por parte da Satélite, dos serviços tomados, dos pagamentos, das retenções de tributos e da forma de liquidação dos mútuos etc.;

i.6) que inúmeros aspectos apontam para a veracidade da realização dos serviços e da sua necessidade para o aumento da fonte de receita: empresa prestadora dos serviços idônea; serviço prestado de acordo com o laudo de avaliação apresentado – Projeto Órion; emissão das notas fiscais de prestação de serviços; retenção e recolhimento dos tributos federais; distribuição de lucros aos sócios, somente após a tributação federal; necessidade de parecer especializado para a realização da fusão;

i.7) que, se o negócio jurídico fosse simulado, não se haveria de produzir um relatório substancioso e recolhido R\$ 744.673,32 em tributos federais e as partes teriam ocultado tais informações dos seus registros contábeis e de declarações prestadas a órgãos públicos, especialmente à Receita Federal;

j) que o parágrafo único do art. 116 do CTN é inaplicável, por não ter sido editada a norma procedimental que o dispositivo exige, logo, a desconsideração dos negócios jurídicos, pela autoridade fiscal, foi feita ao arrepio da lei;

m) quanto a multa qualificada:

m.1) que, diante dos aspectos fáticos e probatórios arrolados nas peças do lançamento, não logrou o fiscal demonstrar que a recorrente praticou quaisquer das condutas típicas para a majoração da penalidade aplicável;

m.2) que, ainda que houvesse ocorrido a simulação, não existiram quaisquer dos elementos ensejadores das condutas apenadas com o rigor estabelecido na capitulação legal;

m.3) que as próprias definições dos art. 71 e 72 da Lei 4.532/64 não se moldam aos tipos de conduta adotadas pela Satélite;

m.4) que a simples elisão fiscal não é motivo suficiente para qualificação da multa;

m.5) que a fiscalização não comprovou a simulação, mas, por dedução, atribuiu à Satélite e a seu presidente a intenção de reduzir o pagamento de impostos, pois serviu-se da presunção para exigir os tributos, porém presunção não pode se prestar para tipificar as condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 530, razão pela qual dele conheço.

A questão a ser analisada por este Colegiado está bem resumida no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal a fls. 356, in verbis:

“31. Dos fatos expostos acima, conclui-se que o contrato realizado entre a SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO e a PIRANGI ASSESSORIA EMPRESARIAL não passa de um ato simulado, tendo por finalidade a regularização de empréstimos realizados pelo seu Diretor-Presidente (retiradas de recursos), o qual para Sanear esses compromissos, regularmente, somente o poderia fazer por meio de remuneração (pró-labore) obtida no exercício da administração, a qual estaria sujeita ao imposto de renda e à contribuição previdenciária oficial, ou mediante a percepção de lucros distribuídos, estes sim, não sujeitos às incidências tributárias na pessoa física. No entanto, para distribuir lucros, a pessoa jurídica deve, primeiramente, submetê-los à tributação do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), o que acarreta uma subtração de cerca de 34% (trinta e quatro por cento) do seu resultado, conforme já mencionado acima.

32. No intuito de regularizar as saídas de recursos, a título de empréstimos, ao Diretor-Presidente, sem que isso causasse impacto na carga tributária da empresa, planeja-se a constituição de uma empresa de “prestação de serviços”, a qual se resume ao próprio sócio, realiza-se um contrato, efetua-se o pagamento (no presente caso, sequer os recursos transitaram pela conta corrente da contratada, foram creditados diretamente na conta corrente do Diretor-Presidente, evitando a incidência de CPMF), a “empresa” contratada opta pelo lucro presumido, à alíquota de 32% (trinta e dois por cento) - já reduz a base tributável em 68% - e distribui o resultado líquido ao seu sócio, que por coincidência é o Diretor-Presidente da empresa contratante.”

Assim, estamos diante de uma acusação de simulação em matéria fiscal, assunto que foi bem enfrentado no Parecer CST 46/87, do qual retiro duas conclusões, quais sejam, que as operações simuladas são:

- a) ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte;
- b) devem prevalecer os efeitos do negócio dissimulado.

Com efeito, a primeira questão a ser dirimida é se o ato supostamente simulado (contrato de prestação de serviço entre a Pirangi e a Satélite) gerou efeitos tributários menos onerosos do que aqueles que seriam decorrentes do ato supostamente dissimulado (liquidação do mútuo celebrado entre o Diretor-presidente Marcelo Alecrim e a Satélite). Isso porque, se os efeitos tributários do ato supostamente dissimulado não forem mais onerosos do que os do ato supostamente simulado, podemos até estar diante de uma simulação, mas que não ensejaria qualquer lançamento tributário, razão pela qual não haveríamos que adentrar na análise do suposto pacto simulatório.

Conforme informa o TVF, a Satélite emprestou ao seu Diretor-Presidente, acionista e presidente do Conselho de Administração, Sr. Marcelo Alecrim, o montante de R\$ 4.522.587,88, conforme registrado na conta contábil nº 1.02.01.01 – Créditos c/pessoas ligadas, sendo que tal empréstimo foi pago justamente com os recursos originados do suposto ato simulado. Assim, caso o Sr. Marcelo tivesse apenas liquidado o mútuo sem a realização do ato supostamente simulado, não teria sido gerada a despesa de prestação de serviços ora glosada. Aí está então a vantagem fiscal, para a Satélite, de se ter realizado o ato supostamente simulado

contrato de prestação de serviço com a Pirangi.

Alega a recorrente de que o fato de os valores pagos terem sofrido a incidência tributária, na Pirangi, do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS E ISS nega a existência dessa vantagem tributária para a Satélite. Assim não entendo, pois note-se que, como bem aponta o autuante, se os valores pagos ao Sr. Marcelo foram, em verdade, a título de dividendos, houve a vantagem de ter gerado uma despesa dedutível da base que os dividendos não gerariam; por outro lado, se foram pagos a título de pro-labore, deixaram de gerar uma tributação na pessoa física, seja do IR ou da contribuição previdenciária, mais onerosa do que a tributação sobre o lucro presumido a que estava submetida a Pirangi. De qualquer sorte, tal alegação será novamente enfrentada, quando analisarmos se restou demonstrado o pacto simulatório.

Como bem sustenta Beleza dos Santos (A Simulação em Direito Civil, ed. Lejus, p. 211): *“Para que exista a simulação relativa é portanto necessário que, em virtude de um conluio das partes, se simule um ato aparente para enganar terceiro e que sob essa aparência se dissimule outro correspondente à vontade real e séria das partes”*. Assim, para restar configurada a simulação, não basta verificar que o ato supostamente simulado gerou uma vantagem de ordem tributária para a recorrente, mas deve estar devidamente demonstrado o conluio das partes, *in casu*, do Sr. Marcelo com a recorrente.

Assim, o que se deve perquirir é se a fiscalização logrou demonstrar o pacto simulatório, o que só se pode constatar a partir de uma análise do conjunto probatório, em especial, aquele apontado pelo autuante no TVF. Ressalte-se que dificilmente a simulação é sustentada a partir de uma prova direta, pois, no mais das vezes, ela resta demonstrada pela dinâmica dos fatos que aflora da análise das provas. Vejamos, então, quais os fatos restaram demonstrados no TVF e que conclusão se pode chegar a partir deles.

A primeira, questão que aponto é que o quadro societário da Pirangi era formado pelo Sr. Marcelo Alecrim, com participação de 99,8% no capital, e os seus filhos menores impúberes, com a participação cada um de 0,1% no capital social. Ressalto que, se houve ou não simulação na constituição da Pirangi não é algo que devemos perquirir no deslinde da questão ora em julgamento, mas é um indício relevante de que a Pirangi não se constituía efetivamente em uma pessoa jurídica com a finalidade de prestar serviços de consultoria, mas de uma empresa constituída *ad hoc*, ou seja, apenas para formalizar um único contrato, refiro-me ao contrato com a recorrente. Isso mesmo, conforme atestou o autuante e não refutou a recorrente, a Pirangi funcionou apenas no período de 2005 até, aproximadamente, junho/2006, tendo prestado serviço unicamente à Satélite, como provam as notas fiscais apresentadas.

Com efeito, vale trazer à colação a Cláusula 1 do documento a fls. 160, *in verbis*:

*“Cláusula 1- A PIRANGI por meio do presente instrumento autoriza a SATÉLITE a debitar do valor devido pela prestação de serviços contratada o valor referente ao pagamento dos tributos que pela mesma são devidos na qualidade de responsável tributário, **bem como os tributos federais apurados na modalidade de lucro presumido ao percentual de presunção 32% (trinta e dois por cento) para o IRPJ e CSLL, remetendo o valor remanescente para MARCELO HENRIQUE RIBEIRO ALECRIM ou a sua ordem.***

Declara a PIRANGI, por fim, que os referidos pagamentos e a conseqüente remessa do saldo credor constituirão outorga in continente de plena, rasa, geral e irrevogável quitação, para nada mais reclamar nesse juízo ou fora dele, que diga respeito ao pagamento dos valores descritos no presente instrumento.”

Ora, tal documento deixa claro que a Pirangi era uma “empresa de fachada”, sem qualquer finalidade empresarial, seja porque os pagamentos feitos pela Satélite iam direto para a conta bancária do Sr. Marcelo Alecrim, seja porque ficava a Satélite responsável por fazer os recolhimentos devidos pela Pirangi a título de IRPJ e CSLL, tanto que só remetia ao Sr. Marcelo Alecrim o valor líquido de tais tributos. Note-se que não estamos falando de tributos recolhidos na fonte, mas de tributos diretos que caberiam à Pirangi apurá-los e recolhê-los.

Ademais, vale ressaltar que estamos diante de uma situação em que foi celebrado um contrato de prestação de serviços entre duas empresas (Pirangi e Satélite), mas decorrente da vontade de uma única pessoa, refiro-me ao Sr. Marcelo Alecrim, pois, embora o contrato a fls. 154, tenha sido assinado pelo Sr. Marcelo Alecrim, pela Pirangi, e pelo Sr. Jucelino Sousa, pela Satélite, a Reunião do Conselho de Administração da Satélite que deliberou pela contratação da Pirangi foi presidida pelo Sr. Marcelo Alecrim (doc. a fls. 158), ou seja, o controlador da companhia deliberou pela sua própria contratação para prestar o serviço de consultoria, se não vejamos excerto da Ata da referida reunião, *in verbis*:

“Conselho aprovou por unanimidade, com a abstenção do Presidente do Conselho, para o comando estratégico de uma possível associação com a Ale, que demanda maiores reflexões, a contratação da Consultoria estratégica da PIRANGI ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA., sociedade empresária, constituída sob a forma de sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º 07.227.619/0001-82, estabelecida na Avenida Botafogo, n.º 64, Centro, Cidade de Santana do Parnaíba, Estado de São Paulo, em virtude da necessidade de escolha de boa estruturação, para qual imprescindível conhecimento técnico do market share, habilidade esta, reconhecida pelo Conselho, em seu principal acionista, o Sr. Marcelo Alecrim, ao custo máximo de 2,5% (dois virgula cinco por cento) sobre o valor da transação, garantido o valor mínimo para a transação de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).”

A abstenção do senhor Marcelo Alecrim revela, em verdade, apenas um ardil com o fito de dar ao ato praticado legitimidade, porém insuficiente diante de tal situação fática, pois não é razoável imaginar que o Diretor-Presidente de uma companhia seja remunerado como consultor para exercer as funções que são próprias do seu cargo. O exercício da função de Presidente de uma Companhia (seja executivo ou do Conselho de Administração) já pressupõe que tal pessoa usará de todas as informações e dados que detém para as tomadas de decisões da companhia, sendo absurdo imaginar que tais informações e dados possam ser objeto de um contrato de prestação de serviço de consultoria desta pessoa com a companhia, a qual já lhe remunera e lhe mantém em relevante posição corporativa em razão do conhecimento que detém. Assim sendo, entendo irrelevante, para o esclarecimento da questão posta, a análise do teor do Relatório de Avaliação, denominado Projeto Órion (doc. a fls. 60 e segs.).

Por último, vale ressaltar que há outros indícios relevantes apontados pelos autuantes, quais sejam:

a) as pessoas que assinaram como testemunhas no contrato social da Pirangi (doc. a fls. 133) eram sócios de consultorias à época (vide doc. a fls. 263 e 271), as quais constavam dos registros do cadastro do CNPJ como domiciliadas no mesmo endereço onde a Cláusula Segunda do Contrato Social da Pirangi declara ser a sua sede (Avenida Botafogo, 64, Centro, Santana de Parnaíba, São Paulo);

b) que os trabalhos de planejamento, assessoria e consultoria foram realizados por diversas empresas e profissionais a partir de janeiro de 2006, conforme atesta a contabilização das despesas com a prestação de serviços de empresas conhecidas no mercado, tais como a Deloitte, Pricewaterhouse, Banco Bradesco, dentre outros profissionais da área de advocacia, resultando em um custo de cerca de R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais), enquanto foram pagos R\$ 7.000.000,00 pela consultoria prestada pelo Sr. Marcelo Alecrim, a qual produziu apenas o Relatório a fls. 60 e segs;

c) por último, vale salientar coincidência entre o valor da dívida que o Sr. Marcelo Alecrim tinha com a Satélite (R\$ 4.522.587,88) e o valor fixado pelo Conselho de Administração da Satélite, como pagamento mínimo pela alegada consultoria do Sr. Marcelo Alecrim (R\$ 5.000.000,00).

Assim, esse volumoso conjunto de indícios convergentes e a dinâmica dos acontecimentos levam à conclusão de que o contrato de prestação de serviços de consultoria celebrado entre a Pirangi e a Satélite foi um ato simulado com o fito de dissimular a quitação de créditos que a Satélite tinham com o Sr. Marcelo Alecrim, gerando uma simulada despesa de prestação de serviço, a qual reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão pela qual perfeita a glosa efetuada pela Fiscalização.

Com relação à multa qualificada, equivocou-se a recorrente, pois a simulação ora analisada teve o condão de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco das circunstâncias materiais da obrigação tributária principal, razão pela qual há que ser mantida a multa qualificada.

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar provimento.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator