



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

Processo nº 10530.723582/2013-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.249 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente NORAUTO CAMINHÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS NECESSÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

As despesas consideradas necessárias ou operacionais devem ser comprovadas pelo contribuinte com documentação hábil e idônea, sob pena de glosa.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.

Na hipótese de inexistir dolo, fraude ou simulação, e havendo pagamento antecipado do tributo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se segundo o previsto pelo artigo 150, §4º do CTN, ou seja, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, conforme precedente vinculante do STJ.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, fraude ou simulação, a multa qualificada deve ser afastada.

O não pagamento de tributo, por si só, não revela conduta dolosa. Trata-se, na verdade, de situação típica que enseja a aplicação da multa de ofício ordinária, de 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto social, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que detenha poderes de gestão.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa, de CSLL, idêntica solução dada ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: afastar a multa qualificada passando de 150% para 75%; reconhecer a decadência do IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2007; bem como afastar a responsabilidade solidária do recorrente Sr. Florisberto Ferreira de Cerqueira. Os conselheiros: Luis Fabiano Alves Penteado e Gisele Barra Bossa davam integral provimento aos recursos voluntários. Vencidos os conselheiros José Carlos de Assis Guimarães (relator) e Eva Maria Los que negavam provimento aos recursos. Designado o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

NORAUTO CAMINHÕES LTDA, CNPJ nº 07.146.187/0001-85, recorre a este Conselho com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 15-36.051, de 24/07/2014, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada, rejeitando a preliminar de nulidade e, no mérito, mantendo parcialmente o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ, no valor de R\$172.471,49 (cento e setenta e dois mil, quatrocentos e setenta e um reais e quarenta e nove centavos), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$70.227,70 (setenta mil, duzentos e vinte e sete reais e setenta centavos), conforme indicado nas tabelas A e B, juntamente com a multa de ofício, no percentual de 150%, e os juros de mora, e mantendo parcialmente as Multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, nos valores, respectivos de R\$141.719,85 (cento e quarenta e um mil, setecentos e dezenove reais e oitenta e cinco centavos) e R\$55.086,17 (cinquenta e cinco mil, oitenta e seis reais e dezessete centavos), conforme indicado nas tabelas C e D, mantendo também a imputação de responsabilidade tributária solidária dos diretores Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira. A seguir trago a colação a ementa daquele Acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo os autos de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar os lançamentos, descabe a alegação de nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Comprovado que o autuado simulou a prestação de serviços por empresa que, apesar de criada atendendo às formalidades legais, de fato não existe, cabe a responsabilização dos diretores da empresa autuada por infração de lei e do contrato social, restando caracterizada a solidariedade e justificada a reunião da empresa e das pessoas físicas indicadas nos autos de infração no mesmo polo passivo da obrigação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS OPERACIONAIS. INDEDUTIBILIDADE. GLOSA.

As despesas operacionais devem estar lastreadas em documentação hábil e idônea, bem como sua dedutibilidade condiciona-se à comprovação de que são necessárias às atividades da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO.

Os atos ilícitos praticados pelo contribuinte e pelos responsáveis tributários, dentre os quais a simulação, por interposição de pessoa, configuram procedimento doloso, visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, ou ainda visando a modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento, demonstrando o objetivo de sonegação de tributos, e sujeitam a pessoa jurídica à multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício faz parte do lançamento e deve ser conhecida por este órgão julgador, entendendo-se que a multa de ofício, como

parcela integrante do crédito tributário, está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa isolada no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS OPERACIONAIS. INDEDUTIBILIDADE. GLOSA.

As despesas operacionais devem estar lastreadas em documentação hábil e idônea, bem como sua dedutibilidade condiciona-se à comprovação de que são necessárias às atividades da empresa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO.

Os atos ilícitos praticados pelo contribuinte e pelos responsáveis tributários, dentre os quais a simulação, por interposição de pessoa, configuram procedimento doloso, visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, que a autoridade fazendária tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador, ou ainda visando a modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento, demonstrando o objetivo de sonegação de tributos, e sujeitam a pessoa jurídica à multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício faz parte do lançamento e deve ser conhecida por este órgão julgador, entendendo-se que a multa de ofício, como parcela integrante do crédito tributário, está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa isolada no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento da contribuição social deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da Decisão de Primeira Instância, completando-o ao final:

"Trata-se dos autos de infração de fls. 3/20 e 21/38, relativos aos anos-calendário de 2007 a 2009, lavrados em 28/05/2013, que pretendem a cobrança, respectivamente:

- do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$285.389,12 (duzentos e oitenta e cinco mil, trezentos e oitenta e nove reais e doze centavos), além da multa de ofício no percentual de 150% e dos juros de mora, e da Multa Isolada, decorrente da falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, no valor de R\$177.532,41 (cento e setenta e sete mil, quinhentos e trinta e dois reais e cinquenta e um centavos);

- da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$110.878,05 (cento e dez mil, oitocentos e setenta e oito reais e cinco centavos), além da multa de ofício, no percentual de 150%, e dos juros de mora, e da Multa Isolada, decorrente da falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, no valor de R\$66.867,49 (sessenta e seis mil, oitocentos e sessenta e sete reais e quarenta e nove centavos).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 39 a 71, parte integrante dos autos de infração, o autuante apresenta as informações a seguir:

1. DO HISTÓRICO

a) em 17/04/2012, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros e documentos listados no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 91/93): arquivos digitais relativos aos registros contábeis 2006 e 2009, e de notas fiscais de 2006, novembro de 2007 e 2010; contrato social/estatuto e suas alterações/consolidações; atas de reuniões diversas; LALUR; balanço patrimonial e DRE; declaração expressa acerca da existência de ação judicial relativa a IRPJ e demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil - RFB; contratos de prestação de serviços com a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, CNPJ 08.578.708/0001-36, bem como notas fiscais e comprovantes de pagamento com a indicação/apresentação do documento de liquidação (extratos, livros/documentos contábeis, etc); demonstrativo em papel e meio magnético contendo a relação das notas fiscais do item 12, as datas das respectivas prestações de serviços, os valores dos respectivos pagamentos e as retenções dos tributos administrados pela RFB;

b) em 18/05/2012, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 0001, de fls. 99/100) a apresentar arquivos digitais referentes à folha de pagamento, livros registros de empregados, entre outros;

c) em 20/05/2012, o contribuinte solicitou dilação de prazo para cumprimento integral do quanto requerido na última intimação, que foi deferida, tendo, em 30/05/2012 e 14/06/2012, apresentado documentos em atendimento aos Termos de Início

de Procedimento Fiscal e de Intimação Fiscal nº 0001, respectivamente;

d) em 29/06/2012, o contribuinte foi intimado, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 0002 (fls. 112/113) a apresentar, entre outros, os seguintes documentos: contratos de prestação de serviços com a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, e cópias da inicial e das decisões ocorridas nos processos em que litiga, bem como certidão de objeto e pé;

e) em 12/07/2012 o contribuinte apresentou parte do quanto solicitado, e em 14/08/2012 apresentou documentos complementares referentes às intimações anteriores;

f) em 27/08/2012, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 0003, de fls. 118/119) a apresentar, dentre outros documentos, demonstrativo identificando as rubricas que compuseram o cálculo dos débitos e créditos de PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário 2008 e 2009, e a informar rubrica contábil referente aos lançamentos de retorno de financiamento, bem como classificação destas receitas;

g) decorrido o prazo legal, inclusive a dilação do prazo deferida, constatou-se que o contribuinte não cumprira o pactuado, por isso, em 08/10/2012 foi reintimado pessoalmente, mediante Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (fls. 121/122) a apresentar o quanto requerido, tendo apresentado o quanto solicitado em 23/10/2012;

h) em 19/11/2012, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 0004, de fls. 159/161) a apresentar notas fiscais relativas aos serviços tomados junto à empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, entre outros. Na referida intimação foi integrada a constatação realizada nas sedes das empresas Anira Veículos Ltda, Morena Veículos Ltda e MC Assessoria. Em 05/12/2012, o contribuinte apresentou parte do quanto solicitado;

i) em 19/12/2012, o contribuinte foi intimado (Termo de Constatação Fiscal nº 0001, fl. 164) da inclusão dos tributos PIS e Cofins referentes aos anos-calendário 2008 e 2009. A empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda foi intimada a retificar DCTF relativa ao 2º trimestre de 2009, referente ao IRPJ e CSLL, e assim o fez;

j) em 04/02/2013 o contribuinte foi intimado da continuidade desta Auditoria (fl. 165);

k) em 04/04/2013 o contribuinte foi cientificado (Termo de Constatação Fiscal nº 0002, fl. 166) da inclusão dos tributos IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2007, na presente Auditoria.

2. DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL.

A auditoria realizada demonstrou a ligação/controle entre as empresas Norauto Caminhões Ltda, Norauto Veículos Ltda, Morena Veículos Ltda, Anira Veículos Ltda e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, bem como os efeitos tributários no que

se refere à dedução de despesas com prestação de serviços tomados da MC Assessoria.

2.1. Do controle comum, através dos mesmos quotistas, entre as empresas Norauto Caminhões Ltda e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.

A empresa Norauto Caminhões Ltda iniciou suas atividades, de acordo com o Contrato Social, em 20/12/2004 (fls. 193/200), cujos quotistas estavam dispostos da seguinte forma: Norauto Veículos Ltda (99,9998%), Modezil Ferreira de Cerqueira (0,0001%) e Florisberto Ferreira de Cerqueira (0,0001%). De acordo com a cláusula 7ª do citado contrato a sociedade era administrada pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira, com as funções respectivas de Diretor Presidente e Diretor Superintendente.

A composição societária da empresa Norauto Veículos Ltda, na época da constituição da Norauto Caminhões Ltda era a indicada no demonstrativo de fl. 42, onde se vê que os sócios com maiores participações são os Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira (26,67%) e Florisberto Ferreira de Cerqueira (20,83%), que ocupam as funções respectivas de Diretor Presidente e Diretor Superintendente.

No que se refere aos anos auditados (2007 a 2009) o quadro societário da Norauto Caminhões Ltda é o indicado na fl. 43.

2.2. Da Constituição da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.

A empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda foi constituída em 29/09/2006 e registrada na JUCEB em 12/01/2007, data esta também indicada nos dados cadastrais na Receita Federal do Brasil – RFB. Observa-se que a empresa está situada em endereço similar ao da Anira Veículos Ltda (empresa administrada pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira e controlada pela Morena Veículos Ltda.), tem como objeto a prestação de serviços de assessoria em gestão empresarial e possuía o quadro societário formado pela Morena Veículos Ltda, Jacuípe Veículos Ltda, Norauto Veículos Ltda, Anira Veículos Ltda e Norauto Caminhões Ltda, com os percentuais indicados na tabela de fl. 44.

Em 10/07/2007, de acordo com a 1ª alteração do Contrato Social da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., os sócios acima mencionados retiraram-se da sociedade, cedendo suas cotas para as seguintes pessoas físicas: Modezil Ferreira de Cerqueira (30%), Florisberto Ferreira de Cerqueira (30%), Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira (15%), Myllene Rodrigues de Cerqueira (15%) e Luiz José Pimenta (10%). Esta alteração contratual foi a última a ter efeito nos períodos compreendidos nesta auditoria. Assim, constata-se que a empresa MC Assessoria possui Diretor Presidente e Diretor Superintendente idênticos aos da Norauto Caminhões Ltda.

De acordo com a cláusula sétima do contrato social da MC Assessoria os seus administradores (Diretor Presidente e Diretor Superintendente) são idênticos aos da Norauto Caminhões Ltda. Esta situação encontra-se resumida no quadro de fl. 45. Resta claro que o controle das empresas Norauto Caminhões Ltda e MC Assessoria, no período compreendido por esta auditoria, é exercido majoritariamente pela família Ferreira de Cerqueira e que a gestão dos negócios é realizada pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira.

Observa-se ainda que os diretores Presidente e Superintendente da empresa Morena Veículos Ltda administram e controlam a Norauto Veículos, Norauto Caminhões e MC Assessoria, conforme se observa no demonstrativo de fl. 46.

A cláusula 7ª da 11ª alteração contratual da empresa Morena Veículos Ltda dispõe que a sociedade era administrada pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luiz José Pimenta, Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles de Souza, com as funções respectivas de Diretor Presidente, Diretor Superintendente, Diretor Financeiro, Diretor Comercial e Diretora Administrativa.

Outro ponto que merece destaque para o deslinde desta auditoria é a ligação entre as empresas Anira Veículos Ltda, Norauto Veículos Ltda, Norauto Caminhões Ltda e Morena Veículos Ltda, nos períodos investigados (2007 a 2009) conforme mostram os diagramas de fls. 47/48.

De todo o exposto conclui-se que, no período compreendido entre os anos de 2007 e 2009, a empresa Anira Veículos Ltda é controlada diretamente pela empresa Morena Veículos Ltda, que por sua vez é controlada por pessoas físicas diversas, sendo que duas delas, Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira, administram as empresas Norauto Veículos Ltda, Norauto Caminhões Ltda e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, conforme mostrado no diagrama de fl. 48.

2.3. Da artificialidade na constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.

A empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda foi constituída em janeiro de 2007, todavia, apenas em 15 de junho do corrente ano houve integralização de capital no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), de acordo com Razão da conta “Capital Registrado”, código 2301010001.

De acordo com análise realizada nos arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela MC Assessoria é possível perceber que a empresa iniciou suas atividades com 46 funcionários (dados limitados até 11/06/2007), sendo que 42 deles oriundos do próprio grupo econômico, conforme mostra a planilha de fls. 48/49.

Ainda de acordo com os citados arquivos de folha de pagamento, os funcionários transferidos das empresas do grupo econômico para a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda

continuaram a receber, em sua grande maioria, os mesmos proventos e não tiveram alteração do cargo após transferência. No caso específico da Norauto Caminhões Ltda o único funcionário transferido para a MC Assessoria foi contratado em 02/04/2007, cujos proventos no período de experiência correspondiam a R\$420,00 (quatrocentos e vinte reais) e em junho de 2007, portanto, após a transferência, correspondia a R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais), não tendo havido alteração do cargo após a transferência.

Resta claro ter havido apenas transferência de funcionários entre empresas do próprio grupo, principalmente quando se observa a data de admissão na empresa MC Assessoria, anterior a sua constituição de fato. Observa-se ainda que todos os funcionários transferidos, bem como os novos contratados pela MC Assessoria, trabalham fisicamente nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda, que inicialmente a constituiu, juntamente com a Norauto Caminhões Ltda e, posteriormente mantém sócios e diretoria comum com aquela (MC), demonstrando, cabalmente que as três empresas são parte integrantes do mesmo grupo econômico, formado ainda por Anira Veículos, Jacuípe Veículos Ltda, Norauto Veículos Ltda, Jubiabá Veículos Ltda, Brune Veículos Ltda e Jubiabá Autos e Comerciais Ltda.

Em 3 de abril de 2012 esta auditoria compareceu ao endereço cadastral da empresa Anira Veículos Ltda e constatou que a empresa MC Assessoria está localizada fisicamente nas dependências daquela, no segundo andar. Inquirido acerca da localização da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., o Sr. Aurivalter C. P. Silva Júnior, Diretor Executivo da Anira Veículos Ltda, se limitou a dizer que a mesma funciona numa sala, com uma mesa e algumas cadeiras, e que não há responsável pela gerência naquele local.

A autoridade fiscal lavrou Termo de Intimação Fiscal nº 0004, cuja ciência ao contribuinte (Norauto Caminhões Ltda) se deu de forma pessoal, contendo constatação acerca do que fora observado na visita acima mencionada, todavia, não houve qualquer manifestação por parte da empresa. Salienta-se também que a Sra. Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo, corroborou a informação de que os funcionários lotados na área contábil/financeira, inclusive staff, das empresas investigadas nesta auditoria trabalham nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda., exceção feita aos funcionários da empresa TV Subaé Ltda, localizada no município de Feira de Santana - Bahia.

A empresa MC Assessoria foi intimada pessoalmente a apresentar cópias das contas de luz e aluguel, bem como informar motivo da constituição da empresa, já que funciona no mesmo local e dispõe de quadros societário idêntico ao das empresas tomadoras dos serviços. Em resposta a intimação fiscal, a empresa MC informa que não possui contas de luz, utilizando, portanto, a energia da cedente Anira Veículos Ltda.

Apresenta ainda, contrato de cessão de uso sem ônus do espaço físico referente ao imóvel localizado a Via Urbana, nº 5.520, Centro Industrial de Aratu, Cia Sul, Simões Filho - Bahia, de propriedade da empresa Anira Veículos Ltda. Em relação ao motivo da constituição da citada empresa, o contribuinte alega que a sociedade foi criada para promover gestão integrada dos partícipes do grupo econômico, entre outros.

A análise da escrita contábil da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda mostrou que os saldos das contas de luz e aluguéis estão zerados, ou seja, não apresentaram movimentação. Ressalta-se que estas contas apresentaram o mesmo padrão em 2008 e 2009.

Em 19 de novembro de 2012, a empresa Norauto Caminhões Ltda foi intimada, através de Termo de Intimação Fiscal nº 0004, a apresentar o relatório de atividades desenvolvidas pela empresa MC Assessoria, respondendo inicialmente, de modo verbal, através do procurador, Sr. José Carlos dos Santos Campos, que não dispunha de tal controle, essencial para existência/dedutibilidade de despesas contabilizadas e deduzidas da base de cálculo do lucro tributável. Todavia, após diversos contatos, em 5 de dezembro de 2012 o contribuinte apresentou arrazoadado cujo teor versava sobre rol de serviços genericamente prestados referente a cada área operacional da empresa, tais como, Contabilidade, Escritório Pós-Vendas, entre outros. Frisa-se que as notas fiscais emitidas pela prestadora para a contratante não discriminam os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços. Conclui-se, portanto, que o arrazoadado produzido não demonstra quais são os serviços oferecidos, os custos, tampouco a mão de obra envolvida, não se prestando a comprovar a efetividade da prestação. Outrossim, não se pode olvidar que as tarefas elencadas genericamente no arrazoadado são idênticas as prestadas por qualquer funcionário em uma empresa.

Analizando-se as DIPJ, ano calendário 2007, ficha 03, página 02, das diversas empresas do grupo, constata-se que a responsável pelo preenchimento das informações ali contidas é a Sra. Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo, anteriormente lotada na empresa Morena Veículos Ltda e transferida para a empresa MC Assessoria. Frisa-se que o correio eletrônico informado nas DIPJ citadas é idêntico, qual seja, CONTABILIDADE@MORENAVEICULOS.COM.BR.

Converge ainda, na linha de artificialidade na constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda o fato do contato informado na GFIP da empresa Norauto Caminhões Ltda ser a Sra. Rosane Ferreira Andrade, Supervisora de Pessoal, admitida no quadro de funcionários da Morena Veículos Ltda em 17/06/1997 e transferida para a MC Assessoria em 01/06/2007.

A despeito da MC Assessoria ter sido constituída para promover gestão integrada dos partícipes do grupo econômico sequer é responsável pelo envio da GFIP da Norauto Caminhões Ltda, tarefa esta realizada pelo próprio impugnante, pela Norauto Veículos Ltda e, em alguns meses pela Morena Veículos (maio a outubro de 2007 e novembro, dezembro e décimo terceiro de

2009). Constatou-se também que a MC Assessoria sequer envia sua própria GFIP, em alguns meses, tarefa esta realizada pela empresa Morena Veículos Ltda.

Estas constatações demonstram cabalmente, no mínimo, a confusão patrimonial que existia entre as empresas acima citadas.

Diante do exposto, restou comprovado que a empresa MC Assessoria possui endereço cadastral no mesmo local da Anira Veículos Ltda, não possui qualquer estrutura física/operacional condizente com uma empresa prestadora de serviços, tais como despesas de luz, aluguel, ou qualquer outra comum à atividade empresarial. Ressalta-se que de acordo com a DRE 2007, apresentada pela empresa MC Assessoria, só é possível observar despesas com pessoal (ordenados da administração e bolsa de estagiários) e seus encargos, bem como pagamento de tributos.

Constatou-se, ainda, que a MC Assessoria iniciou suas atividades com a transferência de funcionários das empresas para as quais prestaria serviço, cuja remuneração destes alterou infimamente, com auferimento de receitas e elevada margem de lucro.

Observa-se, por fim, mas não de forma exaustiva, que a empresa MC Assessoria utiliza as dependências físicas da empresa Morena Veículos Ltda, bem como presta os mesmos serviços que os funcionários transferidos prestavam na lotação anterior (empresas do grupo econômico), inclusive com mesmos proventos. Merece ainda atenção o fato de que todo o atendimento a esta Auditoria para prestação de informações foi realizado pela mesma pessoa, qual seja, Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo. Estas afirmações estão corroboradas, entre outros, pelos seguintes fatos:

- a) envio das GFIP por pessoa comum ao grupo (Rosane Ferreira Andrade);
- b) envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo (Rita dos Santos Campos);
- c) manutenção dos proventos pagos antes da constituição da MC e após a transferência dos funcionários mencionados na planilha;
- d) data de admissão dos funcionários na empresa MC Assessoria convergente com a data de admissão na antiga lotação conforme dados obtidos nos arquivos de folha de pagamento apresentado pelas empresas do grupo investigado;
- e) ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, bem como, identificação genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;

f) gestão dos negócios realizada pelos mesmos responsáveis, quais sejam, Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira, ambos quotistas/administradores das empresas investigadas por esta auditoria;

g) prestação de serviços pela empresa MC Assessoria apenas a empresas do grupo econômico com elevada margem de lucro.

h) endereço cadastral similar/idêntico e comprovação posterior de localização no mesmo lugar entre a Anira Veículos Ltda e MC Assessoria, está última sem qualquer estrutura física/operacional;

i) ausência de rubricas contábeis na empresa MC Assessoria, referentes a despesas convencionais observadas em qualquer sociedade.

Esta Auditoria comprova ao término deste Termo de Verificação Fiscal que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda não existe de fato, tendo sido constituída apenas com fito de reduzir tributos e maximizar distribuição de lucros aos quotistas, utilizando-se do instituto da simulação para consecução dos objetivos.

2.4. Da consolidação das operações de prestação de serviços entre as empresas MC Assessoria Gestão Empresarial Ltda (prestadora) e a Norauto Caminhões Ltda (tomadora) e a consequente infração de glosa de despesas não necessárias/existentes:

Nos tópicos anteriores, esta auditoria demonstrou que os quotistas da empresa Norauto Caminhões Ltda controlam a MC Assessoria, bem como a administram, conforme Contrato Social. Foi constatado que a MC Assessoria foi constituída em endereço idêntico ao da Anira Veículos Ltda (controlada pela Morena Veículos Ltda e ligada à Norauto Caminhões Ltda), sem capacidade operacional, com o objetivo de oferecer os mesmos serviços que já eram prestados pelos funcionários nas lotações anteriores, repise-se, empresas do mesmo grupo econômico. Ademais, constatou-se ainda que os proventos dos funcionários transferidos das empresas do grupo econômico para a empresa MC Assessoria não se modificaram na grande maioria.

Analizando-se a questão profundamente percebeu-se que a empresa Norauto Caminhões Ltda possuía gasto com pessoal (proventos verificados nos arquivos de folha de pagamento apresentados referentes ao único funcionário transferido) no valor de R\$1.145,00, entre abril e maio de 2007, ou seja, antes do início das atividades da MC Assessoria. Observa-se que após o citado início de atividades da MC Assessoria, a Norauto Caminhões Ltda transferiu um funcionário para a MC Assessoria, cujos proventos, após a transferência, totalizaram R\$9.091,80. Todavia, constatou-se que a despesa contabilizada, com a tomada de serviços, na empresa Norauto Caminhões Ltda, totalizou R\$296.252,55.

As notas fiscais de prestação dos serviços emitidas pela empresa MC Assessoria sequer discriminam os serviços prestados e, em resposta à intimação, a empresa Norauto Caminhões Ltda se

limitou a apresentar arrazoadado contendo rol de atividades, em tese, realizadas por setores da empresa. Por si só, este preâmbulo já seria suficiente para glosar as despesas com a citada prestação de serviços, pela falta de sua efetiva comprovação, através dos relatórios de atividades desenvolvidas na atividade comercial, que se tornam mais importantes, sobretudo, por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico. Todavia, esta auditoria demonstra em detalhe a real intenção das empresas ao constituir uma empresa de prestação de serviços sob controle comum.

Inicialmente, observa-se que a Norauto Caminhões Ltda é tributada pelo Lucro Real Anual, com recolhimento de estimativas mensais, conforme se depreende da ficha 01 da DIPJ ano calendário 2007, portanto, tem seu lucro tributável reduzido pelas despesas contabilizadas e não adicionadas ao Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Nota-se, no caso em tela, que não se verifica qualquer adição a título de despesas com prestação de serviços no referido livro.

Da análise realizada na escrita contábil, relativa ao ano calendário 2007, apresentada pela Norauto Caminhões Ltda, percebe-se que as citadas despesas estão contabilizadas na conta "Legais e Profissionais", código nº 462101010121, e, que reduzem o lucro tributável no montante de R\$ 296.252,55. Ressalta-se que o citado valor contabilizado diverge um pouco da informação prestada pelo contribuinte na DIPJ do ano-calendário 2007 e planilha, porém, esta auditoria utilizou a informação contábil coincidente inclusive com as notas fiscais.

No outro lado desta questão surge a constituição, em tese, da empresa MC Assessoria, que de acordo com a DIPJ ficha 01, página 01, fez opção por tributar seu lucro de forma presumida, com recolhimentos trimestrais. Da análise do artigo 51, parágrafo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, constata-se que, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

De acordo com o regramento acima descrito, o lucro contábil pode ser distribuído sem a incidência de impostos.

No caso concreto, conforme mostram os demonstrativos 1 e 2 (fls. 54/55), a despesa transferida da Norauto Caminhões Ltda para a empresa MC Assessoria (um funcionário) tem efeito na tributação e no lucro a distribuir da empresa Norauto Caminhões Ltda (a maior). Ressalta-se que a relação entre

tributos a recolher e Lucro Líquido a distribuir variou de 37,72% (antes da auditoria) para 42,02% (após a auditoria). À fl. 55 encontra-se demonstrado o benefício auferido com a constituição da empresa MC Assessoria, que, além de reduzir a tributação do grupo econômico, apura um lucro contábil bem superior ao lucro presumido, possibilitando uma distribuição favorecida aos sócios.

Constatou-se que o lucro a distribuir representa cerca de 85,6% da receita auferida da forma como a operação foi realizada e que a relação entre tributos a recolher e Lucro Líquido a distribuir equivale a 16,72%, aproximadamente 1,96 vezes (32,72/16,72) melhor que a configuração verificada na empresa Norauto Caminhões Ltda.

Após estes esclarecimentos, resta claro que o objetivo da constituição da empresa MC Assessoria é transformar despesas com pessoal de empresas optantes pelo Lucro Real em receitas de prestação de serviço com tributação favorecida e alta margem de lucro para distribuí-lo aos quotistas comuns. Outrossim, ressalta-se que há vantagem econômico/financeira substancial, no que se refere à redução da tributação das empresas optantes pelo Lucro Real, em face da criação de despesas elevadas com prestação de serviços.

Do acima exposto, conclui-se que a constituição da empresa MC Assessoria se deu apenas no papel, respeitando as formalidades legais, todavia, restou comprovado que de fato a empresa não existe e cumpre apenas seu objetivo de redução da tributação e aumento da distribuição de lucros de forma ilícita.

Insta salientar que esta conduta perpetrada pela empresa Norauto Caminhões Ltda tem como consequência a glosa de despesas com a referida prestação de serviços e lavratura de Auto de Infração, referentes aos anos calendário de 2007 a 2009, planilha a seguir.

Norauto Caminhões Ltda.	Ano de 2007	Ano de 2008	Ano de 2009
Despesa glosada	R\$296.252,55	651.346,90	598.112,51

Conforme já mencionado, de acordo com os arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela empresa Morena Veículos Ltda, todos os funcionários da área contábil/financeira estavam ali lotados, todavia, estes prestavam serviços para todas as empresas do grupo, exceto a TV Subaé Ltda. Por isso, entende esta Auditoria que existem despesas de pessoal a serem rateadas por todas as empresas do grupo. O critério utilizado foi reduzir o montante relativo à lavratura do Auto de Infração dos tributos (IRPJ e CSLL) efetivamente declarados em DCTF e/ou pagos pela empresa MC Assessoria, que de fato não existe, proporcionalmente ao faturamento das referidas empresas, situação que se encontra sintetizada nos demonstrativos de fls. 56/57.

2.5. Da simulação e consequente glosa das despesas com a prestação de serviços tomada da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, inexistente de fato.

De acordo com todo o acima exposto, não resta qualquer dúvida que a empresa MC Assessoria não existe de fato e que foi constituída com objetivo de reduzir a carga tributária do grupo econômico e maximizar a distribuição de lucros/dividendos. A citada distribuição de dividendos está evidenciada na ficha 51A, páginas 08 e 12 das DIPJ dos anos-calendário 2007 e 2008, respectivamente, e ficha 61A, página 18, da DIPJ ano-calendário 2009, bem como, registrada na conta contábil "Exercício Seguinte", código nº 2303020002.

Esta afirmação se baseia em diversos aspectos já pormenorizados neste Termo de Verificação Fiscal, cuja consequência é a glosa da referida despesa.

Anteriormente à constituição da MC Assessoria a empresa Norauto Caminhões Ltda. deduzia do lucro tributável suas despesas com pessoal, entre outras. Posteriormente à constituição daquela foi possível planejar, de forma ilícita, o montante a deduzir do lucro real, cuja consequência é a redução da carga tributária desta, bem como a elevação da distribuição de dividendos, mediante apuração de altos lucros em empresa recém criada e optante pelo Lucro Presumido (MC Assessoria).

No curso deste procedimento fiscal, ficou comprovado, consoante conjunto probatório vasto, que a empresa MC Assessoria presta os mesmos serviços outrora prestados pelos funcionários integrantes do grupo econômico, porém, com elevado custo para os optantes do lucro real. Ressalta-se que o mais importante é que os serviços prestados não foram devidamente comprovados, através de relatórios de atividades, requisito essencial para dedução das despesas nas empresas optantes pelo lucro real. Outrossim, percebe-se que a indicação dos serviços prestados no corpo das notas fiscais fora feita de forma genérica.

Não se pode olvidar que o contribuinte simulou a prestação dos referidos serviços cumprindo as formalidades legais, com objetivo claro de redução da carga tributária e maximização da distribuição dos lucros e dividendos. Neste caso, observa-se claramente que substância e forma das operações, como foram realizadas, não se coadunam.

Conclui-se que o negócio realizado aparentemente, ou, simulado, não subsistirá, ou seja, a prestação dos serviços realizados pela MC Assessoria de fato não ocorreu, consequentemente, impondo-se a glosa das despesas respectivas.

O Código Civil do Brasil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002, estabelece que:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou,

se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

(...)"

A essência do negócio jurídico ocorrido foi a criação de despesas não comprovadas, através de atos simulados, cujo objetivo maior era a redução da carga tributária, conforme relato.

A simulação, tal qual se verifica na espécie, pressupõe que se procure fingir, disfarçar, mostrar o irreal como verdadeiro, dissimular a verdade.

No campo eminentemente privado, os atos anuláveis podem ser retificados, ou seja, as partes podem corrigir os vícios neles existentes, de forma a se compatibilizarem com a vontade da lei. De outra parte, o ato nulo é insanável, de modo que o ato simulado é nulo, não podendo produzir qualquer efeito, nem ser sanado.

O artigo 109 do Código Tributário Nacional dispõe, in verbis:

"Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

(...)"

Art. 118, do referido Código dispõe, in verbis:

"A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

O texto reproduzido traz as linhas gerais de interpretação e aplicação da legislação tributária aos fatos econômicos, quando intervêm atos jurídicos simulados.

O artigo 109 determina que os princípios gerais de direito privado não devem ser utilizados para definir ou conformar os efeitos tributários de seus institutos, conceitos e formas.

Portanto, os fatos relevantes para o nascimento da obrigação tributária (fatos econômicos, essencialmente) devem ser analisados com abstração das formas jurídicas sob as quais se apresentarem, sempre que a realidade econômica dos fatos, subjacentes à forma jurídica utilizada, se mostrarem vigorosamente distintos da roupagem jurídica que lhes foi imposta, mormente com artificialidade evidente.

Ainda é possível observar que o artigo 149, inciso VII, do referido Código dispõe que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Enquadramento Legal:

Infração - Glosa de Despesa não comprovada/existente na apuração do IRPJ:

- Artigos 247; 248; 249, inciso I; 251; 277; 278; 299 e 300 do RIR/99;
- Artigos 109; 116; 118 e 149 do CTN.

Infração - Glosa de Despesa não comprovada/existente na apuração da CSLL:

- Artigo 2º e 3º, inciso II, da lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 e alterações posteriores;
- Artigo 57, da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995 e alterações posteriores;
- Artigo 1º da Lei 9.316 de 22 de novembro de 1996;
- Artigo 28, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

2.6 Da qualificação da multa de ofício pela prática de Sonegação, Fraude e Conluio:

A Norauto Caminhões Ltda apura seu resultado fundamentado no Lucro Real Anual com pagamento de estimativas mensais calculadas com base em balanços de redução/suspensão. Este resultado é composto por contas de resultado representado por receitas, despesas e custos, cujo confronto ajustado concebe o fato gerador do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

As condutas supracitadas do contribuinte tiveram a finalidade, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, além de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento, conforme descrição abaixo.

De acordo com todo arrazoado produzido, não se questiona que a empresa Norauto Caminhões Ltda participou, inicialmente, da constituição da empresa MC Assessoria, todavia, em seguida cedeu as suas cotas para seus gestores, que por sua vez a controlam diretamente, configurando, assim, o supracitado grupo econômico.

Ato contínuo à constituição da MC Assessoria observa-se que os serviços anteriormente executados por funcionários próprios passaram a ser executados por valores muito superiores pela empresa recém criada. Contudo constatou-se que os funcionários desta vieram transferidos das empresas agora omadoras dos serviços. Conclui-se ainda que a empresa MC Assessoria não existe de fato, tendo sido constituída de forma simulada, para atender a objetivos específicos do grupo econômico.

O processo de constituição da empresa MC Assessoria se baseou nas benesses concedidas pelo artigo 51, parágrafo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, que possibilita a distribuição do lucro contábil quando superior ao presumido.

Diante deste regramento, algumas empresas pertencentes ao grupo econômico, quais sejam, Norauto Veículos Ltda, Jacuípe Veículos Ltda, Morena Veículos Ltda, Anira Veículos Ltda e Norauto Caminhões Ltda, estabeleceram que deveriam criar uma situação jurídica para se beneficiar diante do universo legal estabelecido.

A forma encontrada para conseguir o intento foi constituir fictamente uma empresa optante pelo lucro presumido para prestar serviços apenas a empresas ligadas com elevada margem de lucro.

Percebe-se que o grupo econômico demonstrou no papel, através de operações formais, uma intenção que não foi corroborada com os atos efetivamente praticados, ou seja, essência e forma não se coadunam. Os atos públicos praticados não tiveram outra finalidade a não ser esconder/dissimular os verdadeiros.

Após a leitura deste Termo de Verificação Fiscal não resta qualquer dúvida que a empresa MC Assessoria não existe de fato.

Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito comercial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Norauto Caminhões Ltda, reduzindo sensivelmente o valor do tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.

O artigo 71, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, dispõe o seguinte, in verbis:

"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."

O artigo 72, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, dispõe o seguinte, in verbis:

"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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

Neste cenário observa-se ainda que o artigo 73, da referida Lei, dispõe o seguinte, in verbis:

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

Entende esta Auditoria, consoante arrazoado elaborado neste item e em todo o trabalho realizado, que a conduta intencional adotada pela Norauto Caminhões Ltda para reduzir seu lucro tributável encaixa-se com perfeição nos conceitos acima mencionados.

Assim, conclui-se que de acordo com artigo 44, inciso II, da lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício será duplicada, mormente ter havido Sonegação, Fraude e Conluio praticada pelas empresas Norauto Caminhões Ltda, Morena Veículos Ltda, através de seus quotistas/administradores comuns, Norauto Veículos Ltda, Anira Veículos Ltda e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, entre outros partícipes do Grupo Econômico.

2.7. Das considerações acerca da possibilidade do lançamento referente ao ano-calendário 2007:

Havendo sido demonstrada a sonegação, o intuito de fraude, o dolo, a simulação e o conluio, o prazo de decadência não é mais contado da data da ocorrência do fato gerador, conforme o §4º do art. 150 do CTN, conclui-se que o início da contagem do prazo, a teor do inciso I do art. 173 do CTN, se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, qual seja 1º de janeiro de 2009, decaindo somente em 1º de janeiro de 2014, podendo, portanto, a glosa de despesas não comprovadas/existentes ser lançada de ofício até 31/12/2013.

2.8. Da Infração referente à Multa pelo não pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL:

Tendo em vista que para os anos-calendário de 2007 a 2009 a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento de estimativas

mensais, e em se considerando as infrações apuradas por esta fiscalização que alteram os resultados fiscais dos períodos e das estimativas citados, constata-se que a empresa deixou de efetuar diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL estimados.

A falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, conforme disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, inciso II, alínea b, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007), que diz:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multas:

...

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

...

na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica."

Corroborando entendimento do citado diploma legal, em 24 de dezembro de 1997, a Receita Federal do Brasil publicou Instrução Normativa SRF nº 93, cujo artigo 16, determina o seguinte:

"Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora, contados do vencimento da quota única do imposto."

Do todo acima exposto, foram cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, conforme constatação nos Demonstrativos de Apuração dos anos-calendário específicos, parte integrante deste Auto de Infração.

DA CONCLUSÃO:

Da análise da escrita contábil/fiscal e dos fatos acima expostos conclui-se que a despesa com prestação de serviços tomados da empresa MC Assessoria, nos moldes utilizados pela Norauto Caminhões Ltda, é indevida consoante diplomas legais vigentes.

Em função desta constatação foram recompostas as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, glosando-se as despesas acima citadas.

A multa de ofício referente a esta infração foi duplicada nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, por entender esta Auditoria que houve Sonegação, Fraude e Conluio nas operações intragrupo realizadas.

Ainda neste contexto, observa-se outra infração cometida pelo contribuinte cuja penalidade é a aplicação de multa isolada pelo não pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Dos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Em razão da infração cometida pelo contribuinte, já descrita no Termo de Verificação Fiscal, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária contra os diretores da Norauto Caminhões Ltda: Modezil Ferreira de Cerqueira (Diretor Presidente), fls. 77/83, e Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente), fls. 84/90.

Nos referidos Termos encontra-se descrita a conduta da empresa que resultou na autuação fiscal, já pormenorizadamente detalhada no Termo de Verificação Fiscal anteriormente citado e a razão da lavratura dos Termos de Solidariedade Passiva:

- *de acordo com a cláusula 7ª do Contrato de Constituição da Norauto Caminhões Ltda, vigente durante o período que impacta esta auditoria (2007 a 2009), a sociedade era administrada pelos sócios Modezil Ferreira de Cerqueira (Diretor Presidente), Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente).*

- *os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, tratam da sonegação, fraude e conluio que consoante arrazoado elaborado neste item e em todo o trabalho fiscal realizado se encaixa com perfeição na conduta materializada;*

- *a cláusula 17ª da consolidação citada dispõe que compete à Diretoria cumprir e fazer cumprir as cláusulas e condições deste contrato, com poder legal para garantir o regular funcionamento da sociedade, investidos de mais os seguintes:*

(a) Manter, sob sua guarda e responsabilidade, todos os títulos e valores mobiliários da sociedade;

(b) Decidir sobre a celebração de contratos, convênios, acordos, empréstimos e financiamentos do interesse da sociedade;

(c) Decidir sobre aquisição, locação, alienação, oneração ou gravame de bens imóveis;

(d) Decidir sobre a lotação de pessoal;

(e) Praticar todos os demais atos necessários ao exercício da administração social, exceto os que por lei sejam contrários aos interesses da sociedade ou que, por esse contrato sejam de atribuição da Reunião de Quotistas. (grifos nossos).

- *de todo o exposto nos Termos de Solidariedade Passiva e no Termo de Verificação Fiscal, conclui-se que houve infração a lei, Contrato Social ou Estatutos em face do não cumprimento da legislação em vigor, mediante conduta simulada dos diretores empossados;*

- *O artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), dispõe in verbis:*

"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. Grifos nossos.

- *ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva pessoal dos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira (Diretor Presidente) e Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente), nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).*

IMPUGNAÇÃO

O contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 28/05/2013 e apresentou a impugnação em 27/06/2013 (fls. 2.694/2.793), alegando, em síntese:

- *a nulidade da autuação, pela incompetência da autoridade administrativa para decretar a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria e Gestão Empresarial Ltda, empresa prestadora de serviços, haja vista a necessidade de lei regulamentadora prevendo o procedimento para a decretação;*

- *o impugnante integra um grupo de empresas estruturadas a partir de sistema de gestão pelo qual há uma empresa, a MC Assessoria, especificamente dedicada a prover as demais empresas nas necessidades de serviços-meio e back office (serviços contábeis, de recursos humanos, tecnologia da informação, serviços gerais, dentre outros tipicamente abrangidos sobre uma estrutura de serviços compartilhados), através de uma Central de Serviços Compartilhados e Central de Compras;*

- *a autoridade fiscal compondo um cenário em que tal estrutura de serviços compartilhados consubstancia um suposto esquema fraudulento, decretou a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, reputando-a "inexistente" e atribuindo suas atividades às empresas que contratam os seus serviços, ou seja, as empresas operacionais do grupo empresarial, dentre as quais o impugnante. Após cerca de nove meses de auditoria na contabilidade, documentos e atividades da contribuinte, a fiscalização, iniciada em 29/03/2012, restou concluída via lavratura de auto de infração*

que decretou a "inexistência" de uma terceira empresa fornecedora do impugnante e glosou as despesas contratadas pelo impugnante junto à MC Assessoria, para efeito de apuração do IRPJ e CSLL;

- a autoridade autuante desconsiderou a existência jurídica da empresa MC Assessoria como ente personalizado, decretando a ineficácia dos seus atos constitutivos, e, conseqüentemente, dos atos civis praticados pela empresa, inclusive o contrato de prestação de serviços celebrado com o impugnante, seus consectários obrigacionais e fiscais;

- a decretação da desconsideração da personalidade jurídica para efeitos tributários, pela Autoridade Administrativa, é matéria regida pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 116, parágrafo único, inserido pela Lei Complementar nº 104/2001. Ocorre que, consoante se infere da redação do dispositivo, a forma de decretação da desconsideração de atos ou negócios jurídicos visando dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo deverá observar "os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária". A norma, como se vê, carece de regulamentação. Sem a lei estabelecendo o procedimento, resta inaplicável a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos supostamente dissimulados;

- em dado momento, foi editada a Medida Provisória nº 66/02, em cujos artigos 13 a 19 foram editados os dispositivos estabelecendo "Procedimentos Relativos à Norma Geral Anti-Elisão", regulamentando, assim, a regra do art. 116 do CTN, mas durante o trâmite do diploma normativo nas instâncias legislativas, contudo, até a sua conversão na Lei nº 10.637/02, o texto referente à regulamentação do procedimento relativo à desconsideração foi suprimido, de modo que esta possibilidade de atuação da Autoridade Administrativa continua pendente de autorização no direito positivo. A propósito, é reiterado entendimento do CARF quanto à natureza do dispositivo do art. 116 do CTN, que, de eficácia limitada, queda inaplicável enquanto não sobrevier sua regulamentação;

- pretender fugir ao regime jurídico do art. 116 do CTN e aplicar regras análogas a do Código Civil, para elidir a inaplicabilidade do regime fiscal de desconsideração, tampouco traz melhor sorte à pretensão fiscal, pois, de logo, já se reputa prejudicada a aplicabilidade da legislação civil geral para a espécie, na medida em que a lei tributária é norma especial, quando se trata de ato de lançamento de obrigação tributária, não podendo, ante o princípio da especialidade, recusar a sua aplicação em prol de norma geral, tal qual a lei civil. Por sua vez, o regime de desconsideração da personalidade jurídica do direito civil, sobre não se aplicar preferencialmente ao regime tributário, ante o postulado da especialidade, requer, ainda mais, a decretação pela autoridade judicial, consoante se infere do art. 50 da codificação privada, a saber:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

- *na mesma esteira, o regime jurídico de simulação, do art. 167 da lei civil, evocado pela autoridade autuante para fundamentar o seu ato de desconconsideração da personalidade jurídica, também requer a intervenção do órgão do Poder Judiciário. De efeito, a simulação, enquanto vício, da vontade na produção do ato jurídico, é hipótese de nulidade, e, como tal, não pode ser reconhecida senão por decisão do órgão jurisdicional, conforme determinado no art. 168, parágrafo único, do Código Civil;*

- *demonstra-se que nem mesmo a aplicação do regime geral de desconconsideração, tampouco a hipótese de simulação, enquanto vício de vontade passível de macular o ato jurídico, ambos da lei civil, lastreiam a atuação da autoridade autuante no caso concreto, ao arrogar-se competência para decretar veredito normativo que, nos termos da lei, é privativo da autoridade judicial;*

- *a autoridade fiscal decretou a desconconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, reputando-a "inexistente", ao supostamente vislumbrar nesta estrutura de gestão de redundâncias e sinergias, com a otimização do atendimento às necessidades comuns de todas as empresas através de uma única estrutura hospedada por uma empresa focada exclusivamente em tais atividades meio, um suposto engenhoso esquema fraudulento que pretendeu combater com o presente Auto de Infração;*

- *ocorre que o procedimento administrativo em pauta, no qual se operou a análise das atividades do impugnante, que teve a sua contabilidade auditada e os recolhimentos tributários escrutinados, corresponde a procedimento administrativo em que o contribuinte fiscalizado, e, assim, parte no PAF que daí foi instaurado, é o próprio Impugnante, e não a MC Assessoria;*

- *todas as alegações e supostos elementos que conduziram à autuação não se referem ao autuado, mas sim à MC Assessoria: quais as atividades da MC Assessoria? Ela prestava serviços? Ela tinha conta em banco? Ela tinha empregados em folha, quantos e desenvolvendo quais atividades? Ela tinha contratos com fornecedores? Quais os custos e despesas da MC Assessoria? Os custos e despesas estavam contabilizados? A MC Assessoria detinha contrato de prestação de serviços com as empresas do grupo? Ela emitia nota fiscal? A MC Assessoria declarava e recolhia os tributos sobre as receitas auferidas? Essas são as questões fundamentais para o deslinde do feito, porém, nenhuma dessas questões foi respondida pela auditoria realizada pela Autoridade Fiscal, exatamente porque sua análise se centrou na empresa fiscalizada e autuada e não a MC Assessoria;*

-
- *demonstra-se, destarte, a total incongruência do ato de lançamento: decreta a desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa dentro de um procedimento fiscalizatório que tem como objeto uma outra empresa. Mutatis mutandis, é como se o Ministério Público movesse uma denúncia criminal contra Fulano de Tal, e, na peça acusatória, descrevesse como fundamento um ato cometido por Beltrano;*
 - *a incongruência, verdadeira inépcia do ato de lançamento, está expressa e simbolizada em uma constatação: um ato jurídico, ou é válido ou não é; ou é nulo ou não é. Não pode ser um e outro ao mesmo tempo. Temos, porém, que este mesmo Auto de Infração que decreta a nulidade da constituição da MC Assessoria foi lavrado contra 9 empresas, dentre as quais o impugnante, e deverá ainda ser, certamente, lavrado contra outras tantas, na medida em que o mesmo grupo empresarial é composto por mais de 10 empresas que contratam os mesmos serviços junto à MC Assessoria;*
 - *lógico e coerente, do ponto de vista formal/procedimental, seria que fosse instaurado um procedimento de desconsideração contra a própria MC Assessoria, e, caso fosse afinal consumada a desconsideração, os lançamentos contra as empresas que contrataram seus serviços seriam meros reflexos. Agora, contudo, corre-se o risco, completamente inusitado, de que a MC Assessoria tenha decretada sua nulidade em um auto lavrado contra uma determinada empresa; e seja mantida, na apreciação dos outros autos de Infração, válida para as demais, ou vice-versa!;*
 - *medida excepcional que é, a desconsideração da personalidade jurídica, inclusive na hipótese de alegada simulação, exige, como premissa fundamental de segurança, como método de máximo suporte fático e probatório do ato de desconsideração e a oferta do contraditório à pessoa cuja desconsideração é pretendida;*
 - *fato é que o procedimento administrativo instaurado contra um determinado contribuinte não é idôneo para decretar a desconsideração da personalidade jurídica de um outro contribuinte, totalmente alheio ao procedimento fiscalizatório epígrafado. Trata-se de absoluta ineficácia do procedimento administrativo fiscal que pretende afetar a esfera jurídica de outrem além daquele sujeito passivo que é objeto da auditoria, ficando patente o desvio de forma que enseja a nulidade. Vale ainda ressaltar que este auto de infração é modelo idêntico para as diversas empresas do grupo empresarial em epígrafe, que contratam serviços compartilhados nos mesmos moldes, perante a mesma MC Assessoria;*
 - *o fato é que o impugnante integra grupo empresarial composto por mais de uma dezena de empresas, preponderantemente do ramo do varejo automotivo. Tal cenário, que o fiscal autuante falhou em descrever com precisão, demanda, como um paradigma de gestão, eficiência e plataforma para a expansão*

das atividades e negócios do grupo empresarial, a instalação de uma central de serviços compartilhados para atender a todos os negócios existentes e àqueles a serem futuramente instalados;

- as necessidades de um ambiente econômico crescentemente competitivo, em que os negócios, sobretudo aqueles que operam no varejo, via mera revenda, trabalham com margens de lucro cada vez mais exíguas, exigem uma estrutura de compartilhamento de serviços-meio, ou seja, serviços que não dizem respeito ao negócio principal da empresa e geram redundâncias quando instalados em cada uma das unidades do grupo isoladamente. Uma empresa do grupo hospeda a central de serviços e fornece às demais unidades de negócio tais utilidades que geram demanda comum a todas elas, de modo que aquilo que o fiscal autuante pretendeu caracterizar como fraude não é senão o paradigma do mercado quando se trata de estrutura de gestão de serviços-meio, administrativos e back office em grupos empresariais;*

- o autuante, revelando, reiteradamente, pouco rigor e descompromisso com a verdade material, sobre não escrutinar as bases econômicas e fáticas que pautaram a estrutura de serviços compartilhados fornecida pela MC Assessoria, tampouco, manteve-se fiel à realidade, inclusive fiscal e contábil, dos fatos, quando pretendeu apurar o IRPJ e a CSLL do impugnante partindo da "inexistência" da MC Assessoria. De fato, para neutralizar a existência da MC Assessoria como pessoa jurídica autônoma, o autuante imputou os valores de IRPJ e CSLL pagos por esta empresa às empresas contratantes, inclusive o impugnante. Deveria, porém, além de haver imputado tais valores de IRPJ, fazê-lo igualmente quanto aos demais tributos federais, inclusive PIS/Cofins e contribuições sociais, além de, igualmente, atribuir às contratantes também as despesas incorridas pela própria MC Assessoria, inclusive despesas com pessoal, fornecedores, e todas aquelas assim admitidas, como dedutíveis, pela legislação do IRPJ;*

- os dispêndios incorridos pela pessoa jurídica são, ou não, dedutíveis para efeito de apuração de IRPJ e CSLL na estrita medida em que se conformam aos critérios do art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99 (RIR/99). Trata-se de aspectos técnicos, de fundamental relevância, que a lavratura em momento algum considerou;*

- o lançamento manteve a sua verve persecutória quando determinou a aplicação da multa qualificada. Para tanto, atribuiu ao impugnante atos de sonegação e fraude com a aplicação da multa em dobro do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96. A mansa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), entende que a aplicação da multa qualificada requer a demonstração específica e inequívoca do dolo do contribuinte sob a forma da intenção de fraudar o Erário, logro probatório do qual a lavratura sequer se aproxima;*

- a lavratura está permeada de uma má compreensão generalizada da estrutura negocial e de gestão do impugnante, e do grupo de empresas que integra, o que, refletindo diretamente*

o modelo amplamente adotado no mercado, e reconhecido pela própria Receita Federal do Brasil, fornece o grau de incompatibilidade que a lavratura aufere a partir dos fatos que pautam a lide e das normas jurídicas que regem o tema, tudo o que, subsequente e especificamente, nas suas diversas nuances e vertentes, restará demonstrado, como suficiente para o cancelamento da autuação;

- o estabelecimento de uma estrutura de serviços compartilhados na MC Assessoria não consubstancia mero capricho, muito menos engenho fraudulento como surpreendentemente pretendeu caracterizar o autuante, mas sim um passo do grupo empresarial, e do Impugnante como unidade de negócio nele inserida, visando atender a exigências inexoráveis da realidade de mercado, quanto à otimização dos custos do negócio via capitalização das sinergias e ganhos de escala tão necessários em um mercado que pratica margens cada vez mais estreitas, conforme relata no item III da impugnação “A racionalidade econômica e o propósito negocial da estruturação de central de serviços compartilhados, via MC Assessoria”;*

- salta aos olhos que, após nove meses de auditoria dentro das diversas empresas do grupo empresarial, a fiscalização tenha passado ao largo das atividades e negócios realizados pela MC Assessoria e, conseqüentemente, da constatação do valor agregado pela empresa à estrutura do grupo. A mensagem que o Termo de Verificação Fiscal transmite para aquele que o lê é de que a MC Assessoria não detém custos nem despesas, não tem qualquer legitimidade contratual perante terceiros, não realiza qualquer operação ou negociação em prol do grupo de empresas, enfim, não desenvolve qualquer atividade;*

- apesar de haver sido objeto das diligências da autoridade fiscal, conforme atestam os Termos de Intimação anexos, endereçados pela fiscalização diretamente à MC Assessoria, em momento algum esta empresa foi, ela própria, retratada nos autos do PAF como uma entidade per se, com sua contabilidade, custos, despesas, contratos, ativos e passivos, analisados e auditados. Tal circunstância, ou seja, a virtual ausência da MC Assessoria do PAF, observa-se, foi utilizada pela fiscalização como plataforma de sustentação da pretensão fiscal empunhada na autuação, baseada na desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, por suposta “inexistência”, o que explica porque a MC Assessoria não foi autuada, fosse a título de alvo da desconsideração, como co-devedora ou qualquer outra modalidade;*

- a auditoria, dado que teve como alvo o impugnante, não analisou a contabilidade da MC Assessoria, que é empresa distinta, não arrolou os negócios em que esta figura, não abriu seus custos e despesas, que são insumos para a prestação dos serviços às demais empresas do grupo e justificam o preço cobrado e as despesas incorridas nas contratantes. A única referência, no Termo de Verificação Fiscal, às atividades da MC Assessoria é o seu quadro de funcionários. E assim o faz a*

fiscalização no afã de comprovar a sua tese de que a MC Assessoria é mero repositório de empregados, sem qualquer atividade. Observa-se que a própria auditoria, ao identificar o quadro de empregados da MC Assessoria, e as funções que exercem, demonstra e reconhece que a empresa presta serviços e, mais ainda, quais os serviços que presta, exatamente aqueles que são objeto da função das pessoas ali arroladas e de cada uma das equipes que, podemos identificar, ali estão descritas.

- é natural que, em se tratando da implementação de um compartilhamento intra-grupo, os empregados que serão alocados à empresa hospedeira da Central de Serviços Compartilhados – CSC, sejam oriundos de cada uma das unidades que serão atendidas pela provedora dos serviços, dado que não há ruptura no relacionamento de um lado ou de outro, aproveita-se a experiência acumulada pelo colaborador, garante-se a sucessão trabalhista e os direitos dos empregados, e se alavanca o vínculo patrão-empregado a partir de uma relação pessoal já consolidada, pelo empregado, dentro do próprio grupo;*

- é de estranhar o questionamento da fiscalização quanto ao local de trabalho dos empregados da MC Assessoria, que se encontram baseados nas empresas contratantes. Se uma determinada empresa contrata com a KPMG, por exemplo, um outsourcing de compliance fiscal, onde será que os colaboradores cedidos vão trabalhar, escriturando os lançamentos, preenchendo as declarações, gerando os documentos de arrecadação e efetuando os recolhimentos? É evidente que as pessoas cedidas ficarão alocadas dentro do cliente, onde toda a documentação que é utilizada no dia-a-dia do trabalho está baseada. A lógica utilizada pela fiscalização, para questionar os serviços contratados pelo impugnante e prestados pela MC Assessoria, diferente da lógica que pautou as empresas na estruturação da CSC, não guarda qualquer compromisso com a racionalidade econômica e o propósito comercial, não podendo se considerar compreensível sob uma perspectiva empresarial de desempenho e eficiência;*

- são inúmeras as transações, despesas, custos e negócios em geral que a MC ASSESSORIA celebra no mercado, sempre com a finalidade de prover serviços e centralizar despesas das empresas operacionais que compõem o Grupo MC. Apenas revendedoras de veículos, como já descrito nesta impugnação, são 14 unidades e estabelecimentos, cuja demanda por serviços de back office e fornecimento de insumos e outras utilidades, cada vez maior, é atendida pela MC Assessoria;*

- a MC Assessoria provê, efetivamente, utilidades às contratantes, via prestação de serviços realizada por seu quadro de empregados, cujas equipes e respectivas funções são identificadas e descritas no relatório da própria auditoria. Assim, no intuito de exaurir as informações relativas às atividades da MC Assessoria é de se escrutinar, e trazer a lume e ao crivo do julgador administrativo, suprimindo omissão da auditoria fiscal neste ponto fundamental e caro à pretensão fiscal, as despesas, custos e atividades especificamente desenvolvidas pela citada empresa, demonstradas a partir da*

escrituração contábil, documentos e evidências que, disponibilizadas à fiscalização, foram ignoradas na lavratura. Objetivamente, temos que as atividades da MC Assessoria se centram em: Central de Serviços Compartilhados, prestados pela própria MC Assessoria via fornecimento de mão-de-obra em serviços-meio e central de compras e contratação de fornecedores comuns às diversas empresas do grupo;

- todas as despesas, custos, contratos, negócios e atividades em geral, promovidas pela MC Assessoria, estão amparados e lastreados em documentos anexos, notadamente a contabilidade da empresa (Doc. Nº 05), além de instrumentos, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. Nº 06). Finalmente, acompanha a presente impugnação Relatório de Especialista elaborado pela consultoria Ernst & Young Terço, avaliando e atestando todas as atividades desenvolvidas pela MC Assessoria, desde o seu estabelecimento até 2011, conforme anexo (Doc. Nº 07);*

- a descrição do quadro de funcionários da MC Assessoria, com destaque para a função exercida, e a composição das equipes setoriais, representadas na folha de pagamento da empresa, comprovam e identificam os serviços prestados pela MC Assessoria, que compõem a Central de Serviços Compartilhados, tudo conforme descrição realizada pelo próprio autuante;*

- demonstra-se, conforme relatório transcrito no Termo de Verificação Fiscal e folha de pagamento da MC Assessoria (anexa em Doc. Nº 02), a prestação, a partir da força de trabalho da própria prestadora, dos seguintes serviços compartilhados, às demais empresas do grupo:*

(a) serviço de contabilidade;

(b) serviço de compliance fiscal;

(c) serviço de consultoria em recursos humanos;

(d) serviço de tecnologia da informação;

(e) serviço de crédito e cobrança;

(f) serviço de consultoria financeira e securitária (F&I).

- o volume de serviços prestados pela MC Assessoria expandiu-se significativamente desde a sua instalação, exigindo o aumento do seu quadro de empregados, ao longo dos anos. A empresa saiu de 46 empregados em 2007 para 127 empregados em 2011, conforme demonstram as folhas de pagamento anexas (Doc. Nº 02), e destacado ainda pelo Relatório da Ernst & Young Terço (Doc. Nº 07);*

- observa-se que, na linha de uma estrutura típica de serviços compartilhados, não se identifica a alocação ao CSC de atividades vinculadas ao negócio principal das empresas operacionais, ou seja, não houve incorporação, ao quadro de pessoal da MC Assessoria, de vendedores, gerentes de vendas,*

consultores de oficina, mecânicos e demais colaboradores vinculados ao core business das empresas. A estrutura de back office e serviços compartilhados deve se resumir a atividades meio, e assim se dá na MC Assessoria;

- por meio da centralização dos relacionamentos com fornecedores diversos, de insumos, mercadorias e serviços comuns às empresas do Grupo MC, a MC Assessoria viabiliza ganho de escala e gestão uniformizada e centralizada dos processos de compras, agregando valor ao grupo via estruturação de uma central de compras e contratação de fornecedores comuns;*

- todas estas transações, operações, negociações e contratações estão devidamente documentadas e contabilizadas na empresa, e demonstram, reiteradamente, e em conjunto com as demais evidências já apontadas, a existência, necessidade e o valor da MC Assessoria dentro do grupo empresarial, como prestadora de serviços ao impugnante e às demais empresas do Grupo MC;*

- conforme lançamentos contábeis (Doc. N° 05 anexo), lastreados em instrumentos, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas, também colacionados aos autos (Doc. N° 06 anexo), identificam-se diversas áreas de atuação da central de compras, como estrutura proporcionadora de escala na aquisição de insumos e contratação de fornecedores, dentre as quais podemos indicar as seguintes:*

(a) serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo;

(b) aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo;

(c) serviço de catering e alimentação para os colaboradores do grupo;

(d) serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas do grupo;

(e) serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo;

(f) aquisição de insumos de informática;

(g) aquisição de material de escritório;

(h) contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras;

(i) contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo;

(j) contratação de serviços de propaganda e marketing para as empresas do grupo.

- não passa despercebido que figuram entre as fornecedoras da MC Assessoria empresas de reconhecida credibilidade no mercado, dentre outras entidades que negociaram e entabularam com a MC Assessoria negócios jurídicos válidos e representativos operacional e economicamente. Desnecessário*

afirmar que tais entidades nunca se prestariam a colaborar com um teatro fraudulento como aquele roteirizado pela fiscalização no Auto de Infração em epígrafe;

- *salta aos olhos a disparidade que se identifica do cotejo entre o cenário idealizado pelo autuante, em que a operação da MC Assessoria é fictícia, e a realidade negocial, em que a empresa detém volume significativo de operações, com múltiplos e idôneos fornecedores, legitimadas jurídica e economicamente a partir de uma estrutura racional imposta pelo mercado, baseada na eficiência e na redução de custos;*

- *queda assim demonstrada, mais uma vez, a precariedade da lavratura, quanto ao suporte fático que pretende construir, na medida em que, ao resumir as atividades da empresa à folha de pagamento, ignora vertente relevante e estratégica da atuação da MC Assessoria, que é a operação de centro de compras e contratação de fornecedores comuns;*

- *sendo esta estrutura uma opção racional do contribuinte, consectário do direito à autonomia privada e livre exercício da atividade econômica, visando a maior eficiência de sua atividade econômica, veremos afinal a caracterização jurídica desta estrutura, que, ver-se-á, não representa novidade para o Fisco, cujo entendimento em nada reprime a autonomia privada do contribuinte ao formatar as suas operações, baseado em critérios de eficiência, fazendo uso do formato dos serviços compartilhados intragrupo;*

- *neste contexto, o contrato de prestação de serviços compartilhados provê ao grupo empresarial integrado por interesse comum uma estrutura jurídica que viabiliza uma gestão integrada de custos e despesas, incrementando a eficiência dos processos vinculados aos serviços-meio, entre empresas do grupo, e, por consequência, a eficiência da própria gestão do core business de cada unidade empresarial;*

- *o contrato de prestação de serviços compartilhados é um negócio jurídico que implementa a gestão centralizada de serviços administrativos, back office, custos e/ou despesas comuns a todas as empresas do grupo, de modo que uma entidade empresarial otimize as sinergias e agregue escala às operações redundantes das empresas, centralizando-as e, afinal, reduzindo custos e agregando valor ao grupo como um todo. São objeto de contrato de prestação de serviços compartilhados, dentre outros: serviços de assessoria contábil, assessoria jurídica, programação, coordenação, controle orçamentário, consultoria financeira, serviços de informática, assistência no domínio da produção, das compras, serviços de recrutamento e treinamento, prestados pela própria Central de Serviços Compartilhados; e também a centralização de despesas comuns e compartilhadas entre as empresas do grupo, a exemplo de despesas com pessoal terceirizado, relativas a publicidade, marketing, divulgação, informação de conjuntura, métodos de gestão, assistência de cobrança, consultorias especializadas,*

serviços gerais, serviços legais, dentre outros, contratados de forma centralizada em fornecedores terceiros;

- o contrato de prestação de serviços compartilhados não se confunde, ressalte-se, com o contrato de rateio de despesas. Malgrado tenham objeto semelhante o contrato de rateio de despesas e o contrato de prestação de serviços compartilhados guardam diferença em elemento fundamental, que é a causa do negócio. O contrato de rateio de despesas é transação fora do mercado, que tem como objeto prestações que são marginais ao objeto social da prestadora, e visa atender exclusivamente a entidades sob controle comum e sem auferir qualquer mais-valia; ao passo que o contrato de prestação de serviços compartilhados é prestação de serviços a mercado, tendo como objeto prestações que constituem a própria expertise da prestadora, ou seja, seu objeto social, o que faz com fito de lucro, podendo oferecê-los não apenas a unidades do mesmo grupo de empresas, mas também, eventualmente, a outras empresas alheias ao grupo empresarial. Daí porque sua prestação é formalizada via emissão de nota fiscal, e os pagamentos pelos serviços prestados consubstanciam receita e são tributáveis na empresa que centraliza o rateio, inclusive por PIS/Cofins;*

- o contrato de prestação de serviços compartilhados é, efetivamente, a estrutura implementada pela MC Assessoria, que presta serviços em condições de mercado e, sobre o preço cobrado, emite nota fiscal e recolhe todos os tributos incidentes, inclusive IRPJ, CSLL e PIS/Cofins, nos termos de DIPJs anexas (Doc. N° 08). Daí porque, na medida em que não realiza rateio, mas sim desenvolve atividade econômica como qualquer outra, com fito de lucro, a MC Assessoria agrega margens de lucro (markup) aos seus preços, como retribuição, ou contraprestação, à mais-valia gerada às empresas contratantes, pelo valor que lhes agrega a partir da estrutura que disponibiliza, do expertise consolidado sobre os serviços oferecidos, da uniformização de padrões e procedimentos, da centralização e otimização de processos, e da redução de custos;*

- não há qualquer grau de ilicitude na contratação com empresas do mesmo grupo econômico, muito menos em uma estrutura em que uma das causas da sua criação reside justamente no fato de se tratar de empresas do mesmo grupo; do contrário, não seria compartilhamento, centralizado e com padrões uniformes. O contrato intragrupo é, per se, negócio jurídico lícito e válido;*

- sabe-se, sim, que os negócios jurídicos realizados entre empresas do mesmo grupo econômico sofrem, quanto às margens de lucro aplicáveis, o controle das normas de distribuição disfarçada de lucros "DDL", do art. 60 do Decreto-Lei n° 1.598/77 e art. 464 do sejam concretizadas em condições análogas às de mercado. Em nenhum momento, porém, as margens de lucro empregadas na prestação de serviços realizada pela MC Assessoria foram objeto de questionamento por parte da auditoria, o que só reitera a regularidade da estrutura implementada sob todos os aspectos, inclusive sob o controle fiscal das margens de lucro nas transações intragrupo,*

proporcionado pelas regras de DDL. E se a auditoria não aplicou as regras de DDL, ou seja, não utilizou os controles fiscais de markup intragrupo, é porque os preços da prestação realizada pela MC Assessoria são absolutamente normais e razoáveis, por compatíveis com a realidade de mercado;

- em dado momento, algo que em passant, a Autoridade Fiscal pretende apontar, sem exatamente quantificar, ou melhor, sem questionar tecnicamente, nas despesas contraídas, bases de preço superiores às que entende adequadas à prestação de serviços da MC Assessoria, entretanto, tal juízo, equivocado, decorre exatamente da total sub-representação da realidade contábil, financeira e jurídica da MC Assessoria nos autos do PAF, do qual consta, dentre as diversas atividades, custos e despesas da entidade, apenas a folha de pagamento. De fato, a Autoridade Fiscal, quando analisa os cenários de despesas do impugnante pré e pós MC, compõe um quadro distorcido, exatamente porque a sua visão estava limitada à despesa com empregados, quando os custos, e, portanto, os serviços, da MC Assessoria, não se referem apenas a empregados (cessão de mão-de-obra especializada), mas também e, substancialmente, em valores, a serviços, insumos e utilidades diversas que adquire, como central de compras, de terceiros no mercado para fornecer às empresas do Grupo MC;*

- não procede a tese, da auditoria, de que os trabalhadores após migrarem para a MC Assessoria passaram a custar mais caro, mas sim que, entre os custos faturados pela MC Assessoria às empresas operacionais, estão não apenas na mão-de-obra cedida, mas também inúmeros outros custos e despesas compartilhados entre o grupo através da estrutura criada, a exemplo da contratação de escritórios de advocacia, assistência médica para os colaboradores do grupo, consultorias e auditorias, e até mesmo aquisição de vestuário padronizado para todo o grupo. Tal circunstância exigiria, para o comparativo, proposto pela fiscalização, ser fiel à realidade, que, às despesas de empregados anteriores à migração, fossem acrescentadas as despesas outras incorridas na MC que compuseram os custos desta empresa na prestação de serviços compartilhados ao impugnante;*

- a comprovar que os níveis de preço praticados pela MC Assessoria são absolutamente razoáveis, e mesmo módicos, está a proporção entre o custo da MC e o faturamento das empresas do grupo, cujos serviços de back office, administrativos, centrais de compras e fornecedores comuns estão todos concentrados e custeados na MC Assessoria. Vê-se que as despesas que a MC Assessoria fatura às empresas operacionais correspondem, no período fiscalizado, a um percentual anual médio de 0,97% da receita bruta das empresas, conforme mostra demonstrativo de fl. 2744, número que se pode de plano afirmar é pequeno para o nível de serviço demandado pelas empresas do grupo, e o escopo abrangente dos serviços prestados, como já retratado acima. Decerto que, caso se almejasse engendrar um estratagema fraudulento para drenar recursos das empresas e escapar à*

tributação, não soaria compreensível tamanha exposição, com riscos legais de toda ordem, para lograr um benefício de meros 0,97%;

- a MC Assessoria, portanto, como qualquer outra empresa, prestando serviços, cobra preço, no qual está incluída margem de lucro que viabilizará a continuidade das suas atividades, a expansão e a evolução do negócio, investimentos no aprimoramento dos serviços prestados e contratação de mais quadros, cenário que, como já retratado nesta impugnação e demonstram as folhas de pagamento anexas (Doc. N° 02), caracterizou, desde o surgimento, a dinâmica da MC Assessoria, que iniciou com folha de 46 empregados e em 2011 passou abrigar 127 pessoas em seus quadros;*

- de todo o exposto, fica caracterizada: I) a existência da MC Assessoria como entidade dotada de substância jurídica e de fato, figurando como sujeito contratante em negócios jurídicos entabulados com inúmeros fornecedores, empregados, pessoas físicas e pessoas jurídicas, terceiros em geral sem qualquer vinculação com a empresa, muitos deles instituições reconhecidamente idôneas e rigorosas em seus relacionamentos no mercado; II) a validade do contrato de prestação de serviços compartilhados, como ato jurídico dotado de propósito negocial e racionalidade econômica e executado através de efetiva prestação de serviços realizada pela MC Assessoria.*

- demonstra-se, com base em todas as evidências acima referidas, inclusive aquelas descritas pela própria auditoria no Termo de Verificação Fiscal, que a vontade manifestada e consumada contratualmente, seja na constituição da MC Assessoria, como ente personalizado, seja na celebração e cumprimento do contrato de prestação de serviços compartilhados e central de custos e despesas, celebrado entre esta empresa e as demais que compõem o grupo empresarial, guarda perfeita e absoluta consonância e correspondência com a realidade dos fatos, tanto objetiva quanto subjetivamente, ou seja, tanto pela prestação contratada quanto pelas pessoas obrigadas, sendo inaplicável a desconsideração da personalidade jurídica, pretendida pelo autuante, como também o art. 167 do Código Civil, sendo absolutamente despropositado falar-se em simulação, quando o ato jurídico reflete exatamente a vontade manifestada e as pessoas que nele intervieram, com as respectivas obrigações;*

- a jurisprudência do CARF é absolutamente rigorosa no sentido de que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, inclusive sob alegação de simulação, deve ser acompanhada de demonstração robusta e inequívoca, por parte da autoridade fiscal, da fraude alegada. Análise criteriosa dos autos do PAF revela que em momento algum a autoridade fiscal se vale de provas efetivas, muito menos contundentes, da fraude ou simulação que alega. Sua pretensão, de desconsideração da personalidade jurídica, pauta-se efetivamente numa pré-concepção de má-fé do contribuinte, que impregna o juízo da auditoria, e a impede de realizar um escrutínio isento e técnico da realidade negocial do impugnante e do grupo econômico que integra;*

• todos os elementos que a autoridade autuante pretende utilizar para caracterizar o suposto enredo fraudulento na verdade são dados e circunstâncias de fato que, pelo contrário, justificam, do ponto de vista negocial, e, mais ainda, exigem a implementação da estrutura de serviços compartilhados adotada pela Impugnante: a existência de um grupo de empresas sob controle comum; a alocação de funcionários das empresas operacionais numa Central de Serviços Compartilhados recém instalada, na MC Assessoria; a cessão dos empregados para prestação de serviços de back office e administrativos nas dependências das empresas operacionais; a centralização da contratação de despesas e aquisição de insumos numa central de compras que atende a todo o grupo;

• demonstrada a substância negocial e econômica, além da formal e jurídica, do negócio sob o qual a MC Assessoria presta serviços compartilhados ao impugnante e demais empresas do Grupo MC, não pode subsistir a glosa de despesas decretada pela autoridade fiscal, impondo-se o cancelamento de lavratura, o que se requer desde já;

• para constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL, como levou a cabo na lavratura em epígrafe, o autuante glosou as despesas contratadas pelo impugnante junto à MC Assessoria, reputando-lhes indedutíveis para efeito de apuração dos tributos sobre a renda e o lucro da pessoa jurídica. A lavratura simplesmente decretou, genericamente, a desnecessidade ou inexistência de despesa dedutível. Eximiu-se de escrutinar os critérios de dedutibilidade da legislação do IRPJ, ou cotejá-los com a atividade desenvolvida pela prestadora, MC Assessoria, no caso concreto;

• efetivamente, não existe despesa dedutível ou indedutível per se, mas sim despesas que, individualmente consideradas, se subsumem ou não aos critérios do art. 299 do RIR/99, que em seu caput e §§1º e 2º, enuncia cláusula geral de dedutibilidade dos dispêndios não ativáveis, verbis:

"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)."

• as despesas dedutíveis são aquelas necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ou seja, são as despesas usuais ou normais para a realidade negocial, operacional e empresarial da pessoa jurídica. A definição de despesa necessária, e, portanto, dedutível, é complementada via contraposição à mera liberalidade, que é exatamente a despesa

não necessária: o ato gracioso e de mero favor que a empresa realiza e, assim, não guarda coerência com a lógica segundo a qual a atuação empresarial deve visar a mais-valia, o lucro. Todos os dispêndios que, não sendo custos, são realizados dentro da perspectiva de destinar-se a produzir e gerar resultado positivo na atividade econômica da pessoa jurídica, sendo inerentes ao contexto empresarial e compreensíveis dentro dessa moldura, são considerados despesas dedutíveis. Fixada tal premissa, não requer grande esforço para constatar que os serviços prestados ao impugnante pela MC Assessoria consubstanciam despesas necessárias às atividades do impugnante, na medida em que provêem de utilidades absolutamente necessárias para o desenvolvimento de suas atividades empresariais, conforme já relatado nesta impugnação;

- do conteúdo dos serviços prestados ao impugnante pela MC Assessoria, já citados, deflui claramente que os dispêndios a eles relacionados consubstanciam despesas necessárias às atividades do impugnante, na medida em que a provêem de utilidades absolutamente necessárias para o desenvolvimento de suas atividades. Sem poder contar com serviços de contabilidade, recursos humanos e tecnologia da informação, por exemplo, o impugnante não terá a mínima estrutura para poder desenvolver a sua atividade fim que é a venda a varejo de veículos automotores, partes e acessórios, e prestação de serviço de manutenção e instalação de peças em veículos automotores;*

- os serviços prestados pela MC Assessoria, que compõem a Central de Serviços Compartilhados são comprovados e identificados a partir da descrição, realizada pelo próprio auditor fiscal, do quadro de funcionários da MC Assessoria, apontando a função que cada um exerce, e permitindo identificar, pelo cotejo da função e o cargo, a composição das equipes setoriais, representadas na folha de pagamento da empresa, conforme reprodução digitalizada de passagem do Termo de Verificação Fiscal e folha de pagamento da MC Assessoria, anexa à presente. Ali estão demonstrados os serviços de contabilidade; serviço de compliance fiscal; serviço de consultoria em recursos humanos; serviço de tecnologia da informação; serviço de crédito e cobrança; serviço de consultoria financeira e securitária (F&I); dentre outros;*

- o fornecimento de utilidades e serviços comuns contratados pela MC Assessoria perante terceiros, via central de compras, para provimento de despesas e custos comuns do impugnante e demais empresas do Grupo MC, encontram-se demonstradas e comprovadas via lançamentos contábeis (Doc. N° 05 anexo), instrumentos contratuais, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. N° 06 anexo), identificam-se diversas as áreas de atuação da central de compras, como estrutura proporcionadora de escala na aquisição de insumos e contratação de fornecedores, dentre as quais podemos indicar as seguintes: serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo; aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo; serviço de catering e alimentação para os colaboradores do grupo; serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas*

do grupo; serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo; aquisição de insumos de informática; aquisição de material de escritório; contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras; contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo;

- comprovada a efetiva realização dos serviços pela MC Assessoria, via fornecimento das utilidades e atendimento das demandas de serviços administrativos, back office e central de compras, do impugnante e demais empresas operacionais do grupo empresarial, incumbiria à fiscalização, como motivação absolutamente imprescindível à glosa das despesas, apontar e demonstrar, especificamente, dentro do universo de despesas contratadas e dedutíveis, qual a parcela, fração ou item que efetivamente não foi prestado, no seu julgamento;*

- falta à autoridade fiscal competência para, e tampouco é ato compatível com a regra-matriz do imposto sobre a renda e o modo de sua apuração, glosar genericamente despesas, por supostamente inexistentes, quando se sabe, e a própria fiscalização em seu relatório reconhece, que existiu volume substancial de serviços que foi prestado, senão todo ele, pela MC Assessoria;*

- na ausência de demonstração precisa, via elementos de prova, da inidoneidade de despesas específicas, mediante a comprovação da sua inexistência ou da sua indedutibilidade, à luz do art. 299 do RIR/99, não subsiste glosa genérica, nos moldes pretendidos pela autoridade fiscal, que não pode se arrogar soberana para além da Lei e dos fatos, como aparentemente pretendeu colocar-se. Assim tem se manifestado o CARF em seu entendimento sobre a matéria, exigindo da fiscalização, como fundamento à pretensão de glosa e desconconsideração, a demonstração e comprovação das operações especificamente apontadas como supostamente irregulares, como se infere dos acórdãos citados nesta impugnação;*

- a fiscalização, de fato, não conseguiu reunir qualquer elemento de prova, apenas se apegou, como em todo o curso da peça de lavratura, a uma idéia pré-concebida, verdadeira presunção ad hoc, de que toda a atividade do contribuinte é fraudulenta, o que, à luz da dialética do PAF, não é expediente idôneo a fundamentar, com suporte fático e probatório suficiente, a sua pretensão fiscal;*

- é inaplicável, no caso, a multa qualificada de 150%, a título de penalidade, pelo não recolhimento dos valores apurados como devidos, após a desconconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, com arrimo no art. 957, II do RIR/99 e no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, sob alegação de atuação com evidente intuito de fraude. Decerto, a Autoridade Fiscal, conquanto tenha se referido aos dispositivos legais que instituem a referida multa, não reuniu elementos probatórios que são essenciais à caracterização dessa figura excepcional da legislação. A aplicação da multa qualificada pressupõe o dolo, a*

intenção inequívoca para praticar especificamente o ilícito tributário de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sendo, para tanto, absolutamente irrelevante, a bem de fundamentar a válida aplicação da sanção epigrafada, ter o contribuinte optado por uma estrutura negocial mais eficiente, inclusive quanto aos custos fiscais incidentes;

- a mera alegação de fraude, sem descrever os elementos de fato, especialmente o dolo, o ânimo de fraudar, e sem apresentar elementos de prova, não tem o condão de lastrear a aplicação da multa agravada. De fato, em momento algum aponta o Fisco dados ou subsídios que demonstrem a intenção do contribuinte de se esvair da imposição fiscal. E a mera remissão a uma estrutura negocial, que, ademais, é padrão no mercado e paradigma de eficiência na gestão de grupos empresariais, não autoriza, per se, a imposição da multa qualificada. Sobre o tema, há jurisprudência torrencial do Egrégio CARF (transcreve ementas de Acórdãos);*

- a propósito da exigência da multa agravada nos lançamentos em que se empunha pretensão de desconconsideração da personalidade jurídica, inclusive por alegada simulação, o CARF também mantém mesma linha de entendimento, de que não se pode presumir a fraude ou simulação, com base em meras conjecturas, devendo ser provada especificamente a intenção dolosa, conforme mostra acórdãos transcritos. Não destoam dos argumentos trazidos pelo impugnante as lições que a doutrina nos presta acerca da indigitada penalidade, a fraude fiscal e a sua prova (transcreve excertos doutrinários);*

- o impugnante não praticou qualquer ato que induzisse a erro a fiscalização, ou terceiro, tendo colaborado, de forma ampla e irrestrita, com a fiscalização, fornecendo toda a documentação solicitada e ao seu alcance, o que provam as respostas à miríade de intimações fiscais fornecidas pelo impugnante, em atendimento às requisições, do fisco, e que integram o PAF nos autos originariamente formados pela autoridade autuante;*

- em nenhum ponto da lavratura restou demonstrada a concorrência dos elementos da fraude, conforme a sua definição legal. Não se desincumbiu o autuante do ônus de construir o suporte fático da fraude no caso concreto, haja vista que não descreveu fatos específicos de cunho fraudulento, muito menos reuniu elementos de prova a eles relativos;*

- ainda que não se entenda pela integral improcedência do auto de infração, o que se admite apenas para argumentar, há que se reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Havendo lançamento de ofício, há a incidência de multa à razão de 75%, na forma prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Tal sanção ocorre quando o contribuinte não declara o seu débito, fato este que obrigará o fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo. Na seara tributária, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória. Afinal, o Estado, no exercício de sua competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como cobrar juros compensatórios;*

• *não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O §3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. À evidência, a expressão "sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora", que inaugura o dispositivo supra citado, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento;*

• *quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente. Nesse sentido, vejamos o quanto determinado pelo artigo 43 da Lei 9.430/96, cujo parágrafo único determina a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente. Feita esta análise, mostra-se inafastável concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, como já decidido pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23;*

• *pelo princípio da eventualidade, e a bem do dever de concentração e exaustão de todos os elementos de defesa na peça impugnatória, o contribuinte vem protestar por elementos de defesa na hipótese, que não se espera em qualquer circunstância, em que a controvertida desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria seja mantida por este Colegiado Julgador. Abstraindo-se o mérito da desconsideração, já ampla e robustamente impugnada e contraditada nesta impugnação, tem-se que, a se admitir a inexistência da MC Assessoria, os atos por ela praticados, com seus reflexos fiscais, devem sim, inexoravelmente, ser imputados àquelas entidades que a fiscalização aponta como as entidades que, na suposta simulação subjetiva, eram responsáveis por aquelas atividades, e que estariam se utilizando da entidade desconsiderada como um instrumento de ardil;*

• *o autuante aplicou esse raciocínio quando, ao apurar o IRPJ e a CSLL do impugnante, após a glosa das despesas, imputou o IRPJ e a CSLL recolhidos pela MC Assessoria às diversas empresas operacionais, inclusive o impugnante, em cujas apurações esses valores foram compensados em benefício de cada uma das empresas, conforme reprodução da fl. 62 dos autos, a saber: que existem despesas de pessoal a serem rateadas por todas as empresas do grupo. O critério utilizado por esta auditoria é reduzir o montante relativo à lavratura do auto de infração dos tributos (IRPJ e CSLL) efetivamente declarados em DCTF e/ou pagos pela empresa MC Assessoria que, segundo o autuante, de fato não existe, proporcionalmente pelo faturamento das referidas empresas, conforme sintetizado nos demonstrativos;*

- *considerando que são várias as empresas do grupo às quais a MC Assessoria presta serviços, a fiscalização utilizou como critério de rateio, para imputação, a cada uma das empresas, dos valores pagos a título de IRPJ e CSLL pela empresa desconsiderada, o faturamento de cada uma em face da soma total de todas, o que, decerto, é um critério razoável, admitido, inclusive, pela própria Receita Federal, como critério para rateio de despesas. Por tal critério, ao impugnante, dentre as demais empresas autuadas, conforme se vê nas planilhas produzidas no Termo de Verificação Fiscal, foi atribuída com os percentuais de participação no rateio, correspondentes à sua participação no total da receita bruta auferida pelas empresas, por ano. Ocorre que a imputação rateada que o autuante realizou sobre as atividades da MC Assessoria restringiu-se apenas ao IRPJ e a CSLL, de sorte que, conforme itens subsequentes, a bem de manter-se coerente com a decretação da desconsideração, faz-se necessário imputar também, para efeito dos tributos federais auditados e apurados, as despesas realizadas pela MC Assessoria e os demais tributos federais recolhidos pela empresa;*

- *ocorre que esta imputação, rateada segundo percentuais acima descritos, foi realizada pela autoridade fiscal de forma apenas parcial, restrita aos IRPJ e CSLL recolhidos pela MC Assessoria. Esta empresa, porém, efetuou vasta gama de despesas no período, que devem ser consideradas, no cenário da despersonalização, como despesas do impugnante e demais empresas operacionais. Para começar, a própria despesa com empregados da MC Assessoria, que a autoridade fiscal, repetidamente, indica que em verdade se trata de empregados do próprio impugnante e das outras empresas operacionais. A propósito, quando vai apurar o IRPJ e a CSLL, o próprio autuante reconhece que existem despesas de pessoal a serem rateadas entre as empresas;*

- *na apuração dos tributos referidos não foi efetuado o rateio dessas despesas em momento algum, de modo que a lavratura, para se manter coerente, ou seja, para que a apuração quantitativa dos tributos guarde consonância com o ato concreto de lançamento, baseado na despersonalização, deve efetivamente promover o rateio, não apenas das despesas de pessoal, mas de todas as despesas incorridas pela MC Assessoria, inclusive despesas com tributos, despesas com fornecedores, enfim, todas as despesas dedutíveis assim contabilizadas na MC Assessoria e declaradas ao fisco. Dessa forma, considerando o erro apontado, o impugnante refez os cálculos de IRPJ e CSLL, rateando todas as despesas dedutíveis contabilizadas na MC Assessoria, devidamente declaradas em DIPJ, com base no mesmo critério e nos mesmos percentuais de rateio utilizados pelo fiscal autuante, resultando nos valores demonstrados nas planilhas de fls. 2.774/2.779;*

- *a imputação ampla de todas as despesas, como se viu no item anterior, implicou a correção das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, quanto ao lucro apurado no final do exercício. Ocorre que idêntica correção deve ser promovida quanto aos recolhimentos das estimativas mensais, apropriando-se os saldos de despesas mensais da MC na proporção do rateio, ou seja, na proporção*

da participação da empresa na receita bruta total. Decorrente disso, a imputação das despesas na apuração das estimativas mensais implicará redução da multa isolada aplicada, o que desde logo se requer;

- em qualquer hipótese é inexigível a multa isolada na hipótese em que, ao final do exercício, a base de cálculo efetivamente apurada é inferior aos valores mensais de estimativa, um exemplo típico do que é exatamente a hipótese em que é apurado prejuízo ao final do exercício prejuízo, ou seja, não há lucro tributável sujeito à incidência de IRPJ ou CSLL. Tendo em vista que o impugnante é sujeito ao lucro real anual para efeito da apuração do IRPJ e da CSLL, as estimativas mensais que a empresa recolhe, apuradas com base na receita bruta ou balanços de suspensão/redução, consubstanciam, em verdade, antecipações relativamente ao imposto que será apurado sobre o lucro eventualmente auferido no final do exercício. Inexistente o lucro ao final do exercício, ou sendo o lucro anual inferior às estimativas exigidas, não há falar-se em IRPJ ou CSLL devidos a título de estimativa mensal, quanto ao valor que supera o lucro real anual, de sorte que resta inaplicável a multa pela falta do recolhimento antecipado. A propósito, é reiterada a jurisprudência do CARF a esse propósito. Na hipótese em que os valores mensais de estimativa são superiores à base de cálculo efetivamente devida ao final do exercício, inclusive, mas não apenas, na hipótese de apuração de prejuízo, não se pode considerar aplicável a multa isolada, na medida em que não há saldo de crédito tributário devido em favor do Fisco;*

- considerando a imputação e o rateio das despesas da MC Assessoria no cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL do impugnante e a inexigibilidade das estimativas mensais naquilo que superam, em valor, o lucro real apurado ao final do exercício, deve ser excluída, ou, se for o caso, reduzida a multa isolada aplicada;*

- não se limitam às despesas rateadas os reflexos fiscais da decretação da desconconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria. De fato, a desconconsideração, a determinar a inexistência da empresa, implica que os eventos contábeis registrados em sua escrituração passem a ser atribuídos às empresas operacionais, que contrataram sua prestação de serviços. Levantando o véu que representa a suposta e alegada pessoa simulada, surgem os supostos efetivos protagonistas das operações, e, tal se aplica a todos os eventos, o que, para efeito de apuração de tributos federais, tem reflexo não apenas no que se refere às despesas incorridas pelo ente despersonalizado, como descrito no item anterior, mas também quanto aos tributos federais recolhidos pela MC Assessoria;*

- a auditoria considerou os valores de IRPJ e CSLL recolhidos pela MC Assessoria e efetuou o rateio e a compensação desses valores em benefício das empresas operacionais. Efetivamente, se a MC Assessoria não existe, e os serviços não foram prestados, como pretende a lavratura, os pagamentos realizados*

não têm relevância para efeitos jurídico-fiscais, e assim não houve receita apurada e os tributos recolhidos pela MC Assessoria são indevidos. Ocorre que os mesmos efeitos que tiveram os recolhimentos de IRPJ e CSLL, aplicam-se aos recolhimentos de PIS/Cofins realizados pela empresa despersonalizada, o que o autuante, equivocadamente, não considerou ao efetuar o rateio e a compensação dos tributos federais recolhidos pelo ente que teve a despersonalização decretada;

- não sendo considerados eficazes para efeitos jurídico-fiscais as receitas de prestação de serviço da MC Assessoria, mas sim considerados pagamentos das empresas contratantes, inclusive a Impugnante, para elas próprias, não há incidência de PIS/Cofins, e os valores recolhidos a este título são indevidos e devem ser compensados ou, se for o caso, restituídos. A propósito, considerando o erro apontado, o impugnante, a partir das DIPJ e DARF de PIS/Cofins, em anexo, recolhidos pela MC ASSESSORIA, rateou tais valores entre as empresas contratantes, inclusive o impugnante, com base no mesmo critério e nos mesmos percentuais de rateio utilizados pelo fiscal autuante, resultando nos valores indicados na fl. 2.785, os quais devem ser compensados ou restituídos em benefício do impugnante.*

Na parte final da sua contestação protesta o impugnante pela produção de todas as provas em Direito admitidas.

Os Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira apresentaram impugnação conjunta aos autos de infração e aos termos de sujeição passiva às fls. 2.509 a 2618. Contestam os autos de infração com os mesmos argumentos apresentados pela Norauto Caminhões Ltda, já mencionados neste relatório. Quanto aos termos de sujeição passiva, alegam:

- a ilegitimidade passiva como devedores solidários, por ausência de demonstração de atuação pessoal nas circunstâncias de fato que embasaram a pretensão fiscal;*
- a autoridade autuante considerou que o estabelecimento de uma central de serviços compartilhados e central de compras na MC Assessoria, para atender à pessoa jurídica autuada e às demais empresas do grupo empresarial que integra, composto por 14 concessionárias de veículos e outras empresas de ramo distinto de atividade, consubstanciaria uma articulação de suposta arquitetura fraudulenta, visando sonegar tributos e lesar o Fisco;*
- decerto que o estabelecimento de uma central de serviços compartilhados e central de compras, através de empresa especificamente constituída para desenvolver tal expertise, dotada de estrutura própria de empregados, contratos com fornecedores diversos, regularmente operantes, com toda receita declarada e tributada, e, ainda mais, efetivamente prestando os serviços para as empresas clientes, focadas no negócio principal do grupo, nem de longe pode consubstanciar engenho ardiloso, muito menos para fraudar o Fisco, senão estrutura de gestão de redundâncias e sinergias em grupos empresariais que todo o*

mercado utiliza, visando a eficiência administrativa e redução de custos;

- a autoridade fiscal não apenas atribuiu natureza fraudulenta à atividade da pessoa jurídica autuada, no que se refere à contratação da MC Assessoria, como também imputou responsabilidade pessoal ao impugnante, sob o fundamento de que a mera existência do suposto esquema fraudulento implicaria responsabilização dos impugnantes pelo mero fato de serem membros da diretoria da pessoa jurídica, pela prática de atos com infração à lei, nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional – CTN;*

- a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, contudo, é pessoal, consoante expressamente dispõe a norma, e é aquela imputada à pessoa por atos por ela praticados, comprovada e demonstradamente. A mera condição de membro da diretoria não fornece o liame subjetivo entre a conduta apontada como fraudulenta e a pessoa reputada responsável: imperiosa é (i) a descrição do protagonismo da pessoa responsabilizada no fato infracional; e também (ii) a demonstração, com provas e documentos idôneos, de que os fatos supostamente ilícitos tenham sido praticados pela imputada pessoa. A necessidade de descrição e comprovação das hipóteses do art. 135 do CTN é requisito reiteradamente exigido pela jurisprudência quanto à responsabilização dos gestores, consoante julgados do CARF e do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cujas ementas transcreve;*

- nos autos, a autoridade autuante nem descreveu em que medida o impugnante atuou com finalidade de sonegar tributo, nem tampouco demonstrou tal intenção com os indispensáveis elementos de prova. Fundamentar a responsabilidade pessoal na mera condição formal de membro da diretoria da pessoa jurídica autuada não atende decerto aos requisitos legais da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, e implica derrogar, por vias oblíquas, o regime legal que é de responsabilidade limitada, para que seja ilimitada a responsabilidade dos sócios e administradores. A simples figuração na diretoria da pessoa jurídica não vincula o administrador a todos os atos praticados pela empresa, sendo necessário demonstrar que tal tenha ocorrido relativamente aos supostos atos fraudulentos em que a fiscalização pretende fundamentar o ato de lançamento;*

- o impugnante Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira há anos vem sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e impedem que exerça uma atividade profissional, afigura-se, por decisão do Exmo Juízo da 1ª Vara de Família e Sucessões da Comarca de Salvador, conforme documento de fl. 2.713, subtraído da sua plena capacidade civil, sendo representado pelo seu curador, que é seu filho Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira. O impugnante está, portanto, há anos afastado do dia-a-dia das empresas de que é sócio, não podendo a ele ser imputado, em hipótese alguma, qualquer ato de cunho positivo*

ou negativo, praticado pelas empresas, sendo este apenas o caso mais aviltante, o que não dispensa que, quanto aos demais imputados responsáveis, haja a demonstração específica e cabal da conduta supostamente fraudulenta que se lhes quer atribuir como ensejadora de responsabilidade solidária;

- resta demonstrado que a responsabilização em pauta não prescinde da descrição e comprovação da atuação específica do reputado responsável nos atos inquinados de infringentes à lei. Falhando a lavratura em apontar os elementos de fato assim necessários para atender à aplicabilidade do art. 135 do CTN, e, ainda mais, em comprová-los via suporte documental idôneo, fica descaracterizada a responsabilidade tributária do impugnante, havendo de ser acolhida a presente preambular para reconhecer a sua ilegitimidade passiva, como se requer;*

- para determinar a aplicação da responsabilização, o fiscal atuante partiu da estrutura de serviços compartilhados intragrupo, providos pela MC Assessoria à pessoa jurídica atuada e demais empresas do grupo empresarial, como fato suficiente para caracterizar a fraude descrita na lei, conforme se infere de descrição nos autos do PAF;*

- a aplicação do regime de responsabilidade pessoal, do art. 135, do CTN pressupõe o dolo, a intenção inequívoca para praticar especificamente o ilícito tributário, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sendo, para tanto, absolutamente irrelevante, a bem de fundamentar a válida aplicação da sanção epigrafada, ter o contribuinte optado por uma estrutura negocial mais eficiente, inclusive quanto aos custos fiscais incidentes;*

- em momento algum aponta o Fisco dados ou subsídios que demonstrem a intenção da empresa atuada de se esvair da imposição fiscal; muito menos qualquer contribuição do impugnante, via atos específicos de sua autoria, neste sentido. E a mera remissão a uma estrutura negocial, que, ademais, é padrão no mercado e paradigma de eficiência na gestão de grupos empresariais, não autoriza, per se, a caracterização de fraude. O atuante sequer descreveu onde está ou qual foi a fraude praticada pelo contribuinte, que teve todos os seus documentos escrutinados, tem toda a sua documentação idônea e em momento algum deixou de atender à fiscalização, havendo contribuído com pletora de documentos e atendido a todas as demandas da fiscalização.*

- a estrutura apontada como fraudulenta, consoante resta demonstrado à saciedade na presente impugnação, está absolutamente calcada em critérios de eficiência e de desempenho financeiro e administrativo do atuado e das demais pessoas jurídicas que integram o mesmo grupo empresarial.*

A contribuinte e o responsável tributário Florisberto Ferreira de Cerqueira foram cientificados da decisão de primeira instância e apresentaram os respectivos recursos voluntários às fls. 2.963/3.074 e 3.100/3.136, respectivamente, cuja conclusão e pedido, idênticos, trago a colação:

- (a) Não existe previsão legal para a prática do ato de desconconsideração da personalidade jurídica tal qual levado a cabo pela Autoridade Autuante no caso concreto, por falta de regulamentação do art. 116 do CTN, norma de eficácia limitada; inaplicável o regime jurídico de desconconsideração da personalidade jurídica da lei civil geral, como também o de simulação da codificação privada; sendo necessária e privativa da atuação do órgão jurisdicional a decisão judicial que decreta a nulidade de ato jurídico pretensamente simulado, como também a desconconsideração de ato jurídico em geral; demonstrando-se assim a incompetência, e violação à forma legal, para a Autoridade Fiscal decretar, como o fez, a desconconsideração da personalidade jurídica da MC ASSESSORIA;
- (b) Dentro do regime jurídico geral do PAF, e das categorias fundamentais do Direito e do processo, resta total e juridicamente impossível promover a desconstituição de uma empresa no processo movido contra outra empresa; demonstrado o risco inadmissível de gerar decisões contraditórias nos diversos PAFs, “constituindo” e “desconstituindo” a mesma empresa simultaneamente; implicando a absoluta ineficácia do procedimento administrativo fiscal que pretende afetar a esfera jurídica de outrem que não o sujeito passivo que é objeto da auditoria;

- (c) Os negócios do Grupo MC cresceram exponencialmente, porém, cada uma, de mais de dezena de empresas possuía estruturas departamentais idênticas, gerando redundâncias e ineficiências incompatíveis, para os padrões de mercado, com um grupo de empresas, de modo que o estabelecimento da MC ASSESSORIA, como provedora de serviços compartilhados dentro do Grupo MC, veio para neutralizar as redundâncias e ineficiências decorrentes do nível de escala, com múltiplas revendas de diversas marcas, que o mercado, e o próprio grupo, passaram a exhibir, capitalizando sobre as sinergias surgidas entre as diversas unidades de negócio, e assim endereçando uma demanda por redução de custos imposta pela realidade do mercado competitivo e praticante de margens sempre minguentes, a demonstrar o propósito negocial específico e a racionalidade econômica do estabelecimento e da contratação desta empresa, pela Autuada e demais empresas do grupo;
- (d) Visando atender a estes propósitos de eficiência de gestão e otimização da eficiência econômica e financeira do negócio, a MC ASSESSORIA foi estabelecida desenvolvendo as atividades de (i) Central de Serviços Compartilhados, prestados pela própria MC ASSESSORIA via fornecimento de mão-de-obra em serviços-meio; (ii) Central de compras e contratação de fornecedores comuns às diversas empresas do grupo;
- (e) Fica comprovada a prestação de serviços compartilhados realizada pela MC ASSESSORIA, a partir de relatório do próprio Fiscal Autuante no TVF nas fls. 47/48, reiterado ainda pela folha de pagamento da MC ASSESSORIA (Doc. Nº 02 anexo à Impugnação de fls.), serviços realizados a partir da força de trabalho da própria prestadora, às demais empresas do grupo, nos seguintes setores departamentais: serviço de contabilidade; serviço de *compliance* fiscal; serviço de consultoria em recursos humanos; serviço de tecnologia da informação; serviço de crédito e cobrança; serviço de consultoria financeira e securitária (F&I);

-
- (f) Fica comprovada a atuação da MC ASSESSORIA como central de compras, conforme lançamentos contábeis (Doc. Nº 05 anexo à Impugnação de fls.), lastreados em instrumentos, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. Nº 06 anexo à Impugnação de fls.), implementando estrutura proporcionadora de escala na aquisição de insumos e contratação de fornecedores nas diversas áreas de demanda das empresas do grupo, dentre as quais podemos indicar as seguintes: serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo; aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo; serviço de *catering* e alimentação para os colaboradores do grupo; serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas do grupo; serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo; aquisição de insumos de informática; aquisição de material de escritório; contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras; contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo; contratação de serviços de propaganda e marketing para as empresas do grupo;
- (g) A própria decisão recorrida, o v. Acórdão de nº 15-36.051, proferido pela Egrégia 2ª Turma da DRJ/SDR, ao reconhecer que todas as despesas da MC ASSESSORIA são legítimas e devem ser apropriadas para efeito de dedutibilidade na apuração do lucro tributável, confirma, para todos os efeitos de Direito, que a MC ASSESSORIA detém atividade regular, com fornecedores e clientes, custos e receitas, não se podendo afirmar que uma empresa dotada de 131 empregados e que detém em valores anuais R\$3.236.949,00 (três milhões, duzentos e trinta e seis mil, novecentos e quarenta e nove reais) de despesas reais, legítimas e dedutíveis, realizadas no exercício de sua atividade econômica e com o fim de mantê-la, seja dita inexistente, simulada ou que não realiza qualquer atividade ou que suas atividades são simuladas.

- (h) Caracterizado o propósito negocial e a racionalidade econômica, no estabelecimento e na contratação da MC ASSESSORIA, e comprovada a efetiva prestação dos serviços contratados, demonstra-se que a vontade manifestada e consumada contratualmente, seja na constituição da MC ASSESSORIA, como ente personalizado, seja na celebração e cumprimento do contrato de prestação de serviços compartilhados e central de custos e despesas, celebrado entre esta empresa e as demais que compõem o grupo empresarial, guarda perfeita e absoluta consonância e correspondência com a realidade dos fatos, tanto objetiva quanto subjetivamente, ou seja, tanto pela prestação contratada quanto pelas pessoas obrigadas, sendo, portanto, inaplicável a desconsideração da personalidade jurídica, pretendida pela Autoridade Fiscal;
- (i) Não subsiste glosa genérica das despesas, nos moldes pretendidos pela Autoridade Fiscal, à ausência de demonstração precisa, via elementos de prova, da inidoneidade de despesas específicas, mediante a comprovação da sua inexistência ou da sua indedutibilidade, à luz do art. 299 do RIR/99, mormente diante da comprovação pela contribuinte da prestação dos serviços; das circunstâncias de que a própria fiscalização em seu relatório reconhece, e que a decisão recorrida confirma, que existe volume substancial de atividades, sob a forma de serviços prestados, pela MC ASSESSORIA, reiterado pela realidade representada pelo quadro de empregados da empresa, a partir do qual se demonstra a atuação da MC ASSESSORIA, através de seus colaboradores, nos serviços correspondentes às funções dos empregados e das equipes que cada um integra; e também reiterado pela comprovação específica, através de contratos, notas fiscais de venda de mercadorias e de serviços, da contratação, pela MC ASSESSORIA, junto a terceiros, empresas e prestadores autônomos, de serviços, insumos e suprimentos diversos que visam a atender demanda comum da Autuada e demais empresas do grupo empresarial;
- (j) a multa de 150% não pode subsistir quando inexistente descrição e demonstração dos elementos de fato necessários à configuração do tipo, mais precisamente o dolo, o ânimo de fraudar, e sem apresentar os respectivos elementos de prova; mas mera alusão a uma estrutura negocial, o que não consubstancia a fraude tipificada na lei;
- (k) Não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício, em qualquer hipótese;

(l) Na eventual manutenção da desconsideração da personalidade jurídica da MC ASSESSORIA, a imputação rateada que o Fiscal Autuante realizou sobre as atividades da MC ASSESSORIA deve ser corrigida para não mais se restringir apenas ao IRPJ e a CSLL recolhidos pela MC ASSESSORIA, de sorte que, a bem de manter-se coerente com a decretação da desconsideração, faz-se necessário imputar também, para efeito dos tributos federais auditados e apurados, (i) as despesas realizadas pela MC ASSESSORIA, para dedução e (ii) os demais tributos federais recolhidos pela empresa, mais precisamente PIS/Cofins, para compensação ou restituição; devendo o cálculo do tributo apurado ser corrigido para endereçar o erro apontado;

(m) Os reflexos fiscais decorrentes do AI nº 10530.728133/2012-51, lavrado na mesma data do presente Auto de Infração, para exigência de PIS/Cofins relativo ao mesmo período objeto do PAF *sub oculi*, não foram devidamente observados pela Autoridade Fiscal, quanto aos seus reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL do período, na quantificação dos tributos auditados, de modo que impende que sejam considerados, com a correspondente dedução do lucro tributável, para todos os efeitos de Direito;

(n) A imputação e o rateio das despesas da MC ASSESSORIA também reflete no cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL da Autuada; e apresentam-se inexigíveis as estimativas mensais naquilo que superam, em valor, o lucro real apurado ao final do exercício; tornando indevida, total ou parcialmente, a multa isolada aplicada.

Vem o Recorrente rogar seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para que seja:

- (i) o Recorrente excluído do polo passivo da relação jurídica tributária, afastando a responsabilidade atribuída no auto de infração;
- (ii) Julgado totalmente Improcedente o Auto de Infração, cancelando-se a glosa das despesas contraídas pela Autuada perante a MC ASSESSORIA e a exigência fiscal daí decorrente;

(iii) Caso, por fim, pelo princípio da eventualidade, se mantenha a desconconsideração da personalidade jurídica da MC ASSESSORIA e a glosa genérica das despesas, sejam retificados os cálculos dos tributos apurados para considerar-se em benefício da Autuada, para efeito dos tributos federais auditados e apurados, (a) as despesas decorrentes do AI nº 10530.728133/2012-51, para dedução e (b) os demais tributos federais recolhidos pela empresa, mais precisamente PIS/Cofins, para compensação ou restituição, com todos os seus consectários e reflexos legais.

O sujeito passivo solidário Modezil Ferreira de Cerqueira não apresentou o recurso voluntário, apesar de cientificado da decisão de piso (Intimação 322/2015 - fls. 3.083 e AR de fls. 3.098).

Os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

Os recursos voluntários da contribuinte e do responsável tributário Florisberto Ferreira de Cerqueira preenchem os requisitos legais para admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

O sujeito passivo solidário Modezil Ferreira de Cerqueira, ainda que devidamente cientificado da decisão de primeira instância, conforme registrado no relatório deste Acórdão, não apresentou recurso voluntário, havendo restado precluso o direito de recorrer de seus termos, consoante regra o art. 15 do Decreto nº 70.235/72 c/c o art. 223 do Código de Processo Civil (CPC).

1. DA SUPOSTA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA.

Por concordar com os seus fundamentos, trago a colação excertos do voto prolatado no Acórdão nº 1302-001.663, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, na sessão de 04 de março de 2015, de interesse da contribuinte **NORAUTO VEÍCULOS LTDA, CNPJ nº 13.615.174/0001-00**, concluindo que não houve a aplicação do instituto de desconconsideração da personalidade jurídica da empresa **MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA**.

Vamos ao voto:

No caso em análise, a recorrente trás à baila questionamento sobre a possibilidade e validade de a autoridade administrativa fiscal determinar a desconconsideração da sua personalidade jurídica, alegando que tal prerrogativa se restringe à figura de órgãos jurisdicionais, não podendo ocorrer mediante o mero processo administrativo de fiscalização.

*Entretanto, ao analisarmos atentamente a fundamentação elaborada pelo auditor fiscal em Termo de Verificação Fiscal de fls. 03/79, **39/65 nestes autos**, é possível perceber que não houve a aplicação do instituto civilista da desconsideração da personalidade jurídica da empresa MC ACESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, mas sim, a desconsideração do conjunto de atos tidos por simulados perpetrados pela mencionada empresa de gestão.*

*Essa constatação, aliás, fica evidente se tomarmos em conta o seguinte trecho do TVF (fl. 64 e **58 nestes autos**), onde a autoridade fiscal deixa claro que a glosa efetuada se impõe graças à artificialidade das operações de prestação de serviços entre as empresas em questão:*

"Não se pode olvidar que o contribuinte simulou a prestação dos referidos serviços, cumprindo as formalidades legais, com objetivo claro de redução da carga tributário e maximização da distribuição de lucros e dividendos. Neste caso, observa-se claramente que substância e forma das operações como foram realizadas não se coadunam.

Conclui-se que o negócio realizado aparentemente, ou, simulado, não subsistirá, ou seja, a prestação dos serviços realizados pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, de fato não ocorreu, consequentemente, impondo-se a glosa das despesas respectivas."

Assim, o que se discute nos presentes autos não tem a ver com a desconsideração da personalidade jurídica de nenhuma das empresas em questão, restringindo-se unicamente à possibilidade de a autoridade fazendária desconstituir o ato praticado mediante suposta simulação, conforme determinam os artigos 116 e 149 do Código Tributário Nacional, combinados com as disposições do artigo 167, caput, do Código Civil.

Nessa esteira, a fim de garantir a clareza da argumentação aqui tecida, importa transcrever o teor dos mencionados dispositivos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]

VII quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Dessa feita, veja-se que, pela análise combinada dos dispositivos acima mencionados, em consonância com as constatações descritas no Termo de Verificação Fiscal TVF elaborado pela autoridade fiscalizadora, o auto de infração que se viu lavrar pela autoridade competente teve como ponto central a suposta constatação acerca da ocorrência de simulação nas operações de prestação de serviços da MC ACESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, sendo determinado, por consequência, a glosa das despesas incorridas referente aos valores atrelados à simulação constatada.

Por esse motivo, penso que se revela descabido o argumento posto pela recorrente, pois não se trata no presente caso de utilização do instituto civilista da desconsideração da personalidade jurídica. Antes, fica evidente que se operou neste expediente administrativo foi a desconsideração dos atos supostamente segundo as constatações do AFRFB.

Nessa esteira, aliás, não bastasse a extensa fundamentação legal que determina a desconstituição do ato fraudulento já referida aqui em momento precedente, veja-se que é firme a posição deste egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto à possibilidade de a autoridade fiscalizadora desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados em simulação:

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGOCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. [...] (CARF, Acórdão n. 2302003.309, Rel. Arlindo Da Costa e Silva, data da sessão: 13/08/2014).

FATO GERADOR DISSIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGOCIO JURÍDICO. POSSIBILIDADE. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Estando presentes todos os elementos caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei nº 8.212/91 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais

efeitos no mundo jurídico. (CARF, Acórdão n. 2302003.291, Rel. Arlindo Da Costa e Silva, data da sessão: 12/08/2014).

Assim, tendo em vista que, no presente caso, a desconsideração recaiu não sobre a personalidade jurídica de qualquer empresa, mas sim sobre os atos fraudulentos supostamente praticados em conjunto pelas empresas do Grupo MC e a empresa MC ACESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, não há como reconhecer as alegações apresentadas pela recorrente, sendo, ao contrário, imperativa a manutenção da decisão prolatada pela DRJ, especificamente quanto a esse tópico.

Assim, ante o exposto, considero prejudicada a alegação do sujeito passivo de que a fiscalização decretou a desconsideração da personalidade jurídica da empresa **MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA**.

2. DA GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA EMPRESA MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA.

Segundo a Fiscalização, a recorrente não logrou comprovar a efetiva prestação de serviços da MC Assessoria durante os anos-calendário de 2007 a 2009, tendo como consequência a glosa dessas despesas e a lavratura dos autos de infração de IRPJ e CSLL.

Informa a autoridade fiscal no TVF de fls. 51, *verbis*:

Em 19 de novembro de 2012, a empresa Norauto Caminhões Ltda foi intimada, através de Termo de Intimação Fiscal nº 0004, a apresentar o relatório de atividades desenvolvidas pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, respondendo inicialmente, de modo verbal, através do procurador Sr. José Carlos dos Santos Campos, que não dispunha de tal controle essencial para existência/dedutibilidade de despesas contabilizadas e deduzidas da base de cálculo do lucro tributável. Todavia, após diversos contatos, em 05 de dezembro de 2012, o contribuinte apresentou arrazoado cujo teor versava sobre rol de serviços genericamente prestados referente a cada área operacional da empresa, tais como, Contabilidade, Escritório pós-vendas, entre outros. Frisa-se que as notas fiscais emitidas pela prestadora para a contratante não discriminam os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços. Conclui-se, portanto, que o arrazoado produzido não demonstra quais serviços são realizados, os custos, tampouco a mão de obra envolvida, não se prestando a comprovar a efetividade da prestação. Outrossim, não se pode olvidar que as tarefas elencadas no arrazoado, genericamente, são idênticas as desenvolvidas por qualquer funcionário em uma empresa.

O voto condutor da decisão de Primeira Instância conclui que a recorrente não comprovou que os serviços foram efetivamente prestados. A seguir, trago a colação o trecho do voto que o relator fundamenta a sua decisão:

Atente-se, ainda, que conforme informa o autuante, o impugnante não comprovou que os serviços foram efetivamente prestados (a indicação dos serviços prestados no corpo das notas fiscais foi feita de forma genérica), através dos relatórios de atividades desenvolvidas na atividade comercial, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, sobretudo por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico. Este fato, por si só, já justificaria a glosa das despesas com a suposta prestação de serviços.

Ademais, entendo que o conjunto de fatos levantados pela Fiscalização, transcritos resumidamente neste voto, e minuciosamente detalhados no Termo de Verificação Fiscal, comprovam claramente que a Norauto Caminhões Ltda, juntamente com as demais empresas do Grupo, simulou a prestação dos referidos serviços cumprindo as formalidades legais, com objetivo claro de redução da carga tributária e maximização da distribuição dos lucros e dividendos, de modo que o negócio realizado aparentemente, ou, simulado, não subsistirá, e seus resultados não poderão ser oponíveis ao Fisco.

O sujeito passivo, por sua vez, refuta os argumentos do autuante e da DRJ com as seguintes alegações:

- (e) Fica comprovada a prestação de serviços compartilhados realizada pela MC ASSESSORIA, a partir de relatório do próprio Fiscal Autuante no TVF nas fls. 47/48, reiterado ainda pela folha de pagamento da MC ASSESSORIA (Doc. Nº 02 anexo à Impugnação de fls.), serviços realizados a partir da força de trabalho da própria prestadora, às demais empresas do grupo, nos seguintes setores departamentais: serviço de contabilidade; serviço de *compliance* fiscal; serviço de consultoria em recursos humanos; serviço de tecnologia da informação; serviço de crédito e cobrança; serviço de consultoria financeira e securitária (F&I);
- (f) Fica comprovada a atuação da MC ASSESSORIA como central de compras, conforme lançamentos contábeis (Doc. Nº 05 anexo à Impugnação de fls.), lastreados em instrumentos, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. Nº 06 anexo à Impugnação de fls.), implementando estrutura proporcionadora de escala na aquisição de insumos e contratação de fornecedores nas diversas áreas de demanda das empresas do grupo, dentre as quais podemos indicar as seguintes: serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo; aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo; serviço de *catering* e alimentação para os colaboradores do grupo;

serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas do grupo; serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo; aquisição de insumos de informática; aquisição de material de escritório; contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras; contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo; contratação de serviços de propaganda e marketing para as empresas do grupo;

O que se verifica é que a Fiscalização trouxe aos autos convergente conjunto de provas e evidências dando conta que as referidas operações não ocorreram na realidade, comprometendo assim a prova da efetividade da prestação de serviços. E esse comprometimento se deu por várias vias, não tendo as alegações e documentos trazidos durante a ação fiscal a força de comprovar a efetiva prestação dos serviços: apresentou Notas Fiscais de Serviços emitidas pela empresa MC Assessoria que não discriminam os serviços prestados (fls. 634/673) acompanhadas de relatório de atividades desenvolvidas na atividade empresarial (fls. 621/633). Mas, o que considero mais importante que tudo isso foram as diligências efetuadas pelo fiscal no sentido de provar que a respectiva empresa que prestava os supostos serviços não existia de fato. Sintetizo, a seguir, as evidências coletadas pela Fiscalização nesse sentido:

- falta de infra-estrutura própria e adequada à prestação dos serviços;
- falta de registro de despesas básicas com aluguel, energia elétrica;
- de acordo com a DRE 2007, apresentada pela empresa MC Assessoria, só é possível observar despesas com pessoal (ordenados da administração e bolsa de estagiários) e seus encargos, bem como pagamento de tributos;
- a MC Assessoria iniciou suas atividades com a transferência de funcionários das empresas para as quais prestaria serviço, cuja remuneração destes alterou infimamente, com auferimento de receitas e elevada margem de lucro;
- ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, bem como, identificação genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;
- falta de elementos de comprovação da efetiva prestação dos serviços;
- a empresa MC Assessoria utiliza as dependências físicas da empresa Morena Veículos Ltda, bem como presta os mesmos serviços que os funcionários transferidos prestavam na lotação anterior (empresas do grupo econômico), inclusive com mesmos proventos;
- envio das GFIP por pessoa comum ao grupo (Rosane Ferreira Andrade);
- envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo (Rita dos Santos Campos);
- gestão dos negócios realizada pelos mesmos responsáveis, quais sejam, Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira, ambos quotistas/administradores das empresas investigadas por esta auditoria;

- prestação de serviços pela empresa MC Assessoria apenas a empresas do grupo econômico com elevada margem de lucro.

- endereço cadastral similar/idêntico e comprovação posterior de localização no mesmo lugar entre a Anira Veículos Ltda e MC Assessoria, está última sem qualquer estrutura física/operacional;

- ausência de rubricas contábeis na empresa MC Assessoria, referentes a despesas convencionais observadas em qualquer sociedade.

Demonstrado pela fiscalização, portanto, o artificialismo na prestação dos serviços, por parte da empresa MC Assessoria, correto o procedimento fiscal de glosar as respectivas despesas.

Esse mesmo artificialismo na prestação dos serviços é que enseja a multa qualificada de 150%. Não basta ser formalmente verdadeiro que a empresa prestava declarações e que era do conhecimento do fisco a identidade dos sócios. Tais informações não indicam, por si sós, a ausência de estrutura operacional da **MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA**. Apenas com uma profunda fiscalização é que o fato veio à tona.

Creio que o intuito de alterar o conteúdo verdadeiro dos fatos está presente nos atos do contribuinte. Manifesto-me assim pela aplicação da penalidade qualificada.

A fiscalização imputou responsabilidade solidária dos créditos tributários apurados na Norauto Caminhões Ltda (Contribuinte) para as pessoas físicas Srs Modezil Ferreira de Cerqueira (Diretor Presidente) e Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente), ex vi art. 135 do CTN.

O interesse pessoal no fato gerador previsto no art. 135 do CTN por essas pessoas físicas foi provado a contento pela fiscalização. Carreou aos autos uma série de fatos e circunstância que em seu conjunto demonstram, que na realidade, as pessoas físicas Modezil e Florisberto tiveram uma conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Norauto Caminhões Ltda, reduzindo sensivelmente o valor do tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.

A decisão de piso assim enfrentou a questão:

Note-se que no caso em tela, consoante arrazoadado elaborado no Termo de Verificação Fiscal, e já analisado neste voto, a conduta da empresa que resultou na autuação fiscal confirmou a presença das três figuras jurídicas definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, in verbis:

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 imposto devido, ou 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 artigos 71 e 72.

Assim, de todo o descrito no Termo de Verificação Fiscal e nos Termos de Solidariedade Passiva, conclui-se que houve infração à lei em face do não cumprimento da legislação em vigor, mediante conduta simulada dos diretores da empresa autuada, à época da ocorrência dos fatos geradores objeto dos autos de infração, restando caracterizada a sujeição passiva pessoal dos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira, nas qualidades, respectivamente, de Diretor Presidente e Diretor Superintendente da Norauto Caminhões Ltda., nos termos do art. 135 do CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), abaixo transcrito:

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.

Portanto, mantenho os termos de sujeição passivas nos termos propostos pelo fiscal.

Por outro lado, é certo que as despesas glosadas, pela ótica das MC Assessoria, constituem a sua receita.

Como esta receita inexistia de fato, entendeu a fiscalização, corretamente, que deveria descontar, dos valores lançados, os valores do IRPJ e da CSLL que foram recolhidos pela MC Assessoria, tendo assim fundamentado o procedimento:

Conforme mencionado acima, de acordo com os arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela empresa Morena Veículos Ltda, todos os funcionários da área contábil/financeira estavam ali lotados, todavia, estes prestavam serviços para todas as empresas do grupo, exceto a TV Subaé Ltda. Por isso, entende esta Auditoria que existem despesas de pessoal a serem rateadas por todas as empresas do grupo. O critério utilizado por esta auditoria é reduzir o montante relativo a lavratura do Auto de infração dos tributos (IRPJ e CSLL) efetivamente declarados em DCTF e/ou pagos pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, que de fato não existe, proporcionalmente pelo faturamento das referidas empresas. Abaixo, demonstra-se em síntese a situação acima definida.

A DRJ também considerou, consoante planilhas elaboradas pelo relator (fls. 2.943/2.950) e atendendo pleito do sujeito passivo em sua impugnação, o rateio das despesas incorridas pela MC Assessoria, segundo o mesmo critério utilizado para o rateio do IRPJ e CSLL, reduzindo as despesas glosadas pela FISCALIZAÇÃO e, consequentemente, reduzindo o IRPJ e CSLL apurados e as multas isoladas em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL.

Contudo, a recorrente requer ainda o desconto dos valores do PIS e da COFINS pagos pela MC Assessoria, com base no percentual sobre a receita bruta utilizados pelo auditor fiscal, o qual não foi aceito pela autoridade julgadora *a quo*, sob o fundamento de que não há como deduzi-los na apuração do lucro real da empresa autuada, por não se tratarem de despesas necessárias nos termos do art. 299 do RIR/1999. Abaixo, trago a colação o pleito do sujeito passivo em seu voluntário:

A propósito, considerando o erro apontado, a Recorrente, a partir das DIPJs (Doc. Nº 08, anexo) e DARFs de PIS/Cofins (Doc. Nº 09, anexo à Impugnação de fls.) recolhidos pela MC ASSESSORIA, rateou tais valores entre as empresas contratantes, inclusive a Recorrente, com base no mesmo critério e nos mesmos percentuais de rateio utilizados pelo fiscal autuante, resultando nos valores abaixo demonstrados, a saber:

Despesa PIS/Cofins MC - Apropriação Norauto Caminhões					
Ano	PIS	Cofins	Total	% Rateio Norauto Caminhões	Valor Compensável
2007	R\$24.188,72	R\$111.640,21	R\$135.828,93	6,20%	R\$8.421,39
2008	R\$58.993,96	R\$272.279,76	R\$331.273,72	7,39%	R\$24.481,13
2009	R\$58.068,97	R\$268.011,02	R\$326.079,99	6,59%	R\$21.488,67
Total					R\$54.391,19

Nesse ponto, não há como acolher a possibilidade aventada pela recorrente, no sentido de que os montantes pagos pela MC Assessoria, a título de PIS e COFINS, sejam compensados com os montantes autuados a título de IRPJ e CSLL contra a NORAUTO CAMINHÕES LTDA, pois trata-se de tributos distintos e com sistemáticas de apuração próprias, que não permitem compensação de ofício por este Colegiado, por absoluta falta de previsão legal.

Eventuais indébitos, oriundos da presente decisão, poderão ser resolvidos mediante pedido de restituição ou qualquer outra providência juridicamente válida, a critério dos interessados.

No recurso voluntário, o sujeito passivo argui, finalmente, que os reflexos fiscais decorrentes do auto de infração de PIS e COFINS, relativo ao mesmo período objeto do PAF nº 10530.728133/2012-51, lavrado pouco antes do presente auto de infração, não foram devidamente observados pela autoridade fiscal, quanto aos seus reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL do período, na quantificação dos tributos auditados, com a correspondente dedução do lucro tributável. Nesse sentido, a recorrente refez os cálculos de IRPJ e CSLL, considerando tais dispêndios, resultando nos valores demonstrados nas planilhas de fls. 3.060/3.065.

Com relação a esse pleito da recorrente, entendo que não há como acolher a possibilidade de se deduzir tributos lançados em auto de infração, que não foram recolhidos pelo sujeito passivo, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por absoluta falta de previsão legal.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado.

Em que pesem os argumentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para, respeitosamente, divergir de seu voto no que diz respeito à caracterização de simulação, bem como à imputação de responsabilidade solidária ao Recorrente Sr. Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente).

De acordo com a acusação fiscal, a prestação dos serviços objeto de rateio de despesas administrativas, que corretamente ensejou a glosa por falta de comprovação adequada, teria sido, na verdade, criada artificialmente por meio de uso de estrutura simulada.

Mais precisamente, entenderam a autoridade fiscal autuante, a DRJ e o voto vencido, que a empresa prestadora de serviços não existiria de fato. Teria sido simulada dentro do grupo econômico, essencialmente porque não possuiria estrutura física adequada, não teria custos próprios senão de pessoal transferido de outras empresas do grupo, possui sede em endereço semelhante ao de outra pessoa jurídica vinculada, compartilha o uso de determinados funcionários, tem identidade de administradores e prestaria serviços de forma exclusiva a empresas ligadas.

Com base nesses *indícios*, concluíram que houve artificialismo, ou melhor, simulação na prestação dos serviços por parte da MC Assessoria, o que ensejou, além da glosa das despesas, a qualificação da multa de ofício (de 75% para 150%) e a responsabilização solidária dos dirigentes.

Não concordo, entretanto, com esse racional. Senão, vejamos:

Simulação

Em primeiro lugar, vale assinalar que restou demonstrado que MC Assessoria tem como objeto social a gestão e assessoria empresarial, tendo sido constituída justamente para prestar serviços administrativos em geral (contabilidade, informática, escritório etc.), *backoffice* e central de compras às demais empresas do Grupo MC, sem prejuízo de prestar serviços também a terceiros.

Em face da necessidade de centralizar gerencialmente as *atividades meio*, até então exercidas de forma diversificada e sem controle de gestão rigoroso nas 22 empresas do grupo e também mediante "terceirização", foi decidido, na linha do que adota o mercado, concentrar tais atividades em uma única empresa do grupo, unificando, assim, não somente a gestão, mas também os padrões de qualidade e sem perder de vista a potencial otimização de custos operacionais e tributários.

Os documentos contábeis da MC Assessoria, os negócios por ela celebrados, a relação de fornecedores e clientes e o laudo apresentado na defesa, segundo penso, ratificam não só a existência da empresa, mas principalmente sua atuação ativa no mercado, ainda que domiciliada em sala no mesmo endereço e local de outra empresa vinculada.

O compartilhamento de custos dentro de um mesmo grupo, na verdade, constitui prática permitida e usual, não havendo qualquer problema quanto à sua adoção. Também a cessão do espaço, dentro de uma segregação clara de atividade e função, não desqualifica a existência da pessoa jurídica.

Ressalta-se que a transferência ou alocação de funcionários para iniciar a operação é natural. A partir do momento que atividades não preponderantes passam a ser concentradas como atividades fim em pessoa jurídica autônoma, é decorrência lógica a reestruturação do quadro de funcionários.

Também o compartilhamento de uso de um ou mais funcionários ou equipe para cumprir algo pontual ou tarefa específica não constitui indício contundente ou prova de abuso ou simulação.

Pelo contrário, nesse caso concreto, restou demonstrado que a própria MC Assessoria teve um crescimento na folha em todos os anos e evolução de faturamento no período objeto dos Autos.

A contratação de funcionários ocorria mediante anúncios diretos em seu nome. Havia controle de ponto, cartão, e-mails próprios que atestam haver uma estrutura organizada própria.

Ao contrário do que sustenta a decisão de piso, a contabilidade indica não só gastos com pessoal, mas outras despesas que estão em consonância ao objeto social explorado.

Há registro de receitas auferidas pela MC por serviços prestados a clientes independentes, isto é, empresas fora do grupo MC.

A MC Assessoria possui ativos próprios, tendo sido, aliás, contratada por instituições financeiras para atuar como correspondente financeiro, atividade esta sujeita a controle rigoroso e que pressupõe pessoalidade da parte.

Outro fato que chama atenção é o de que a Recorrente anexou na defesa laudo contábil (fls. 2.811/2.875) que detalha as atividades da empresa MC Assessoria, analisa a

quantidade e função dos funcionários ao longo dos anos e identifica toda a mutação patrimonial da empresa no período.

Esse documento, do qual não há notícias de que tenha sido de fato apreciado, somado aos demais elementos probatórios trazidos pela Recorrente na sua defesa, comprova que a dita empresa simulada (MC Assessoria) não apenas desempenhava funções compatíveis àquelas demonstradas nos Contratos firmados com as empresas do grupo, como também manteve relação comercial com outras empresas, adquiriu materiais compatíveis a estas atividades e remunerou funcionários assim alocados.

Nesse contexto, penso que os "indícios" trazidos na peça acusatória não se sustentam diante das provas juntadas pelo Recorrente acerca da existência e operação na MC Assessoria.

Ora, não é porque as partes não lograram êxito na comprovação da composição dos valores e dos critérios objetivos efetivos do rateio que a operação é simulada.

A falta de comprovação do dispêndio, na hipótese como esta, é passível de glosa nos termos do artigo 299 do RIR/99, mas daí a afirmar que a prestação dos serviços foi simulada por ser a MC mera *empresa de papel* entendo existir um abismo.

E nem se diga que o ordenamento jurídico vigente permite ao fisco desqualificar atos em razão exclusivamente de economia tributária. Esta tese não tem amparo e, inclusive, foi afastada com a rejeição do artigo 14 da Medida Provisória n. 66/2002¹, que não possui eficácia em razão de sua não conversão em lei.

Feitas essas considerações, afasto a caracterização de simulação.

Multa qualificada

Uma vez descaracterizada a simulação da MC Assessoria, o fundamento legal da qualificação da multa de ofício deixa de existir, razão pela qual ela deve ser reduzida de 150% para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996:

“Artigo 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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.”

¹ Artigo 14 - São passíveis de desconconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º - Para a desconconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. § 2º - Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. § 3º - Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Decadência parcial

É importante notar que a Recorrente, no período objeto da autuação (AC 2007 a 2009), efetuou pagamentos de IRPJ e CSLL como antecipação, conforme registra o TVF na seguinte passagem:

Inicialmente observa-se que a empresa Norauto Caminhões Ltda é tributada pelo Lucro Real Anual, com recolhimento de estimativas mensais, conforme se depreende, da ficha 01, da DIPJ ano calendário 2007, portanto, tem seu lucro tributável reduzido pelas despesas contabilizadas, e, não adicionadas ao Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Nota-se no caso em tela que não se verifica qualquer adição a título de despesas com prestação de serviços no referido livro.

O Poder Judiciário, representado pelo STJ em sede de recurso repetitivo², consolidou o entendimento de que o termo inicial para contagem de decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – caso do IRPJ e CSLL – depende de dois fatores: existência ou não de pagamento antecipado e constatação ou não de fraude, dolo ou simulação.

Nessa conformidade, a regra que prevalece - e que vincula o presente Julgador à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF - é a de que aplica-se o artigo 150, §4º (5 anos a contar do fato gerador) no caso de existir pagamento antecipado pelo contribuinte e desde que ele não tenha cometido fraude, dolo ou simulação.

Caso contrário, ou seja, apenas na hipótese de inexistir pagamento antecipado OU restando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicável o artigo 173, I, do CTN.

Nessa situação particular, tendo em vista que houve a descaracterização de simulação e antecipação de pagamento de tributo, aplicável o artigo 150, §4º.

Assim, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 28/05/2013, entendo que as cobranças de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2007 foram atingidas pela decadência.

Responsabilidade solidária

Finalmente, cumpre observar que a motivação para a qualificação da solidariedade da pessoa física Sr. Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente e minoritário) restringiu-se ao fato dele ter figurado como sócio administrador.

E como fundamento legal, invocou a autoridade responsável pelo lançamento o artigo 135, III, do CTN, *verbis*:

Dispõe o artigo 135 do CTN:

² Recurso Especial nº 973.733/SC (DJ e 18/09/2009).

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.

Os pressupostos previstos no *caput* do artigo 135 - prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social - não foi objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da solidariedade.

Ora, se foi o uso indevido ou abusivo do cargo ou função de sócio a causa da caracterização da responsabilidade solidária, deveria a autoridade ao menos ter apontado e motivado qual ato teria sido este, como foi praticado, qual a finalidade, seus efeitos etc, mas nada disso foi feito.

O TVF deveria, para valer sua tese de incidência do artigo 135, III, ter demonstrado em que medida o sócio representante agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de gestor.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela motive adequadamente o Auto, bem como demonstre a participação direta e consciente daquele que detém poder de representação na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no modo automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados com dolo pela pessoa qualificada como responsável.

A mera qualificação de sócio administrador jamais poderia ensejar responsabilidade pessoal ou solidária, ainda mais nesse caso concreto, no qual a simulação restou afastada.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

Esse entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (*sistemática de recursos repetitivos*), cuja ementa foi assim redigida:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL.
TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE.
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA.*

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. [...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ªSeção, DJ de 28.02.2005).[...]” (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Não há dúvidas de que o Recorrente (solidário) exerce um cargo de administração, afinal é sócio assim qualificada, mas isso não significa dizer que ele tenha participado dolosamente de operação para lesar o fisco.

Diante dessas considerações, e na linha dos precedentes jurisprudenciais mencionados, afasto a imputação da responsabilidade solidária de Florisberto Ferreira de Cerqueira.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS para: (i) afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%; (ii) reconhecer a decadência do IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2007; e (iii) afastar a responsabilidade solidária do Recorrente Sr. Florisberto Ferreira de Cerqueira.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator Designado