



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.723582/2013-94
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.158 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de junho de 2022
Recorrente NORAUTO CAMINHÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

O recurso especial deve ser conhecido quando o tema objeto de devolução ao exame à CSRF guardar similitude entre o acórdão recorrido e os paradigmas ora apresentados pela recorrente.

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA PESSOA JURÍDICA SUPOSTAMENTE CONTRATADA. INEXISTÊNCIA DE FATO DA PRESTADORA.

Para que se possa deduzir despesas com serviços da base de cálculo dos tributos é necessário comprovar não apenas a efetiva prestação mas também que o serviço foi prestado conforme contratado, ou seja, que foi realizado pela pessoa jurídica que se diz prestadora. Uma vez não demonstrada a efetiva existência da prestadora de serviços como pessoa jurídica autônoma e, pelo contrário, havendo provas de que a prestadora existia apenas no papel, não se admite a dedução como despesas dos pagamentos a ela efetuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa (relatora), que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício e Redatora designada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por NORAUTO CAMINHÕES LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-002.249, na sessão de 12 de junho de 2018, no qual assim se decidiu:

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.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurado nos anos-calendário 2007 a 2009, a partir da constatação de despesas não comprovadas e/ou

inexistentes, deduzidas na apuração do lucro real. A exigência foi acrescida de multa qualificada e houve imputação de responsabilidade tributária a Florisberto Ferreira de Cerqueira e Modezil Ferreira de Cerqueira (e-fls. 02/94).

A autoridade julgadora de 1ª instância julgou parcialmente procedentes as impugnações, para excluir parcialmente a exigência, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 2887/2955). O Colegiado *a quo*, por sua vez, maioria de votos afastou a qualificação da penalidade e, em consequência, reconheceu a decadência das exigências do ano-calendário 2007, bem como a improcedência da responsabilidade tributária imputada ao único recorrente, Florisberto Ferreira de Cerqueira (e-fls. 3149/3212).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN que, inicialmente, opôs embargos de declaração tempestivos, mas rejeitados em exame de admissibilidade porque *manifestamente improcedente a alegação de omissão* acerca do cabimento da responsabilização do administrador apenas por culpa (e-fl. 3214/3221). Com o retorno dos autos à PGFN em 26/10/2018 (e-fl. 3222) seguiu-se a interposição de recurso especial em 29/10/2018 (e-fl. 3223/3241), no qual a Fazenda apontou divergências acerca da qualificação da penalidade, também pedindo o afastamento da decadência se a multa fosse requalificada, e da responsabilidade tributária do administrador recorrente. Contudo, foi negado seguimento ao recurso nas três matérias, decisão confirmada em sede de agravo conforme e-fls. 3243/3353.

Antes de serem cientificados do acórdão recorrido, o responsável tributário Modezil Ferreira de Cerqueira (e-fls. 3279/3291) e a Contribuinte (e-fls. 3294/3339) apresentaram embargos de declaração. Ambos apontaram que Modezil Ferreira de Cerqueira havia interposto recurso voluntário, razão pela qual os autos foram restituídos à autoridade preparadora para informações acerca do documento por eles referido (e-fl. 3357/3358). Intimado a apresentar *o comprovante original do recurso interposto* (e-fls. 3361/3384), o responsável juntou os documentos de e-fls. 3403/3540. Seguiu-se a admissibilidade dos embargos (e-fls. 3545/3549) e a edição do Acórdão n.º 1201-004.722, no qual os embargos foram acolhidos *com efeitos infringentes, para afastar a responsabilidade tributária do embargante Modezil Ferreira de Cerqueira* (e-fls. 3551/3593).

Cientificada do acórdão de embargos, a PGFN não interpôs recurso especial (e-fl. 3595).

O responsável tributário Florisberto Ferreira de Cerqueira foi cientificado em 15/09/2020 (e-fls. 3541), mas não se manifestou nos autos.

Antes de ser cientificada do acórdão de embargos, a Contribuinte, interpôs recurso especial em 29/04/2021 (e-fls. 3030), no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3671/3678, do qual se extrai:

Depois de discorrer sobre os motivos da exigência e os fundamentos para sua manutenção em julgamento, aduz a Contribuinte que:

Fato é que a MC Assessoria é uma empresa constituída para prestar serviços administrativos, de *backoffice* e central de compras às demais empresas do Grupo MC, diante da necessidade de centralizar gerencialmente e segregar econômica e contabilmente os custos dessas atividades no contexto das empresas deste grupo empresarial, cuja evolução o conduziu, num espaço de 30 anos, de uma única empresa, originariamente, para as atuais 22 (vinte e duas) empresas, com faturamento na casa das centenas de milhões de reais. Para tanto, a Recorrente, da mesma forma que as demais empresas operacionais do Grupo MC, estabeleceu com a MC Assessoria um contrato de serviços compartilhados, numa estrutura comercial típica de mercado, sob a forma da

centralização de serviços-meio via estrutura de central de serviços compartilhados e central de compras, contratados e prestados intragrupo.

Como se vê, ao cancelar a glosa das despesas decorrentes das utilidades (serviços e insumos) fornecidas pela MC Assessoria pela inexistência de critério de rateio, a decisão combatida impõe ao contrato de prestação de serviços (compartilhados), celebrado entre a MC Assessoria e a Recorrente, atributo jurídico que é inerente ao contrato de rateio de despesas, figura contratual distinta. A premissa equivocadamente estabelecida implica, portanto, a equivocidade, igualmente, da sua conclusão, pela glosa dos dispêndios respectivos.

Neste contexto, afirma que o acórdão recorrido *confronta a jurisprudência deste Egrégio Conselho*, inclusive o precedente nº 1302-001.663 confirmado pela 1ª Turma da CSRF. Defende, assim, a necessidade de *salvaguardar a uniformidade jurisprudencial deste Egrégio CARF, mas não apenas em nível geral, perante a universalidade de contribuintes, mas também em nível concreto, das 9 (nove) distintas lavraturas e respectivos PAFs decorrentes da mesma fiscalização e nos quais litigam diferentes empresas do mesmo Grupo MC, todas contratantes dos serviços compartilhados e central de compras junto à MC Assessoria*.

Discorre sobre os fundamentos do acórdão recorrido e demonstra o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 1302-001.663, destacando que os casos decorreram da mesma fiscalização e observando que o paradigma *rechaçou a tese da fiscalização e reconheceu a total dedutibilidade das despesas em questão*. Enfatiza que:

[...] A demonstração da similitude fática se faz, nos presentes autos, de forma direta, na medida em que os dois casos, o presente e o paradigma, tiveram exatamente a mesma base de fato, sob a forma da glosa das despesas com prestação de serviços contratada junto à MC Assessoria, com a alteração apenas do sujeito passivo autuado, outra empresa do mesmo grupo empresarial. De fato, os dois casos decorreram da mesma fiscalização, que deu origem a nove PAFs, um para cada pessoa jurídica integrante do grupo MC que centraliza os serviços de *backoffice* e central de compras na MC Assessoria, conforme planilha abaixo:

[...]

Se a similitude fática está na origem dos dois acórdãos, o recorrido e o paradigma, a interpretação divergente projeta-se no fundamento e no resultado, distintos, consignados no julgamento do acórdão paradigma, com o reconhecimento da efetiva prestação de serviços pela MC Assessoria, bem como a legitimidade da precificação dos serviços prestados e a consequente dedutibilidade das despesas contratadas pela Recorrente junto à MC Assessoria, conforme reprodução abaixo, extraída do inteiro teor do acórdão paradigma (pp. 15/16 do acórdão paradigma, fls. 4015/4016 dos autos do PAF):

[...]

Como se vê, a tese do acórdão paradigma, reconhecendo (i) a existência dos serviços prestados e (ii) a legitimidade dos preços cobrados contrasta com a tese do acórdão recorrido, de indedutibilidade dos serviços contratados perante a MC Assessoria, pela (i) inexistência da prestação de serviços, como decorrência da (ii) ilegitimidade dos preços cobrados, pela falta de “comprovação da composição dos valores e dos critérios objetivos efetivos do rateio”, conforme reprodução abaixo (p. 61 do acórdão recorrido, fls. 3.209 dos autos do PAF):

[...]

Impende, nesse contexto, registrar que, além do próprio processo da Norauto Veículos, do qual se origina o acórdão paradigma e que foi julgado e confirmado pela Colenda CSRF, os outros Recursos Especiais das empresas do mesmo grupo também já foram admitidos por deixarem evidente a caracterização da divergência de interpretação aqui suscitada, e agora seguem o seu curso até a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, como demonstram os despachos de admissibilidade anexos à presente.

De fato, entre os recursos especiais já interpostos e admitidos está o Recurso Especial da Jacuípe Veículos Ltda., no processo n.º 10530.728127/2012-02, o Recurso Especial da Jubiabá Veículos Ltda., no processo n.º 10530.723584-2013-83, o Recurso Especial da Jubiabá Autos e Comerciais Ltda., no processo n.º 10530.723587/2013-17 e o Recurso Especial da Morena Veículos Ltda., no processo n.º 10580.733827/2012-15, que teve o Recurso Voluntário julgado pelo mesmo órgão julgador da presente decisão recorrida, qual seja a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, e cuja decisão de admissibilidade tem excerto abaixo reproduzido, in verbis:

[...]

Registra que o acórdão n.º 9101-003.651 confirmou o entendimento do paradigma, reafirma a identidade entre os casos comparados e conclui ser evidente a divergência jurisprudencial.

Afirma equivocada a premissa adotada no acórdão recorrido, quanto à *inaplicabilidade de critério de rateio para contrato de prestação de serviços*, argumentando que:

Aqui a decisão recorrida expõe o cerne e a origem da sua divergência jurisprudencial relativamente ao acórdão paradigma, a demandar o processamento da pretensão recursal perante esta Colenda CSRF: a decisão combatida confunde contrato de rateio de despesas, que não se identifica no caso *sub oculi*, com contrato de prestação de serviços (compartilhados), este sim o tipo contratual celebrado entre a MC Assessoria e a Recorrente, nos mesmos moldes firmados com as demais empresas operacionais do Grupo MC.

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. No contrato de rateio de despesas, estruturas, atividades e utilidades em comum são centralizadas em uma única entidade, a partir da qual são distribuídas de forma não onerosa entre as demais, com a repartição proporcional dos dispêndios incorridos.

O que caracteriza o contrato de rateio de despesas é exatamente o seu caráter de operação fora de mercado, sem cobrança de preço ou qualquer outra obrigação de caráter contraprestacional, senão mero reembolso dos dispêndios contraídos pela empresa líder em benefício das demais empresas participantes, o que exclui, portanto, tanto o caráter de receita, quanto a incidência de tributos sobre os valores restituídos no contexto de sua execução. Daí a necessidade de que o valor do reembolso tenha estrita vinculação, em nível global, com a despesa total contraída pela empresa líder e, em nível individual, com a utilidade fruída por cada empresa participante. Cada empresa participante reembolsa a despesa proporcional à sua fruição, sendo esta proporcionalidade determinada pelo critério de rateio de despesas, conforme preconiza inclusive a Solução de Divergência Cosit n.º 23, de 23 de setembro de 2013, abaixo reproduzida:

[...]

Assevera que não foi firmado contrato de rateio de despesas, mas sim de prestação de serviços compartilhados, *no qual não faz sentido falar-se em critério de rateio, exatamente porque de rateio não se trata*, distinguindo-se as contratações na *causa do negócio*. Prossegue aduzindo que:

[...] Enquanto o contrato de rateio de despesas é transação fora do mercado e que tem como objeto utilidades que não integram a atividade fim da empresa líder, 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.

Esta última é, efetivamente, a estrutura implementada pela MC ASSESSORIA, que foi criada exatamente para operar o CSC dentro do grupo empresarial, sendo essa a sua atividade fim. Daí porque a MC Assessoria 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 aos autos do PAF. 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, da experiência consolidada sobre os serviços oferecidos, da uniformização de padrões e procedimentos, da centralização e otimização de processos, bem como da redução de custos.

Entende que a incorreção da premissa adotada no acórdão recorrido já *implica, por si só, a necessidade de sua reforma*. E, se a contratação for reavaliada sob sua natureza jurídica específica, isso *há de implicar no reconhecimento da dedutibilidade das despesas incorridas, resultando no total provimento do presente, o que desde logo se requer*. Essa conclusão é reiterada ainda por análise ulterior da formação de preços praticados pela MC Assessoria, que, *malgrado não tenha sido escopo da decisão combatida, a Recorrente não se furta em empreender na sequência*.

Diz que a *tese da “inexistência da MC Assessoria”* já foi rechaçada na decisão recorrida, e passa à outra irresignação do lançamento, qual seja, que o *preço cobrado pela MC Assessoria seria superfaturado, com a fixação de margens de lucro exacerbadas, visando reduzir de forma fraudulenta o lucro tributável da Recorrente*.

Defende que *o controle exercido pela legislação fiscal sobre a composição do preço em faturas de prestação de serviço não é decerto a exigência de critério de rateio, mas sim a aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros*, e prossegue:

Se as normas de distribuição disfarçada de lucros combatem as transações entre pessoas ligadas quando feitas em condições mais favoráveis que as de mercado, vale reiterar, na linha já consignada desde a Impugnação protocolada nos autos, mais precisamente em seu item IV, p. 47, que “em nenhum momento, porém, as margens de lucro empregadas na prestação de serviços realizada pela MC ASSESSORIA foram objeto de questionamento específico 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”.

Esse aspecto fora, a propósito, objeto de análise específica no acórdão paradigma, que igualmente rechaçou a excessividade dos preços, bem como sublinhou a omissão da autoridade autuante em demonstrar que os preços cobrados fossem efetivamente manipulados. É o que se infere do excerto abaixo reproduzido (p. 13 do acórdão paradigma, fls. 4013 dos autos do PAF):

[...]

Segue na demonstração de que *os valores cobrados pela prestação de serviços estariam dentro tanto da realidade de mercado, do escopo e do volume dos serviços prestados, quanto da capacidade financeira da própria Recorrente e de seu grupo empresarial*, vez que representaram a média de 1,74% das receitas da autuada no período fiscalizado, e 1,53% da receita bruta das empresas do grupo. Assim, *o custo faturado pela MC Assessoria seria pequeno para o nível de serviço demandando pelas empresas do grupo*, de modo que não se pode atribuir a qualificação de fraudulento ou mesmo excessivo, como fez a fiscalização.

Assevera que *o voto vencedor do acórdão recorrido, ao fincar pé sólido na tese da necessidade de um critério de rateio para a precificação dos serviços prestados pela MC*

Assessoria, flerta mais uma vez com a alegação da falta de comprovação da prestação de serviços “em tese”, ou seja, caberia à Recorrente demonstrar a composição dos valores dos serviços prestados pela que a MC Assessoria para que então lograsse êxito em comprovar a prestação dos serviços contratados. Observa ser relevante este resgate final vez que a autoridade autuante não se baseou em critérios de precificação dos serviços prestados para efetuar a glosa. É a tese da simulação dos serviços contratados que pauta a autuação.

Contudo, esta retomada pelo acórdão recorrido, em seu entendimento, o coloca vulnerável a todas as alegações e todo o acervo probatório produzido pela Recorrente nos autos do PAF, cujas validade e procedência são admitidos pela própria decisão recorrida ao negar a tese da simulação. Neste ponto reitera que:

A Recorrente retratou de forma minuciosa e com amparo em ampla prova documental não apenas a própria prestação de serviços em si, mas também todo o cenário econômico e negocial que exigiu a constituição da MC Assessoria como central de serviços compartilhados e central de compras para as empresas do Grupo MC. O grupo empresarial, que partiu de uma única empresa em 1972 para alcançar 22 (vinte e duas) empresas em 2011, com faturamento superior a 500 milhões de reais, passou a demandar a otimização da gestão de todas as empresas e seus respectivos estabelecimentos, em suas redundâncias e sob pressão de custos num setor de margens estreitas e competição acirrada, como é o setor de varejo automotivo. A decisão para que as atividades de backoffice, ou seja, os serviços-meio, a exemplo de contabilidade, tecnologia da informação, serviços legais, além da negociação com fornecedores para compras de insumos comuns, fossem centralizados numa estrutura única que atendesse a todo o grupo, não decorreu, portanto, de planejamento tributário, mas sim da pressão pela redução dos custos e da necessidade de assegurar a identidade patrimonial de cada uma das empresas, evitando que o patrimônio de umas empresas fosse sacrificado graciosamente em prol das demais.

Esse cenário, comprovado pelo amplo acervo documental pertencente à MC Assessoria e juntado aos autos pela Recorrente, a exemplo de contratos com fornecedores, notas fiscais, registros trabalhistas, fiscais e contábeis da empresa, inclusive demonstrações financeiras, plano geral de contas e livros escriturados, devidamente relatado e consolidado por laudo produzido pela consultoria Ernst Young Terco (EYT), foi confirmado pelo acórdão paradigma, que findou por reconhecer não apenas a existência da MC Assessoria, mas também a prestação de serviços e sua dedutibilidade. De fato, o referido acórdão registrou e reconheceu que o contribuinte se desincumbiu, de forma ampla e exaustiva, do ônus de demonstrar, via pletora de documentos, inclusive notas fiscais, contratos, além de laudo de auditoria, toda a gama de atividades da MC Assessoria, de molde a comprovar a existência e a legitimidade da atuação da empresa, tanto quanto os serviços que prestou às demais empresas do grupo e sua dedutibilidade, conforme demonstram excertos abaixo reproduzidos (p. 13 do acórdão paradigma, fl. 4013 dos autos do PAF):

[...]

As atividades da MC Assessoria, bem como os serviços prestados pela empresa, foram confirmados ainda pelo próprio voto vencedor, constante do acórdão ora recorrido, conforme reprodução abaixo (p. 60 do acórdão recorrido, fls. 3.208 dos autos do PAF):

[...]

Como se vê, a existência, bem como as atividades da MC Assessoria, restaram comprovadas pela miríade de elementos de prova juntados aos autos do PAF e devidamente acompanhados de amplo laudo de auditoria elaborado pela Ernst Young Terco (EYT), atestando a estrutura apresentada pela empresa, a função por ela exercida no grupo empresarial, bem como os serviços prestados, compatíveis com a operação de central de serviços compartilhados e central de compras, implementada no Grupo MC e da qual a Recorrente faz parte.

Demonstrada a *regularidade dos preços cobrados pela MC Assessoria*, confirma-se a *inexigibilidade de utilização de um critério de rateio de despesas na execução e no faturamento de um contrato de prestação de serviços*. Conclui que *a MC Assessoria existe, tem propósito econômico e negocial, bem como presta serviços, que, por fornecerem utilidades absolutamente necessárias às atividades das contratantes, tem sua dedutibilidade assegurada pela legislação tributária*. Assim, *demonstrada a substância negocial e econômica, além da formal e jurídica do negócio em debate, bem como a efetivação prestação de serviços e a conformidade dos preços cobrados*, a glosa não deve subsistir e o lançamento deve ser cancelado.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido e julgar totalmente improcedente o auto de infração contra ela lavrado.

Os autos foram remetidos à PGFN em 29/06/2021 (e-fls. 3679), e retornaram em 09/07/2021 com contrarrazões (e-fls. 3680/3696) nas quais a PGFN observa que não foi demonstrada a similitude fática entre os acórdãos comparados e destaca que o acórdão recorrido está pautado no acervo fático demonstrado nestes autos, e que pode não ser o mesmo do paradigma. Destaca, inclusive, excerto do acórdão recorrido que indicaria esta constatação.

No mérito, reproduz os fundamentos do acórdão recorrido e conclui:

Assim, fica claro que tal como deixou assentado o acórdão recorrido, o ora recorrente apenas alegou a dedutibilidade das despesas, sem se dedicar à comprovação de que efetivamente os serviços foram prestados pela MC ASSESSORIA como empresa independente.

Desse modo, deve ser mantido o acórdão atacado, no ponto em que questionado pelo contribuinte ora recorrente, negando-se provimento ao recurso especial.

Pede, assim, que seja negado seguimento ao recurso especial da Contribuinte ou, então, que lhe seja negado provimento.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN discorda da admissibilidade do recurso especial da Contribuinte. Entende que não foi demonstrada a similitude fática entre os acórdãos comparados. Destaca que o acórdão recorrido está pautado no acervo fático demonstrado nestes autos, e que pode não ser o mesmo do analisado no paradigma. Observa constar do acórdão recorrido 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.

A divergência jurisprudencial arguída pela Contribuinte tem em conta o paradigma nº 1302-001.663, que analisou glosa das mesmas despesas compartilhadas em face de outra empresa do grupo – Norauto Veículos Ltda – e *reconheceu a legitimidade e a licitude da estrutura do CSC implementada através da MC Assessoria, bem como a dedutibilidade das despesas decorrentes dos serviços por ela prestados*.

O voto condutor do referido paradigma, porém, evidencia acusação fiscal distinta da analisada nestes autos. Veja-se:

Dessa forma, segundo entendeu o AFRFB, a empresa MC ACESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA não se trataria de empresa real e atuante, sendo, ao contrário, um mero canal pelo qual a recorrente desviava receitas por ela auferidas, com o único propósito de reduzir a incidência da tributação sobre sua renda.

Noutros dizeres, o negócio simulado verificado foi a própria criação de uma empresa de assessoria comercial, transferindo para essa, parte do lucro da recorrente, de forma que aquela pudesse tributá-lo na forma presumida, ou seja, a MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA não existiria de fato, o que havia era apenas uma simulação visando “maquiar” outra situação.

No entanto, a despeito das informações apresentadas pelo AFRFB, o qual realizou trabalho de análise das documentações angariadas no decorrer do expediente de fiscalização, entendo que não restou cabalmente comprovado nos autos a real ocorrência de simulação nas condutas perpetradas pelas empresas analisadas.

Importa rememorar que as constatações do AFRFB se deram a partir da compilação de um conjunto de fatores que, no seu entender, não condiziam com a prática comum de mercado.

Pontualmente, a autoridade fiscalizadora expõe no TVF que a suposta ocorrência de simulação teria se evidenciado principalmente em virtude de *(i) a empresa MC Assessoria ter sido criada por iniciativa das empresas do grupo econômico, (ii) haver uma flagrante capacidade de gerência dos sócios das empresas do Grupo MC sobre a mencionada empresa de gestão, estando essa, inclusive, instalada dentro das dependências físicas de uma das empresas do grupo econômico e (iii) ter-se verificado que os valores supostamente cobrados pela empresa MC Assessoria como remuneração dos serviços que essa hipoteticamente prestava se mostravam demasiadamente elevados em relação aos preços praticados no mercado.*

Todavia, veja-se que o AFRFB não tratou de carrear aos autos nenhuma informação mais detalhada capaz de comprovar o real intuito fraudulento da empresa recorrente, sendo que, ao contrário, a autuação lavrada se valeu unicamente de indícios que, aliás, não se tratam de condutas sequer ilícitas dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Tendo em vista que a empresa prestadora de serviços de gestão se originou com a finalidade de dar suporte técnico-administrativo às empresas componentes do grupo econômico ao qual pertence, fica até possível concluir que sua criação se tratou, na realidade, de uma regularização das atividades que antes eram desempenhadas por funcionários de uma mesma empresa do mencionado grupo.

Posto de outro modo, uma vez que as empresas integrantes do grupo econômico em questão se destinam à exploração do ramo de venda de automóveis, a criação da empresa MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, com a consequente transferência das competências de gestão e a concentração do corpo de funcionários relacionados a tais competências, representou um passo rumo a maior coesão e harmonização administrativa que é, aliás, inerente à figura dos grupos econômicos e nada atenta contra a normativa tributária nacional.

Note-se, por exemplo, que embora o AFRFB tenha argumentado que as operações de prestação de serviço registradas pelas empresas envolvidas nunca tenham, de fato, ocorrido, não houve a juntada de qualquer indício robusto que amparasse tal alegação. Ao contrário, vê-se que o AFRFB se limitou a apenas apontar que as notas fiscais apresentadas pela recorrente trariam descrição genérica e que, apenas por isso, não se tratariam de documentação hábil a comprovar a real prestação dos serviços em questão.

O acórdão recorrido, de seu lado, pauta-se nas seguintes constatações fiscais, transcritas em seu voto condutor:

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 MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda 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 prestadas por qualquer funcionário em uma empresa.

Na sequência, o acórdão recorrido traz referências da decisão de 1ª instância:

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.

E mais à frente reúne as seguintes evidências para concluir pela procedência da glosa promovida no lançamento:

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 infraestrutura 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.

Já no paradigma, o cancelamento da exigência está pautado, também, nas seguintes provas apresentadas:

Há que se mencionar, outrossim, que a recorrente trouxe aos autos – em fls. 2.916/3.121 – uma série de documentos a fim de corroborar suas alegações quanto à regularidade e efetiva existência das operações tidas como simuladas pelo AFRFB, juntando, inclusive, contratos que detalham as condições da prestação de serviços de assessoria e gestão que deviam ser desempenhados pela MC Assessoria Ltda.

Além disso, a Contribuinte ainda carrou documentos produzidos por outras pessoas jurídicas, tendo apresentado, em fls. 2.928/2.967, laudos de procedimentos de auditoria da empresa MC Assessoria e Gestão Ltda, os quais dão conta de informações sobre a atividade da empresa, seus funcionários e patrimônio. Em tais documentos fica demonstrado que a dita pessoa jurídica não apenas desempenhava funções compatíveis com aquelas previstas nos contratos com as empresas do *Grupo MC*, como também realizava transações que corroboram a efetividade dessas funções como, por exemplo, a aquisição de material e a remuneração de empregados.

O entendimento do voto condutor do acórdão recorrido, a partir da acusação fiscal e das provas dos autos, foi no sentido de que a Contribuinte não logrou provar a efetiva prestação de serviços por MC Assessoria, sendo que os encargos decorrentes de funcionários desta, e que, na verdade, trabalhavam para as empresas envolvidas, foram admitidos como despesas destas.

Pauta-se em acusação fiscal que destaca: i) a não apresentação de relatórios de atividades da empresa de assessoria, com especificação de custos e mão de obra-envolvidos, ausentes nas notas fiscais de serviço e no rol de serviços genericamente apresentado, inclusive correspondentes a tarefas de funcionários da fiscalizada; ii) localização formal em endereço de outra empresa do grupo (Anira Veículos) cujo diretor relata as parcas instalações da empresa de

assessoria, inexistência de encargos de luz, aluguel ou outros distintos de despesas com pessoal transferido de empresas do grupo (42 dos 46 empregados), contratados com a mesma remuneração e trabalhando nas dependências de empresas do grupo (Morena Veículos e TV Subaé), apesar da cobrança de serviços das empresas do grupo com elevada margem de lucro; iii) a mesma supervisora contábil representando as empresas do grupo e a empresa de assessoria, além da GFIP ser apresentada pela própria fiscalizada e a GFIP da empresa de assessoria ser transmitida por outra empresa do grupo (Morena Veículos); iv) gestão dos negócios pelos mesmos quotistas; v) prestação de serviços pela empresa de assessoria apenas a empresas do grupo. Indica-se a existência, minimamente, de confusão patrimonial, mas conclui-se pela inexistência de fato da empresa de assessoria, *constituída apenas com fito de reduzir tributos e maximizar distribuição de lucros aos quotistas, utilizando-se do instituto da simulação para consecução dos objetivos*. Ressalva-se a possibilidade de uma central de serviços compartilhados, mas afirma inexistência lógica na criação de uma empresa para oneração excessiva de empresas do grupo tributadas no lucro real sem a comprovação da efetiva prestação dos serviços.

Já o paradigma reputa insuficiente para demonstração de simulação a constatação de que MC Assessoria foi criada por iniciativa das empresas do grupo econômico, a gerência dos sócios das empresas do Grupo MC sobre a empresa de assessoria e sua instalação nas dependências físicas de uma das empresas do grupo, e o fato de a remuneração dos serviços ser demasiadamente elevada em relação aos preços praticados no mercado. Cogitou da necessidade de constituição da empresa de assessoria para regularização das atividades que antes eram desempenhadas por funcionários de uma mesma empresa do mencionado grupo e demandou prova de que as operações de prestação de serviço não teriam ocorrido ou, ao menos, algum indício robusto que amparasse tal alegação.

Assim, os casos comparados se distinguem precisamente nesta demandada prova de que as operações de prestação de serviço não teriam ocorrido ou, ao menos, algum indício robusto que amparasse tal alegação. A acusação fiscal veiculada nos presentes autos traz estes elementos e eles convenceram o Colegiado *a quo* para manutenção da exigência, ao passo que sua ausência no paradigma foi determinante para restabelecimento das despesas glosadas.

Há, portanto, evidências suficientes de que as acusações fiscais examinadas nos acórdãos comparados se distinguiu em elementos determinantes para o convencimento dos Colegiados que os apreciaram.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem

lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Neste caso específico ainda poderia haver outra objeção ao conhecimento do recurso especial porque, como relatado, a Contribuinte inicialmente se opõe à exigência de critério de rateio na presente hipótese. Este argumento não integra o voto condutor do acórdão recorrido, acima transcrito, mas sim o voto vencedor do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que se prestou a afastar a imputação de simulação e, em consequência, a qualificação da penalidade e a responsabilização dos administradores. Veja-se:

Em que pesem os argumentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, peço vênia 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 entendendo 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:

[...]

Caso se compreendesse que esta abordagem do voto vencedor seria o fundamento da decisão confrontada pela Contribuinte em recurso especial, poder-se-ia até mesmo concluir

que não há divergência jurisprudencial, vez que o paradigma também nega a existência de simulação na criação de uma empresa de assessoria comercial, transferindo para essa, parte do lucro da recorrente, de forma que aquela pudesse tributá-lo na forma presumida, ou seja, a MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA não existiria de fato.

De fato, há uma incompatibilidade entre os dois votos que integram o acórdão recorrido: enquanto o voto vencido, mas vencedor na manutenção da glosa, afirma o *artificialismo na prestação dos serviços, por parte da empresa MC Assessoria*, para concluir ser *correto o procedimento fiscal de glosar as respectivas despesas*, o voto vencedor para exoneração da qualificação da penalidade refere que *os “indícios” trazidos na peça acusatória não se sustentam diante das provas juntadas pelo Recorrente acerca da existência e operação da MC Assessoria*. Contudo, tal contradição deveria ter sido solucionada mediante oposição de embargos de declaração¹, não manejados pela Contribuinte.

De toda a sorte, observe-se que não houve ressalva aos fundamentos do voto majoritário do relator, ex-Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, acerca da validação da glosa de despesas:

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.

Assim, deve prevalecer o entendimento de que os fundamentos da decisão desfavorável à Contribuinte para manutenção da glosa promovida, na qual reside o seu interesse recursal, estão expressos no voto vencido do relator.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte adotando-se os fundamentos expressos em julgamentos anteriores deste Colegiado acerca destas operações, *in casu*, o expresso no voto condutor do acórdão nº 1401-003.007, apreciado no Acórdão nº 9101-005.755² e que, reportando-se às justificativas expressas na acusação fiscal e à sua confirmação na decisão de 1ª instância, sintetizadas ao norte, na transcrição do voto condutor do acórdão recorrido, assim expõe:

Conforme relatado, a fiscalização glosou as despesas com prestação de serviços pagas à empresa MC Assessoria Ltda., por basicamente duas razões.

¹ Conforme Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em seu art. 65, "Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e votou pelas conclusões, neste ponto, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Em primeiro lugar, a autoridade autuante aponta que os documentos apresentados como prova da prestação dos serviços não se mostraram aptos a tal comprovação, na medida que as notas fiscais não descrevem os serviços prestados e não foram apresentados relatórios de atividades. Não obstante a inidoneidade da documentação comprobatória que por si só seria suficiente para a glosa das despesas, a autuação aponta, como argumento adicional para a glosa (e como argumento para a qualificação da multa) a inexistência material da prestadora de serviços.

A Recorrente baseia sua defesa na alegação de que as atividades foram desempenhadas e que a razão para os custos com as atividades terem aumentado é, principalmente, que as empresas não realizam rateio de despesas, mas contrato de prestação de serviços compartilhados, o que envolve margem de lucro para a prestadora, por ser este o seu objeto social e principal atividade. Esta seria a justificativa para que as atividades, que até então eram desempenhadas por funcionários dela ou de empresas ligadas, passarem a ser contratadas da empresa MC Assessoria (para onde tais funcionários foram transferidos), o que levou a Recorrente a ver elevadas as suas despesas com tais atividades.

Os argumentos da Recorrente são convincentes **em tese**, mas esta não consegue comprovar que, **na prática**, os serviços eram efetivamente prestados pela MC Assessoria **como empresa independente**.

Até é possível admitir que os supostos funcionários da MC Assessoria trabalhavam e as atividades eram realizadas tanto é que a decisão recorrida inclusive permitiu a dedução dos custos comprovados, proporcionalmente ao faturamento das empresas envolvidas. Ocorre que a Recorrente não logrou comprovar que a MC Assessoria existia de fato **como empresa**, já que, na prática, mesmo após a sua constituição, as atividades permaneceram sendo desenvolvidas pelas mesmas pessoas, no mesmo local, sob as mesmas condições, ou seja, na prática nada mudou, era como se a MC Assessoria não existisse. Não houve, assim, comprovação da despesa no montante pretendido pela Recorrente, o que incluiria a margem de lucro pretensamente devida à MC Assessoria.

Por isso a conclusão de que ela era apenas uma "casca", existente apenas formalmente, e que portanto as despesas com a prestação do serviço seriam indedutíveis: porque embora comprovado o desempenho da atividade, não restou comprovada a prestação do serviço pela pessoa jurídica dita prestadora.

Neste sentido, o TVF apontou, por exemplo, os seguintes fatos (fls. 4042):

[...]

A decisão recorrida ressaltou também os seguintes fatos apurados pela autoridade autuante, para então concluir (grifamos):

[...]

A defesa da Recorrente se limita a fazer afirmações sem, efetivamente, provar que, no caso, a existência da MC Assessoria trouxe alguma alteração material (prática) no panorama das atividades exercidas e das relações jurídicas criadas a partir de sua suposta constituição.

Analisando-se os fatos apurados pela fiscalização e não concretamente infirmados pela Recorrente, a conclusão a que se chega é que a criação da MC Assessoria ocorreu apenas no papel, sem que nada se alterasse nas atividades que já eram exercidas pelos funcionários para ela formalmente transferidos, ou seja, não restou comprovada a efetiva existência da MC Assessoria como "empresa" (atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços, cf. artigo 981 do Código Civil).

Ressalte-se que não se está, aqui, a desconsiderar a personalidade jurídica da MC Assessoria, mas apenas a considerar que, não obstante as atividades tenham na prática sido desempenhadas, estas não o foram pela MC Assessoria como pessoa jurídica autônoma, já que permaneceram sendo exercidas tal como antes da constituição formal da MC Assessoria. De se observar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica tem por objetivo "levantar o véu" da personalidade para atingir os sócios, sendo

que nos presentes autos não foi isso o que ocorreu, já que o que a autoridade autuante fez foi tributar os fatos tais como eles substancialmente ocorreram, a despeito da constituição (meramente formal) da MC Assessoria, nos termos do artigo 149, VII, do CTN.

[...]

Também a qualificação da multa foi acertada, na medida em que houve conluio entre as empresas do grupo para a criação da situação artificial apontada pela fiscalização. É dizer, tendo a fiscalização apurado que houve conluio entre empresas de um mesmo grupo para a criação, apenas no papel, de empresa optante pelo regime de lucro presumido, para faturar serviços exclusivamente para empresas do grupo sujeitas à tributação no regime de lucro real, resultando essencialmente na majoração das despesas deduzidas por estas últimas, sem qualquer alteração material na realização de tais atividades, resta caracterizada a hipótese de exasperação da multa prevista nos artigos 44 da Lei 9.430/1996 e 73 da Lei 4.502/1964.

[...]

Nestes autos, a Contribuinte se estende, inicialmente, em se opor à exigência de critério de rateio na hipótese, porém, como exposto na análise do conhecimento, este argumento não integra o voto condutor do acórdão recorrido, mas sim o voto vencedor do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que se prestou a afastar a imputação de simulação e, em consequência, a qualificação da penalidade e a responsabilização dos administradores.

Assim, sob a premissa de que o interesse recursal da Contribuinte se limita à parcela do julgado que lhe foi desfavorável, e que neste ponto os fundamentos da decisão estão expressos no voto do relator, ex-Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, tem-se que a defesa da Contribuinte, em recurso especial, se limita a afirmar a regular constituição de MC Assessoria, mas laborando apenas no plano formal, sem provar sua existência e a prestação dos serviços no período fiscalizado. Diversamente do alegado, **não** foi a atuação fiscal que operou em tese, centrada apenas natureza intragrupo da operação para suposta redução de tributos, mas sim a interessada que não logrou provar a efetividade desta operação. Inexiste, portanto, qualquer ofensa ao senso comum da gestão empresarial. Os grupos empresariais têm liberdade para se organizarem como melhor entenderem, mas a apropriação de despesas em razão de suposto compartilhamento de serviços administrativos deve ter correspondência no plano real, ou seja, na constituição de uma sociedade que efetivamente preste estes serviços.

Ressalte-se que não restou demonstrado, ao longo deste processo administrativo, a existência de comprovação de que MC Assessoria seria uma *empresa constituída para prestar serviços administrativos, de backoffice e central de compras às demais empresas do Grupo MC*. Para além do que já observado no acórdão recorrido, a decisão de 1ª instância traz consignado que:

Do todo 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.

Note-se que a justificativa apresentada pelo impugnante de que a MC Assessoria foi criada para prover as empresas do Grupo empresarial MC, composto de uma dezena de empresas do ramo do varejo automotivo, do qual faz parte a Norauto Caminhões Ltda., nas necessidades de serviços-meio e *back office* (serviços contábeis, de recursos humanos, tecnologia da informação, serviços gerais, dentre outros tipicamente abrangidos em estrutura de serviços compartilhados), através de uma Central de Serviços Compartilhados e central de compras, como estratégia de gestão, eficiência e plataforma para a expansão das atividades e negócios do grupo empresarial, não é hábil para infirmar a alegação do autuante de que a criação da referida empresa se deu apenas

no papel, respeitando as formalidades legais, mas que de fato a empresa não existe, com o objetivo claro de redução da carga tributária das empresas do Grupo empresarial tributadas pelo lucro real e a maximização da distribuição dos lucros e dividendos por parte da empresa artificialmente criada, tributada pelo lucro presumido.

Não se trata de discutir o direito de auto-organização do contribuinte, destacando-se, inclusive, que a citada Central de Serviços Compartilhados mencionada pelo impugnante poderia ser criada como um departamento de qualquer uma das empresas do Grupo Empresarial, para efetuar os mencionados serviços-meio e *back office* para todas as empresas do Grupo, e ter os seus custos repartidos entre as diversas empresas, ou mesmo com a criação de uma outra empresa – que de fato existisse –, desde que isso representasse uma efetiva redução dos custos gerais. Não há, entretanto, qualquer lógica empresarial na criação de uma empresa, com o objetivo de lucro, para prestar serviços apenas para as empresas do Grupo, tributadas pelo lucro real, onerando-as demasiadamente.

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.

De toda a sorte, ainda que prevalecesse o entendimento de que há divergência jurisprudencial acerca da exigência de comprovação de critérios de rateio no presente caso, valeria observar que a discussão decorre da premissa principal, de que não restou provada a prestação de serviços pela MC Assessoria. Foi sob esta ótica que a autoridade lançadora atribuiu, proporcionalmente à receita bruta, os recolhimentos promovidos pela MC Assessoria, assim reduzindo os valores devidos por cada uma das empresas do grupo em razão da glosa das despesas. E também foi sob esta ótica que a autoridade julgadora de 1ª instância, acolhendo argumentos subsidiários da impugnação, rateou entre as empresas do grupo as despesas comprovadas em seu favor, ainda que não demonstrada a prestação de serviços pela MC Assessoria. Assim consta daquela decisão (e-fls. 2887/2955):

O impugnante alega que o Fisco assim como imputou os valores de IRPJ e CSLL pagos pela MC Assessoria às empresas contratantes, inclusive o impugnante, para reduzir os montantes relativos à lavratura dos autos de infração, para ser coerente deveria fazê-lo igualmente quanto aos demais tributos federais, inclusive PIS/Cofins e contribuições sociais, além de atribuir às contratantes também as despesas incorridas pela própria MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, nos mesmos percentuais utilizados para o rateio do IRPJ e CSLL.

É certo que legislação do imposto de renda exige não só a comprovação da efetividade de uma determinada despesa, mas também é de fundamental importância que haja elementos hábeis a comprovar que tais despesas possuem as características de necessidade e normalidade à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/1999, conforme transcrição:

[...]

Quanto ao PIS e Cofins pagos pela MC Assessoria 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.

Entretanto, as despesas que a própria autoridade fiscal reconhece que existem e que devem ser rateadas pelas empresas do grupo, devem ser a estas imputadas segundo o mesmo critério utilizado para o rateio do IRPJ e CSLL.

Assim, as despesas da MC Assessoria a serem rateadas entre as empresas do Grupo Empresarial (extraídas da DRE), a despesa imputada à Norauto Caminhões Ltda

(percentuais extraídos dos demonstrativos 1 e 2 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 48), e a despesa glosada mantida neste acórdão estão indicadas na tabela a seguir:

[...]

Desta forma devem ser recalculados o IRPJ e a CSLL devidos em razão da redução das despesas glosadas, conforme demonstrativos a seguir.

Na medida em que a Contribuinte não logrou provar a efetiva prestação de serviços por MC Assessoria, mas apenas a existência de despesas em seu favor, à míngua de uma definição contratual de critério de rateio, descaberia qualquer discussão acerca do rateio com base na receita bruta promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância, inclusive porque descaberia, aqui, qualquer *reformatio in pejus*.

Assim, restando esta Conselheira vencida no conhecimento, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Andréa Duek Simantob, Redatora designada

Ousei divergir da i. Conselheira Relatora no tocante ao conhecimento do recurso especial.

O tema já foi objeto de debate recente nesta C. Turma, tendo o precedente, cujo acórdão é o de número 9101-006.103, julgado na sessão de 11 de maio de 2022.

Por meio deste precedente, relevante trazer à colação, como razões de decidir pelo conhecimento do recurso, as mesmas que fundamentei no precedente ora citado. Senão vejamos:

“A recorrente demonstrou no recurso, de forma suficiente, que os fatos tratados nos casos paragonados são substancialmente idênticos, pois se trata do mesmo procedimento fiscal, instaurado contra empresas integrantes do mesmo grupo empresarial, com autuações fundadas em idêntica infração, qual seja, a glosa de despesas com os mesmos serviços prestados pela MC Assessoria, e nos mesmos anos calendários.

A similitude fática, aliás, é tão patente que foi – corretamente – reconhecida pelo despacho de admissibilidade do recurso como uma situação de “quase identidade dos fatos”.

Logo, não há que se falar em divergência de decisões em decorrência de quadros fáticos e probatórios supostamente diversos.

Noutro giro, alguém poderia objetar que o recurso especial estaria voltado à mera reanálise de provas, e que não cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais resolver as divergências entre colegiados no que diz respeito ao juízo de avaliação da força probatória dos documentos trazidos aos autos, uma vez que, na apreciação da prova, as autoridades julgadoras são livres para firmarem o seu próprio convencimento.

Contudo, entendo que o presente recurso não envolve a simples pretensão de análise de prova. Na verdade, o recurso veicula uma efetiva divergência jurisprudencial entre os

colegiados do CARF acerca do ônus probatório, por assim dizer, para que se considere que uma despesa com serviços, nas circunstâncias narradas, possa ser tida por comprovada (ou não), ou, noutro giro, acerca de quais demonstrações (ou quais meios ou critérios de prova) se mostram necessárias(os), para que se tenha por comprovada (ou não) uma despesa com serviços, nas circunstâncias narradas.

De fato. Ainda que a recorrente não tenha usado a expressão “ônus da prova” no recurso, o fato é que demonstrou, por meio da transcrição e comparação de diversos trechos de cada um dos acórdãos comparados (recorrido e paradigma) que as decisões se orientaram por caminhos diversos, ou por distintos “critérios de comprovação e precificação de prestação de serviços, para efeitos fiscais, numa estrutura de central de serviços compartilhados”, de modo a chegar às suas respectivas conclusões, nada obstante analisando um idêntico conjunto probatório.

*Assim, enquanto o acórdão recorrido entendeu que “não basta, para comprovar uma prestação de serviços rateados, apresentar um contrato amplo, que abrange dezenas de atividades, mas que são controlados exclusivamente por meio de notas fiscais e planilhas genéricas [as quais] não permitem averiguar os componentes do montante faturado, sua natureza e como foi quantificado”, claramente sinalizando para o fato de que, nas circunstâncias fáticas narradas, o **ônus da comprovação da realização dos serviços continuaria sendo do contribuinte**, e que este “não faz menção a qualquer memoriais de cálculos, relatórios de horas gastas, time sheet ou materiais utilizados ou consumidos que atestem a efetividade da prestação dos serviços”, o acórdão paradigmático, de forma muito diversa, entendeu que, nas circunstâncias fáticas narradas, **caberia ao fisco o ônus de provar que os serviços não teriam de fato ocorrido**, ônus do qual o fisco não se teria desincumbido, pois “não tr[ouxe] aos autos qualquer demonstração robusta quanto à inexistência dos serviços prestados pela empresa MC Assessoria à Contribuinte recorrente, bem como qualquer elemento que demonstrasse a existência e/ou magnitude da discrepância entre os preços aplicados entre as empresas e aqueles praticados no mercado”.*

Esses caminhos diversos pelos quais se orientaram as decisões comparadas para chegar às suas respectivas conclusões, configuram a divergência jurisprudencial reconhecida pelo juízo prévio de admissibilidade, quando naquele despacho se afirmou que, diante da “quase identidade” fática entre os casos, restaria apenas reconhecer que a divergência nos resultados se deve “à interpretação do arcabouço jurídico em torno das provas”.

Conheço, portanto, do recurso.”

Neste sentido, data máxima vênha, voto pelo conhecimento do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob