



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.723587/2013-17
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.751 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de setembro de 2021
Recorrentes JUBIABÁ AUTOS E COMERCIAIS LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I- O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

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 da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram pelo não conhecimento. No mérito, acordam por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa (relatora), Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, acordam, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI – Redator designado.

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). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.751 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10530.723587/2013-17

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por JUBIABÁ AUTOS E COMERCIAIS LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-003.008, na sessão de 21 de novembro de 2018, no qual foi dado provimento aos recursos voluntários dos responsáveis tributários e negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

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.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA MANTIDA.

Somente se admite a dedução das despesas após o encerramento da lide com a determinação de pagamento do tributo devido.

JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurado nos anos-calendário 2008 e 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, Luis José Pimenta e Modezil Ferreira de Cerqueira (e-fls. 02/85).

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. 2522/2587). O Colegiado *a quo*, por sua vez, por unanimidade de votos afastou a imputação de responsabilidade tributária e, por maioria de votos, manteve integralmente as exigências, divergindo os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga, que afastavam a qualificação da multa de ofício (e-fls. 2930/2947).

Os sujeitos passivos foram cientificados do acórdão antes da PGFN e opuseram embargos de declaração juntamente com o responsável Luiz José Pimenta, os quais foram

admitidos conforme e-fls. 3053/3058 e ensejaram a edição do Acórdão nº 1401-004.047, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Não havendo omissão do julgado sobre ponto a que devia se pronunciar, incabível a apresentação de embargos de declaração. EMBARGOS REJEITADOS.

No referido julgado, embora reconhecendo que o acórdão embargado restou omissa *com relação à existência/análise de tais provas, dando a entender que a defesa se encontrava desacompanhada de quaisquer documentos que pudessem lastrear as alegações feitas no recurso*, foi mantido o entendimento de que *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*. Anotou-se que *configura-se como verdadeira tentativa de rediscussão do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de cabimento dos embargos de declaração, haja vista que no acórdão há fundamentação suficiente para, defender o posicionamento firmado e acrescentou-se que, quanto ao argumento da Recorrente no sentido de o acórdão embargado não teria considerado todas as provas dos autos, que segundo ela, levariam a conclusão diversa, lembro-lhe que o argumento de omissão por suposta ausência de análise minuciosa dos argumentos oferecidos também não avança, porque todos os argumentos de impugnação foram respondidos e nenhum prejuízo ocorreu na solução do litígio. Prova disso são os alentados argumentos oferecidos em sede de recurso*.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 06/02/2020 (e-fl. 3066) e em 11/03/2020 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 3067/3096 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3221/3228, do qual se extrai:

Passa-se ao exame da divergência alegada, mediante o confronto entre a decisão recorrida e os paradigmas.

Destacam-se trechos do voto condutor do acórdão recorrido pertinentes à matéria:

“(…) 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.

Assim, de se manter a decisão recorrida quanto à exasperação da multa baseada nos artigos 44 da Lei 9.430/1996 e 73 da Lei 4.502/1964.

(…)

Em resumo, ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

Recurso voluntário dos responsáveis

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque os Termos de Sujeição Passiva Solidária não descrevem condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou *"Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jubiabá Autos e Comerciais Ltda., reduzindo sensivelmente o valor 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."* (fl. 76).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" (comissivos) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

(...) para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis."

(grifos acrescidos)

De fato, ainda que mantendo a multa qualificada em relação à pessoa jurídica, o colegiado *a quo* ressalta a necessidade da imputação de conduta individual à pessoa física para o seu enquadramento como responsável nos termos do art. 135, III do CTN.

Na sequência, examinam-se trechos pertinentes do primeiro paradigma, acórdão nº 2301-004.532:

"A fiscalização demonstrou que ambas as empresas eram, de fato, uma única sociedade administrada pela mesma pessoa, Dulcemar Baumgarten Busarelli, sendo que a Dujutex foi constituída somente para registrar formalmente a maior parte dos empregados da Buzatex, conforme trecho do relatório fiscal a seguir transcrito:

(...)

Essas situações de fato não foram contestadas nos recursos das recorrentes, tornando-se, dessa forma, incontroversas

(...)

A imputação da responsabilidade tributária **pessoalmente** à administradora da Buzatex foi também enquadrada no art. 135, III, do CTN, em decorrência da constatação de ato fraudulento, consistente na formalização, na empresa Dujutex, dos contratos de trabalho dos empregados cujo vínculo jurídico, caracterizado pela pessoalidade e subordinação na prestação dos serviços, existia, de fato, em relação à Buzatex.

(...)

A ilicitude na contratação dos empregados através de empresa interposta (Dujutex) foi praticada com a intenção de sonegar tributos, considerando que a

contratante não estava sujeita ao recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento, na condição de optante pelo regime diferenciado de tributação SIMPLES.

A imputação da **autoria** dos fatos aqui narrados, à **mencionada administradora**, decorre de sua condição de **efetiva gestora das empresas** envolvidas no período considerado no lançamento (anos de 2009 a 2012), conforme já citado neste voto.

Portanto, foram demonstrados, nos autos, os pressupostos da **responsabilidade pessoal**, decorrente de atos praticados por Dulcemar Baumgarten Busarello, em nome do contribuinte Buzatex, com infração à lei e com excesso de suas atribuições de gestão, e restou configurada materialmente a prática dolosa de ato ilícito, o que a torna responsável pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes desses atos.

Esclarece-se que a relação de responsabilidade tributária do art. 135 do CTN alcança todos os créditos tributários correspondentes às obrigações tributárias resultantes dos atos praticados com excesso ou com infração à lei (*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 (...)*)

(...)

Em suma, mantenho Dulcemar Baumgarten Busarello no pólo passivo do lançamento, na condição de responsável tributário.”

(grifos e destaques acrescidos)

Comparadas as decisões, considera-se demonstrada a divergência na medida em que o paradigma admite a responsabilidade pessoal da administradora, essencialmente, em razão de sua condição de gestora das empresas que praticaram a conduta ilícita, não exigindo nem se reportando a qualquer descrição de conduta individual específica.

O segundo paradigma, acórdão n.º 1302-001.657, manifesta o seguinte entendimento:

“Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.”

(grifamos)

Também o segundo paradigma reconhece a responsabilidade tributária de pessoas físicas (sócios), solidariamente ao contribuinte pessoa jurídica, sem referência a conduta individual específica – naquele caso, com base na Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, o colegiado pronunciou que a responsabilidade solidária dos sócios é decorrência necessária da multa qualificada. Neste sentido, diverge frontalmente do acórdão recorrido.

Reconhece-se, portanto, a divergência suscitada, com base nos dois paradigmas apontados.

A PGFN argumenta que, *apesar de reconhecer a ocorrência de graves ilícitos dolosos, suficientes para a manutenção da multa de ofício qualificada, a decisão recorrida excluiu do polo passivo as pessoas arroladas como responsáveis solidários. Entendeu que a fiscalização não demonstrou de forma clara e precisa a participação efetiva, exclusiva e dolosa do sujeito passivo solidário no sentido de agir pessoalmente para a prática das condutas elencadas no relatório fiscal. Ou seja, seria necessário que se discorresse acerca dos atos ilícitos pelos quais está o responsável solidário sendo acusado, bem como trazer os elementos probatórios que comprovassem a prática pessoal e direta do ilícito, não se prestando para isso meros atos gerenciais. Os paradigmas, porém, adotaram solução divergente frente a imputações a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, fundamentadas no art. 124 e/ou no art. 135 do CTN, para as quais restou mantida a qualificação da penalidade, apesar de não ter sido feita nenhuma descrição dos ilícitos práticos especificamente e/ou de forma direta pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, e sem que fosse arrolada nenhuma prova específica relacionada a eles, como nos presentes autos.*

Resume o dissídio jurisprudencial nos seguintes termos:

A questão é que, em todos os casos confrontados, ficou provada a prática de infração à legislação tributária com fraude/ sonegação/ dolo/ simulação/ conluio; Tanto assim que foi imputada e mantida a qualificação da multa.

A fiscalização naqueles casos tratados nos paradigmas indicados não se concentrou em produzir provas diretas da participação efetiva de cada um dos diretores ou administradores nas infrações à legislação tributárias apontadas. Ao revés. O Fisco provou a prática da infração pela pessoa jurídica autuada e, como decorrência, considerando a constatação de fraude/ sonegação/ dolo, imputou a responsabilidade solidária aos diretores ou gerentes da pessoa jurídica.

O acórdão recorrido entendeu não estar devidamente caracterizada a responsabilidade solidária dos diretores da empresa autuada. Muito embora tenha reconhecido que as condutas imputadas no auto de infração foram dolosas e ilícitas, concluiu a decisão guerreada que a imputação de responsabilidade deve decorrer de uma conduta direta, específica do apontado como responsável.

Por outro lado, os paradigmas, uma vez verificada a infração à lei e a caracterização da fraude/ dolo nos autos, considerando os poderes dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica autuada, mantiveram sua inclusão no pólo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidários, nos termos dos arts. 124 e/ou 135 do CTN.

Os paradigmas, além da caracterização nos autos da prática de infração à lei e a caracterização da fraude/ sonegação/ dolo já analisada e considerada como comprovada em relação à pessoa jurídica, não exigiram nenhum outro elemento para responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica autuada. Não exigiram nenhuma descrição detalhada de ilícitos cometidos pelos administradores, ou qualquer prova específica nesse sentido. Ao contrário da decisão recorrida, como visto.

No mérito, a PGFN discorre sobre a estrutura normativa acerca da responsabilidade tributária no CTN e invoca doutrina para afirmar que *cabe a responsabilização solidária do sócio administrador com base no art. 135, III, do CTN, sendo prescindível o enquadramento da conduta também no art. 124 do CTN para que se verifique a solidariedade*, muito embora neste caso a responsabilização também tome por referência este dispositivo e esteja devidamente fundamentada. Na sequência, argumenta que:

Na esteira do que dispõe o art. 135, inciso III, o que se deve perquirir na apreciação da presente questão são dois aspectos: a) a condição de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por parte do imputado como responsável; e b) a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cabe ainda analisar a existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ora, é indubitável que a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude, porquanto configura o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias, afinal, o Código Tributário Nacional não adjetiva a lei que deve ser infringida para que se responsabilize aquelas pessoas elencadas em seu artigo 135.

Nada obstante, no caso específico destes autos, a fraude está patente.

Os fatos narrados pela autuação, e comprovados pelos documentos acostados ao processo, demonstram que não ocorreu um mero atraso no recolhimento de tributos.

Nesse teor, convém destacar os fundamentos e conclusões da DRJ de origem ao analisar o assunto que foram, inclusive, ratificados pelo acórdão recorrido:

[...]

Portanto, está perfeitamente demonstrada a infração à lei prevista no art. 135 do CTN, caracterizadora da sujeição passiva solidária dos diretores, gerentes ou representantes da empresa autuada.

Assim, conclui-se que pode perfeitamente ser o diretor, gerente ou representante da empresa responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário imputado à autuada, relativamente ao montante apurado no período compreendido em que exerceu o múnus na pessoa jurídica em trato, em respeito às regras gerais de direito tributário que tratam da responsabilidade pessoal pelo recolhimento dos tributos, resultante de atos praticados por representantes de pessoas jurídicas de direito privado com infração de lei, que, inclusive, não comporta benefício de ordem.

De todo o exposto, conclui-se que, a pessoa responsabilizada pessoalmente pelo crédito tributário, por infração de lei, contrato social ou estatuto, em virtude de sua má-fé, é sujeito passivo da obrigação tributária, podendo dela ser exigido diretamente o crédito tributário, em virtude da inobservância dos deveres de conduta a seu cargo.

Por sua vez o art. 124, I do Código Tributário Nacional, dispõe que são pessoalmente responsáveis “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

A interpretação a ser adotada é no sentido de que não se deve confundir interesse comum com interesse econômico. Além disso, não exige que todos os coobrigados pratiquem o fato gerador principal.

No caso vertente, inúmeras razões corroboram o acerto da inclusão do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica autuada como responsável pelo crédito tributário: (i)

os coobrigados eram diretores da pessoa jurídica atuada e não meramente sócio; (ii) a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinha na pessoa jurídica atuada e não da mera condição de sócio; (iii) houve mais do que mera supressão de tributos; (iv) os coobrigados eram responsáveis pela empresa e detinham poderes para agir em seu nome; (v) as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada sendo que a própria decisão recorrida reconheceu que as condutas foram claramente intencionais praticadas com dolo/ fraude. Enfim, todos esses elementos demonstram de forma indubitável que houve ação dolosa suficiente para ensejar a responsabilidade solidária dos arrolados como coobrigados pela fiscalização.

Tanto a legislação comercial como a fiscal e a jurisprudência são unânimes nesse sentido. Dispõe o art. 10 do Decreto-Lei n.º 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que regula as sociedades por quotas de responsabilidade limitada que “*Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei*”.

Cita doutrina e afirma correta a imputação feita aos responsáveis tributários, *seja em razão das disposições do artigo 124, I, seja com fundamento no artigo 135, III, do CTN, e diante das evidências expostas na auditoria fiscal*, sendo descabida exigência de *qualquer individualização da conduta*, porque não se trata de responsabilização penal e a legislação tributária não faz tal exigência. Ademais, *detendo poderes para decidir e gerir a pessoa jurídica atuada, em caso de discordância acerca das atitudes ou omissões tomadas em nome da pessoa jurídica, deveria o dissidente assinalar, de forma clara e expressa a sua discordância e tomar outras medidas, denunciando às autoridades competentes a conduta ilegal ou excessiva ou desbordante dos poderes conferidos pelo contrato social/estatuto*.

Invoca voto condutor do paradigma n.º 1301-002.749, e pede a reforma do acórdão recorrido para restabelecimento da *responsabilização solidária imputada pela fiscalização*.

Cientificados em 30/09/2020 e 01/10/2020 (e-fls. 3269/3271), os responsáveis tributários Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luis José Pimenta e Modezil Ferreira de Cerqueira não se manifestaram.

Apenas a Contribuinte, cientificada em 14/07/2020 (e-fls. 3244), apresentou contrarrazões em 17/07/2019 (e-fls. 3248/3263) nas quais afirma *a inaplicabilidade da tese da responsabilidade ilimitada dos sócios de responsabilidade limitada por débitos de natureza tributária*.

Observa que a PGFN invoca precedentes *proferidos em outros casos decorrentes da mesma fiscalização, além de outros que nada têm a ver com a presente contenda, mas nada faz além de insistir que a responsabilidade solidária seja imputada por mera presunção, ou seja, pela simples condição de figurarem as pessoas físicas no quadro societário da Atuada, envergando tese de responsabilidade ilimitada dos sócios por débito tributário, que é incompatível com nosso ordenamento jurídico*.

Reafirma que os paradigmas *nada têm que ver com a lide em pauta, tanto nos fatos como nas provas carreadas*, dado nestes autos inexistir a descrição de qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como “*atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei*”, nos moldes do art. 135, III do CTN.

Na sequência, afirma ilegitimidade passiva dos responsáveis, reporta-se à infração cometida e à referência, no art. 135 do CTN, de responsabilidade pessoal, a demandar a *descrição do protagonismo da pessoa responsabilizada no fato infracional e a demonstração*,

com provas e documentos idôneos, de que os fatos supostamente ilícitos tenham sido praticados pela imputada pessoa, com intuito fraudulento (dolo). Reporta-se a outros julgados deste Conselho e à manifestação do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.101.728-SP, segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente da empresa “somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto (...)”.

Entende, assim, que a União pretende manter a responsabilidade solidária dos diretores sob argumento, precário, de que é despcienda a individualização da conduta na atribuição da sujeição passiva do sócio, bastando figure ele no contrato social da empresa, pautando-se em uma heterodoxa tese de “dolo gênero” e assim contrariando outros julgados administrativos que citam.

Assevera que esta pretensão implica derogar, por vias oblíquas, o regime legal, que é de responsabilidade limitada, e observa que Modezil Ferreira de Cerqueira, há anos sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e impedem que exerça uma atividade profissional, está subtraído de sua plena capacidade civil e é representando por seu filho, designado judicialmente seu curador.

Conclui, assim, que falhando a lavratura em apontar os elementos de fato assim necessários à aplicabilidade do art. 135 do CTN, e ainda mais, em comprová-los via suporte documental idôneo, fica descaracterizada a responsabilidade tributária dos diretores.

Na sequência, destaca a vinculação do feito às provas dos autos e a impossibilidade de revisão do conteúdo fático da lide, que é distinto daqueles dos paradigmas arrolados. Reitera a existência de grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial, especialmente porque a PGFN não teve acesso aos autos de infração que resultaram nos paradigmas, e neles a descrição da conduta supostamente fraudulenta dos contribuintes está consignada na peça de autuação e não no acórdão de julgamento. Acrescenta que no “Caso Buzatex” a imputação foi dirigida apenas a um dos administradores da autuada, cujos atos de gestão foram devidamente demonstrados nos autos, enquanto no caso presente a responsabilidade solidária foi imputada a todos os sócios da empresa autuada e sem qualquer individualização e comprovação da conduta ilícita supostamente praticada por cada um, conforme excertos que reproduzem.

Discorre sobre o dever de demonstração dos fatos pela autoridade fiscal, e conclui que não pode subsistir a responsabilidade atribuída aos seus diretores.

Pedem, assim, que o recurso especial da PGFN não seja conhecido e, caso o seja, que então para NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo-se a decisão combatida no que tange à exclusão da responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica.

A Contribuinte também indicou a anterior interposição de recurso especial em 18/03/2020 (e-fls. 3100), no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3283/3285, do qual se extrai:

5. Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Glosa de despesas”

Decisão recorrida:

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.

[...].

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

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 em 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.

[...].

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).

Acórdão paradigma nº 1302-001.663, de 2015:**DESPESAS INEXISTENTES OU DESNECESSÁRIAS. SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADA.**

A ação da contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Para a invalidação dos atos ou negócios jurídicos realizados, cabe à autoridade fiscal comprovar, de maneira cabal, a efetiva ocorrência da conduta fraudulenta.

[...].

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 ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA., sendo determinado, por consequência, a glosa das despesas incorridas referente aos valores atrelados à simulação constatada.

[...].

Já quanto à constatação acerca da suposta ocorrência de simulação, verifica-se que o AFRFB concluiu pela existência de indícios que apontam para a ocorrência de conduta fraudulenta arquitetada e operada pelas empresas do *Grupo MC* em conjunto a empresa MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA.

[...].

Dessa forma, segundo entendeu o AFRFB, a empresa MC ASSESSORIA 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, entendendo que não restou cabalmente comprovada nos autos a real ocorrência de simulação nas condutas perpetradas pelas empresas analisadas.

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu 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), o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-001.663, de 2015) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, a despeito dos esforços desenvolvidos pelo AFRFB, [...] esse falhou em comprovar a efetiva atuação fraudulenta da recorrente, não trazendo 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.

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

9. Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

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. É nesse contexto que a tese abraçada pela decisão combatida, referendando a lavratura, atribui a uma estrutura negocial 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, a natureza de planejamento tributário ilícito, fazendo-o em tese, ou seja, sem qualquer vinculação a atos específicos, senão na mera natureza intragrupo da operação e na suposta redução de tributos como resultado da estrutura e do negócio implementados entre as partes relacionadas.

Para tanto, e com o objetivo de suplementar a tese baseada na ilicitude da reestruturação empresarial via contratação intragrupo do CSC e na consequente ineditabilidade das despesas faturadas, a decisão combatida suscita a simulação de todos os atos jurídicos a

ela relativos, fazendo-o como uma interpretação jurídica abstrata para a estrutura implementada. E assim a decisão combatida encampa a ideia proposta pela autoridade autuante, uma pré-concepção segundo a qual toda a atividade da Recorrente está baseada em um intuito fraudulento, uma tese segundo a qual toda essa estrutura inexistiria: a MC Assessoria não existiria, sendo supostamente um instrumento a serviço do intuito fraudulento da Recorrente; as suas atividades, ou seja, os serviços que presta à Recorrente e demais empresas do grupo, são simulados, dado que tampouco eles próprios existiriam.

Neste contexto, afirma que o acórdão recorrido *confronta não apenas o senso comum da gestão empresarial, bem como a jurisprudência geral e consolidada* deste 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 decretou a ausência de simulação e a dedutibilidade das despesas em questão. Registra que o acórdão nº 9101-003.651 confirmou este entendimento.

Discorda da acusação fiscal asseverando que:

Como se vê, a pretensão fiscal se baseou na tese, que a decisão recorrida ratificou, de que os serviços contratados perante a MC ASSESSORIA não foram prestados; mais especificamente, a MC ASSESSORIA não teria qualquer atividade, de modo que os serviços faturados e as suas atividades em geral teriam sido simulados para gerar despesas e assim reduzir o lucro tributável da Impugnante, ora Recorrente, como das demais empresas do grupo empresarial, igualmente autuadas pelo mesmo fundamento.

A MC ASSESSORIA, consoante restará esclarecido e demonstrado ao longo da presente, e como deflui dos autos do PAF e dos documentos nele juntados à exaustão, 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, de uma única empresa originariamente para as atuais 22 (vinte e duas) empresas¹, passou a exigir tal estrutura, que é o padrão do mercado em tais circunstâncias.

Como já se vê, trata-se de uma estrutura não apenas compatível com o padrão no mercado em tal contexto negocial, em que diversas empresas de um grupo empresarial detêm, sobrepostas, as mesmas demandas de atividades-meio, mas uma necessidade decorrente da lei contábil e societária, na medida em que, antes da criação da MC ASSESSORIA, era uma única empresa do grupo que arcava com o ônus de atender, às suas expensas, as demais empresas nesses processos gerenciais comuns a todas.

Em contraposição a essa realidade objetiva, racional e até mesmo óbvia, a autoridade fiscal desenvolveu, imbuída de um espírito beligerante e a partir de uma ideia pré-concebida pela qual toda a atividade da Recorrente está baseada em um intuito fraudulento, uma tese segundo a qual toda essa estrutura inexistiria: a MC ASSESSORIA não existiria, sendo supostamente um instrumento a serviço do intuito fraudulento da

¹ Quanto ao histórico do grupo, seu surgimento e crescimento ao longo do tempo, para manter a presente petição em dimensões razoáveis, remetemos gentilmente o Ilmo(a) Sr.(a) Julgador(a) à inicial de Impugnação, para uma descrição mais detalhada.

Recorrente; as suas atividades, ou seja, os serviços que presta à Recorrente e demais empresas do grupo, são simulados, dado que tampouco eles próprios existiriam.

Ora, a tese da fiscalização, encampada pelo acórdão recorrido, é de tal modo divorciada da realidade contábil, econômica e jurídica da lide, que o trabalho da Recorrente, em sua defesa, era óbvio e simples na ideia, malgrado complexo na sua execução, pelo volume de informação envolvido: trazer aos autos do PAF toda essa realidade contábil, econômica e jurídica que enreda o feito. Foi essa empreita que a ora Recorrente levou a cabo por via da Impugnação de fls., de quase cem páginas, protocolada em 27/06/2013, que instruiu com vasta documentação, transplantando vultosos elementos contábeis, fiscais e contratuais das atividades que, alega a lavratura, sem provar, não existiram. De forma especial, desincumbiu-se a defesa da Recorrente de trazer aos autos a realidade da MC ASSESSORIA, cuja inexistência a autoridade administrativa decretou, sem que em momento algum tivesse analisado sua contabilidade, os negócios que celebra e celebrou, os fornecedores que possui, as utilidades, mercadorias e serviços que fornece aos seus clientes. Só isso já seria suficiente para fazer ruir o castelo de areia da lavratura.

De fato, diante de todo o exposto na Impugnação e no Recurso Voluntário, pode-se asseverar que restou infirmada e descaracterizada a tese da “inexistência” da MC Assessoria e das suas atividades, não apenas pela vasta comprovação que delas se fez ao longo do PAF, via trabalho da defesa, lastreada em toda a contabilidade e documentação juntadas aos autos, inclusive amplo relatório da auditoria Ernst & Young Terco, mas também pelas próprias decisões proferidas ao longo do processamento da lide administrativa.

O próprio Acórdão nº 1401-003.008, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, se por um lado afirma, na esteira da tese engendrada no AIIM, a simulação da MC Assessoria, bem como a inexistência dos serviços prestados, por outro lado reconhece expressamente, para surpresa da Recorrente (e decerto dos julgadores da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais) que ***“os funcionários da MC Assessoria trabalhavam e as atividades eram realizadas”***, conforme se observa da reprodução abaixo (p. 8 da decisão, fl. 2.937 do PAF):

[...]

Ora, se os empregados trabalhavam, as atividades eram realizadas, ou seja, os serviços eram prestados e a empresa tinha propósito negocial, ante a necessidade de centralizar serviços meio para 22 empresas do mesmo grupo, qual o fundamento para a qualificação de simulação? Não há. O reconhecimento, na decisão recorrida, de que os funcionários da MC Assessoria trabalharam e os serviços foram prestados não constitui decerto mera concessão do órgão julgador, em ato misericordioso para com a ora Recorrente, mas sim conclusão inevitável diante da plethora de elementos probatórios ignorados deliberadamente pela fiscalização ao tempo da lavratura, porém juntados pela empresa ao PAF, tanto na impugnação quanto em grau de recurso.

Observe-se que, na transcrição acima, o próprio acórdão recorrido faz referência à decisão da DRJ/SDR como demonstrativa do reconhecimento de que os serviços efetivamente foram prestados, na medida em que considerou todos os dispêndios incorridos pela própria MC Assessoria como regulares e dedutíveis, rateando-os às empresas contratantes, para dedução do lucro tributável de cada uma delas, proporcionalmente à receita bruta auferida. Efetivamente, tanto a decisão da DRJ/SDR, quanto o acórdão ora recorrido, ao confirmarem e cancelarem as despesas da MC Assessoria, como necessárias e dedutíveis do lucro tributável, confirmam que ela existe, é operacional e detém atividade própria e legítima. A saber, o Acórdão nº **15-035.673**, exarado pela 2ª Turma da DRJ/SDR, vem afinal reconhecer que a MC Assessoria detém mais de R\$3 milhões/ano de ***“despesas que a própria autoridade fiscal reconhece que existem”*** (pp. 57 da decisão da DRJ, fls. 2.578 dos autos do PAF) e que devem ser rateadas entre as demais empresas do grupo, inclusive a ora Recorrente. **E assim a decisão que julgou a impugnação reduziu em 60,66% o valor originário da lavratura.** Vale registrar que as reduções determinadas pela Colenda DRJ observaram

padrão semelhante em todas as autuadas cujas Impugnações foram até agora julgadas, chegando inclusive a superar o percentual de 60%, conforme planilha abaixo:

[...]

Assim, o que a decisão da DRJ em Salvador afirmou foi: **todas as despesas da empresa que não existe existem**, e tais despesas, no valor anual, pasmem, superior a R\$3 milhões de reais, devem ser abatidas do lucro apurado na lavratura. Diante disso, muitos questionamentos devem ser destacados; **Como uma empresa que não existe, cujas atividades são todas uma simulação, tem despesas que existem (!?), e que são dedutíveis (!?) no valor de R\$3 milhões anuais?** O que a MC fez com esses R\$3 milhões de despesas? Lançou ao vento? Por que a fiscalização sequer se deu ao trabalho de trazer aos autos a natureza dessas despesas? Será que o seu conteúdo infirmaria a tese da inexistência da empresa e das suas atividades?

É fato que a MC Assessoria existe, presta serviços e cobra por eles, como qualquer outra empresa. Os dados referentes a suas atividades defluem claramente da sua contabilidade, dos seus contratos com fornecedores, sua folha de pagamento, todos estes elementos a que a fiscalização teve acesso e sobre os quais propositadamente se omitiu, no afã de sustentar a sua tese da fraude absoluta que permearia todo o negócio da Recorrente. E isso, a existência da MC Assessoria, é confirmado pela própria fiscalização e pela decisão recorrida quando ratificam a idoneidade das despesas por ela contratadas, a evidenciarem a total insubsistência da tese elaborada pela Autoridade Autuante na lavratura impugnada que, dessa sorte, há de ter sua total improcedência decretada com o julgamento do presente recurso.

Afirmar o contrário é insustentável: uma empresa dotada de 131 empregados e que incorre em R\$3.236.949,00 (três milhões, duzentos e trinta e seis mil, novecentos e quarenta e nove reais) de despesas anuais reais, legítimas e dedutíveis, realizadas no exercício de sua atividade econômica e com o fim de mantê-la, não pode ser, ao mesmo tempo, dita inexistente, que não realiza qualquer atividade ou que suas atividades são simuladas.

Portanto, 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, não subsiste glosa genérica, nos moldes pretendidos pela Autoridade Fiscal, que não pode arrogar-se soberana para além da Lei e dos fatos, como aparentemente pretendeu colocar-se. *(destaques do original)*

Discorre sobre o desenvolvimento do litígio no paradigma indicado, concluindo que restou demonstrado que *a MC Assessoria não é produto de simulação, sendo pessoa jurídica legitimamente constituída, 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, razão pela qual não subsiste a tese do acórdão recorrido, que impende seja reformado.*

Aborda extensamente *a realidade fático-empresarial da recorrente e a racionalidade econômica e o propósito negocial da estruturação central de serviços compartilhados, via MC Assessoria, bem como a estrutura de serviços compartilhados, para demonstrar a natureza jurídica da estrutura e a licitude das transações intra-grupo, arrematando que:*

Diante de todo o exposto, considerando que:

(i) o Grupo MC tem uma demanda para alavancar as sinergias apresentadas entre as múltiplas empresas que o compõem, e otimizar os custos decorrentes das redundâncias que as estruturas de cada uma delas apresentava;

(ii) o estabelecimento da MC Assessoria, e a sua contratação para prestar serviços às demais empresas do Grupo MC, vem atender exatamente a esta necessidade do grupo, estabelecendo uma estrutura de provimento de serviços compartilhados e centralização

de custos e despesas comuns, dotada, portanto, de racionalidade econômica e propósito negocial;

(iii) a MC Assessoria detém estrutura de pessoal dotada de equipes especializadas que efetivamente desenvolvem a prestação de serviços administrativos e de *backoffice* para as demais empresas do grupo, a exemplo de serviços de contabilidade, serviço de *compliance* fiscal, serviço de consultoria em recursos humanos, serviço de tecnologia da informação, serviço de crédito e cobrança e serviço de consultoria financeira e securitária, dentre outros;

(iv) a MC Assessoria efetivamente opera como central de compras e contratação de fornecedores comuns às empresas do grupo, negociando e adquirindo produtos e serviços junto a terceiros, ao tempo em que uniformiza padrões e processos, e gera escala para viabilizar o fornecimento às empresas com níveis de custo inferiores,

Fica caracterizado:

(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; e

(iii) a dedutibilidade dos dispêndios correspondentes aos serviços prestados, que, por fornecerem utilidades absolutamente necessárias às atividades das contratantes, tem sua dedutibilidade assegurada pela legislação tributária, sendo qualificadas como despesas operacionais nos termos do art. 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos.

Assim, demonstrada a substância negocial e econômica, além da formal e jurídica, do negócio sob o qual a MC Assessoria presta serviços compartilhados à Recorrente e demais empresas do Grupo MC, bem como a efetiva prestação de serviços e a conformidade dos preços cobrados pela empresa, não pode subsistir a glosa de despesas decretada pela Autoridade Fiscal, impondo-se o cancelamento de lavratura, o que se requer desde já, nos moldes proclamados no acórdão paradigma, via provimento do presente Recurso Especial.

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 07/12/2020 (e-fls. 3286), e retornaram em 14/12/2020 com contrarrazões (e-fls. 3287/3307) 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:

Desse modo, sob qualquer ótica que se observe a questão, deve ser mantido o acórdão atacado no ponto em que foi objeto de insurgência pelo contribuinte, negando-se provimento ao seu 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 PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte contestou o seguimento do recurso especial da PGFN, contudo caberia aos responsáveis tributários fazê-lo. De toda a sorte, sendo os argumentos apresentados os mesmos que os responsáveis tributários apresentaram nos autos de litígio correlato instaurado nos autos do processo administrativo nº 10530.723584/2013-83, será aqui reproduzida a apreciação lá expressa.

Os responsáveis tributários alegaram que os paradigmas *nada têm que ver com a lide em pauta, tanto nos fatos como nas provas acarreadas*, dado nestes autos inexistir a descrição de qualquer conduta *que pudesse ser enquadrada como “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei”, nos moldes do art. 135, III do CTN*. Destacaram a *vinculação do feito às provas dos autos e a impossibilidade de revisão do conteúdo fático da lide, que é distinto daqueles dos paradigmas arrolados*. Observaram que *há grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial*, especialmente porque a PGFN não teve acesso aos autos de infração que resultaram nos paradigmas, e neles *a descrição da conduta supostamente fraudulenta dos contribuintes está consignada na peça de autuação e não no acórdão de julgamento*.

Embora nestes autos o mesmo erro não tenha sido cometido, nos autos do processo administrativo nº 10530.723584/2013-83 os responsáveis se equivocaram ao apontar ausência de similitude fática em relação aos acórdãos nº 101-95.208 e 1201-002.287, porque não são estes os paradigmas indicados pela PGFN, mas sim os acórdãos nº 2301-004.532 e 1302-001.657, o primeiro, sim, referente ao “Caso Buzatex”, também citado pelos responsáveis como dessemelhante em relação ao presente caso, visto que nele a imputação teria sido dirigida apenas a um dos administradores da autuada, cujos atos de gestão foram devidamente demonstrados nos autos, enquanto no caso presente *a responsabilidade solidária foi imputada a todos os sócios da empresa autuada e sem qualquer individualização e comprovação da conduta ilícita supostamente praticada por cada um*, conforme excertos que reproduzem.

Para demonstrar o dissídio jurisprudencial, a PGFN destaca, nos paradigmas, a existência de conduta fraudulenta que induz à qualificação da penalidade e a consequente imputação, e manutenção, da responsabilidade tributária do administrador em tais circunstâncias. Dessa forma, alinha os casos comparados sob a premissa de que *todos tratam da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124 e/ou do art. 135, do CTN, de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, sendo que nos paradigmas os elementos probatórios são, apenas, *as provas das infrações descritas no Auto de Infração e praticadas pela pessoa jurídica autuada*, ao passo que neste caso, embora demonstrada *infração à legislação tributária praticada mediante fraude/ dolo/ sonegação/ simulação/ conluio*, com manutenção da *qualificação da multa de ofício*, a responsabilidade tributária dos administradores foi excluída.

O voto condutor do acórdão recorrido, de lavra da Conselheira Livia De Carli Germano, pauta-se nas seguintes premissas:

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou *“Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jubiabá Autos e Comerciais Ltda, reduzindo*

sensivelmente o valor 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." (fl. 76).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" (comissivos) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis.

No paradigma nº 2301-004.532 está consignado no voto condutor do julgado que:

A imputação da autoria dos fatos aqui narrados, à mencionada administradora, decorre de sua condição de efetiva gestora das empresas envolvidas no período considerado no lançamento (anos de 2009 a 2012), conforme já citado neste voto.

Portanto, foram demonstrados, nos autos, os pressupostos da responsabilidade pessoal, decorrente de atos praticados por Dulcemar Baumgarten Busarello, em nome do contribuinte Buzatex, com infração à lei e com excesso de suas atribuições de gestão, e restou configurada materialmente a prática dolosa de ato ilícito, o que a torna responsável pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes desses atos.

A referida “condição de efetiva gestora das empresas envolvidas” e aos “atos praticados por Dulcemar Baumgarten Busarello” guardam relação com a anterior descrição da acusação fiscal, nos seguintes termos do mesmo voto:

De acordo com os autos, Dulcemar Baumgarten Busarello era administradora da Buzatex desde 03 de agosto de 2005, amparada por procuração da empresa, concedendo-lhe amplos poderes de gestão, fls. 89 e ss, sendo que em 25 de janeiro de 2006, passou a figurar no contrato social da Buzatex na condição de administradora da sociedade empresária Bidulce Participações Ltda, admitida na sociedade Buzatex naquela data, e, por meio da 3ª alteração contratual, de 12 de janeiro de 2006, fls. 27 e ss, foi formalmente conduzida à administração da Buzatex.

Em agosto de 2006 foi constituída a sociedade empresária Dujutex, cuja administração coube à sócia Dulcemar Baumgarten Busarello, conforme disposto no contrato social.

A fiscalização demonstrou que ambas as empresas eram, de fato, uma única sociedade administrada pela mesma pessoa, Dulcemar Baumgarten Busarelli, sendo que a Dujutex foi constituída somente para registrar formalmente a maior parte dos empregados da Buzatex, conforme trecho do relatório fiscal a seguir transcrito:

A gestão administrativo-financeira da Buzatex e da firma vinculada era exercida pelos administradores do negócio Srs. Alexandre Busarello e Dulcemar Baumgarten Busarello. Seu empregado estava no contrato social da vinculada com 0,01% apenas como parte figurativa do processo, isto é, a sociedade possui

um único comando, independentemente de onde estiveram registrados os trabalhadores.

Tudo era feito na sua administração: o atendimento, a compra, a venda, o expediente, a produção, o pagamento, a execução do serviço etc tem a marca BUZATEX e são realizados pelos administradores da sociedade. A Dujutex, na verdade, existiu para registrar a maior parte dos empregados da produção.

O objetivo do grupo era desenvolver a atividade com duas empresas paralelas, a do SIMPLES para registrar 75% dos trabalhadores e a outra para registrar os outros 25% e para o faturamento. De fato, a Dujutex não tinha patrimônio e capacidade operacionais necessários à realização de seu objetivo.

Trata-se de uma “simulação” quando comprovadamente uma empresa optante pelo SIMPLES não cumpre o seu objeto social; “desenvolve” suas atividades utilizando bens constantes no ativo permanente da empresa-mãe sem nenhum vínculo jurídico justificador dessa utilização; igualmente possui despesas operacionais referentes a pagamentos da manutenção desses bens; possui sócios comuns etc.

Este contexto tem revelado, via de regra, a prática adotada por muitas empresas que se utilizam do artifício da abertura de empresas do SIMPLES que abrigam o quadro funcional com objetivo de se elidirem da contribuição patronal sobre a folha de pagamento.

Reiteradamente essas empresas têm sido autuadas por se tratar não de elisão, mas de simulação com vistas à sonegação fiscal.

Os segurados trabalhavam para o mesmo patrão, os pagamentos eram feitos pela mesma pessoa, o dono de uma firma era o procurador e administrador da outra, o RH, o sistema de informação e o financeiro são os mesmos, enfim tudo era e é BUZATEX e atendia a todas as firmas, ou seja, era único. Prova disso foi a incorporação ocorrida em agosto de 2012 em que a Dujutex passou a ser a filial 0002-08 da empresa-mãe.

Todos os empregados trabalharam para o crescimento financeiro da Buzatex e o reconhecimento comercial de suas marcas DUDUKA, DDK, Duduca Baby e B Z X.

Em vez de abrir a filial, a empresa tratou de simular a constituição de nova pessoa jurídica (do SIMPLES NACIONAL) com a intenção de deixar de pagar as contribuições geradas sobre a folha de pagamento.

Essas situações de fato não foram contestadas nos recursos das recorrentes, tornando-se, dessa forma, incontroversas.

Assim, têm razão os responsáveis quando apontaram nos autos do processo administrativo nº 10530.723584/2013-83 a existência de dessemelhança entre referido paradigma e o acórdão lá recorrido, que adota os mesmos fundamentos daquele exarado nestes autos, porque a manutenção da imputação de responsabilidade em face de demonstração de “efetiva gestão”, precedida de acusação em face da figura de uma única administradora, imputando-lhe as ações que resultaram na fraude constatada, não apresenta similitude fática com o recorrido, cuja acusação foi classificada como carente de descrição das *condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou a conduta fraudulenta.*

O segundo paradigma, porém, não traz qualquer especificação acerca da conduta dos responsáveis tributários cuja responsabilidade tributária foi mantida. Do relatório do paradigma nº 1302-001.657 consta, apenas, que:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 959/979, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa

Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 4.017.848,49, incluídos juros de mora e multa proporcional de 150%.

2. De acordo com o auto de infração e com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.021/1.032), o lançamento, que se reporta aos anos-calendário 2008 e 2009, decorreu da omissão de receitas em face de i) depósitos bancários de origem não comprovada e ii) não escrituração e não declaração de receitas de serviços prestados. O lucro foi arbitrado ante a não apresentação dos livros contábeis e fiscais.

3. Em consequência da omissão de receitas, foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 980/1.001), no valor de R\$ 1.086.927,95, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1.002/1.010), no valor de R\$ 658.856,45, e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.011/1.019), no valor de R\$ 133.841,89. O crédito tributário total importa em R\$ 5.897.474,76, conforme demonstrativo consolidado de fl. 2.

4. Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo nº 10882.724088/2012/76.

5. Lavraram-se Termos de Sujeição Passiva Solidária para inclusão, no pólo passivo da obrigação, de Francisco Ferreira da Silva Neto e Rafael Rodrigues de Souza Neto, sócios administradores da empresa (fls. 1.044/1.047 e 1.048/1.051).

E o seu voto condutor valida a imputação de responsabilidade aos sócios-gerentes em razão, apenas, das circunstâncias que justificaram a qualificação da penalidade. Veja-se:

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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:

(...)

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

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se

De responsabilidade solidária.

(...)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

(...)

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Quando o Conselheiro Relator do paradigma relata os fatos que conduzem à qualificação da penalidade e conclui que eles são *caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964*, assim afirma o cabimento da *exasperação da multa no percentual de 150%* e da *responsabilização dos administradores da pessoa jurídica*, sem o acréscimo de qualquer outra circunstância que não as exigidas para qualificação da penalidade, e que, assim, configurariam *as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN*. A reprodução subsequente da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010 confirma esta constatação, mormente na parte em que nela está mencionado que *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*.

Assim, este segundo paradigma é apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado e que, localizado em plano anterior à verificação da conduta específica dos responsáveis, não é afetado pela alegada *grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial*.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO, mas apenas em face do paradigma nº 1302-001.657.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN também 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. Indica o seguinte excerto do acórdão recorrido que evidenciaria esta constatação.

“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.” (*destaques da PGFN*)

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 Jubiabá Autos e Comerciais 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 Jubiabá Autos 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.

(...)

Diante do acima exposto, restou comprovado que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, possui endereço cadastral no mesmo local da Anira Veículos Ltda, bem como não possui qualquer estrutura física/operacional condizente com uma empresa prestadora de serviços, tais como, despesas de luz, aluguel, ou qualquer outra trivial à atividade empresarial. Ressalta-se, que de acordo com a DRE 2007, apresentada pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, 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 em Gestão. Empresarial Ltda 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 os funcionários da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, utilizam as dependências físicas da empresa Morena Veículos Ltda, bem como, oferecem os mesmos serviços que os prestados 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 ser realizado pela mesma pessoa, qual seja, Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo. Estas afirmações estão corroboradas pelos seguintes fatos, entre outros:

- a) Envio das GFIP. por pessoa comum ao grupo sem alteração após a constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda (Rosane Ferreira Andrade);
- b) Envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo sem alteração após a constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda (Rita dos Santos Campos);
- c) Manutenção dos proventos pagos antes da constituição da MC e após a transferência dos funcionários acima mencionados em planilha;
- d) Data de admissão dos funcionários na empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, 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; Florisberto Ferreira de Cerqueira, ambos quotistas/administradores das empresas investigadas por esta Auditoria;
- g) Prestação de serviços pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, 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 MG Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, esta, sem qualquer estrutura física/operacional;
- i) Ausência de rubricas contábeis na empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, referentes a despesas convencionais observadas em qualquer sociedade;

Do todo acima exposto, conclui-se que a constituição da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, 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/abusiva.

Insta salientar que esta conduta perpetrada pela empresa Jubiabá Autos e Comerciais Ltda tem como consequência a glosa de despesas com a referida prestação de serviços e lavratura de Auto de Infração, referentes aos anos calendário 2008 e 2009, conforme demonstrativo abaixo.

Além disso, o voto condutor do acórdão recorrido traz referências a outras verificações fiscais presentes nestes autos:

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

- *a empresa MC Assessoria 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. 38/39;*
- *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. Nota-se também 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, Norauto Veículos Ltda, Anira Veículos Ltda e Jacuípe Veículos Ltda;*
- *o autuante 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 (Jubiabá Veículos 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 do serviço. **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 escrita contábil da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda mostra que os saldos das contas de luz e aluguéis estão zerados, ou seja, não apresentaram movimentação, tendo estas contas apresentado o mesmo padrão em 2008 e 2009;
- em 19 de novembro de 2012, **a empresa Jubiabá Veículos 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 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 prestados,** contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços. Conclui-se, portanto, que o arrazoado 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 no arrazoado, genericamente, são idênticas as prestadas por qualquer funcionário em uma empresa;
- a responsável pelo preenchimento das DIPJ, ano calendário 2007 a 2009, das diversas empresas do grupo, 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. Destaque-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 Jubiabá Veículos 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 Jubiabá Veículos Ltda, tarefa esta realizada pelo próprio impugnante e, em alguns meses pela Morena Veículos** (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;
- assim, resta 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, 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. Atente-se ainda para 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), sem alteração após a constituição da MC Assessoria;

b) envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo (Rita dos Santos Campos) sem alteração após a constituição da MC Assessoria;

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 comprovou 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.

(...)

• 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. Insta salientar que esta conduta perpetrada pela empresa Jubiabá Autos e Comerciais Ltda tem como consequência a glosa de despesas com a referida prestação de serviços e lavratura de Auto de Infração, referentes aos anos calendário 2008 a 2009.

(...)

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 Jubiabá Veículos 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.

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. **Só isto 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 **Jubiabá Autos e Comerciais 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.**

[...] (destaques do original)

Observe-se, ainda, estar consignado no acórdão recorrido que *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*. 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.

Por oportuno registre-se que o conteúdo do acórdão recorrido não foi alterado em razão dos embargos opostos pela Contribuinte que, embora tenha tido seguimento em exame de admissibilidade, foram rejeitados pelo Colegiado *a quo*, sob o entendimento de que não havia omissão a ser sanada, ainda que não haja *uma única menção, quer no relatório, quer no voto condutor, às provas que foram juntadas pelos embargantes para contrapor-se à autuação fiscal e concernentes a (i) “o Relatório de Especialista da Ernst & Young que contém mais de 60 páginas e onde estão descritas e comprovadas as atividades, os custos, despesas e receitas da MC Assessoria, bem como o propósito negocial da contratação desta pelas empresas do Grupo MC”; e (ii) “livros contábeis, contratos, Notas Fiscais, entre outras provas”*.

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.

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 no voto condutor do acórdão recorrido que, reportando-se às justificativas expressas na acusação fiscal e à sua confirmação na decisão de 1ª instância, reproduzidas ao norte, por ocasião do exame de admissibilidade do recurso especial, assim expõe:

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

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, passassem 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. 39-41):

[...]

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.

[...]

Mais uma vez 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, ou seja, sem qualquer vinculação a atos específicos, senão na mera natureza intragrupo da operação e na suposta redução de tributos como resultado da estrutura e do negócio implementados entre as partes relacionadas*, mas sim a interessada que não logrou provar a efetividade desta operação. Inexiste, assim, 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.

Com referência ao alcance da defesa apresentada nestes autos, agora descrita agora como *Impugnação de fls., de quase cem páginas, protocolada em 27/06/2013, que instruiu com vasta documentação, transplantando vultosos elementos contábeis, fiscais e contratuais das atividades que, alega a lavratura, sem provar, não existiram*, importa observar que aqui, a impossibilidade de exame do conteúdo documentos que motivaram a oposição dos embargos de declaração pela Contribuinte. Como o Colegiado *a quo* rejeitou os embargos, afirmando a desnecessidade de sua análise, nesta instância especial prevalece o exame feito pelo Colegiado *a quo*, a não ser que o sujeito passivo suscitasse dissídio jurisprudencial acerca do tratamento dado à omissão assim alegada em embargos de declaração.

Assim, impõe-se concluir que não restou demonstrado, ao longo deste processo administrativo, a existência de *documentos nele juntados à exaustão* para 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 Jubiabá Autos., 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.

Quanto ao reconhecimento, na decisão recorrida, quanto ao fato de que ***“os funcionários da MC Assessoria trabalhavam e as atividades eram realizadas”***, importa recordar que estes funcionários eram vinculados à autuada ou a empresas ligadas, e somente restou provada a sua transferência formal para os quadros da MC Assessoria, sem qualquer demonstração de que esta nova sociedade administrasse a execução das atividades por eles realizadas e por essa razão fosse remunerada pela autuada. Esta a razão, inclusive, para apropriação do custo correspondente a esses serviços nas empresas do grupo que usufruíram do trabalho dessas pessoas. Não há dúvida, neste ponto, que o trabalho foi realizado. O que não se demonstra é que tal se deu mediante intermediação da MC Assessoria, desprovida de qualquer evidência de sua real existência para legitimar a dedução, também, do lucro agregado por esta pessoa jurídica nas cobranças estampadas nas notas fiscais glosadas.

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

Recurso especial da PGFN - Mérito

A PGFN defende o restabelecimento dos responsáveis tributários no polo passivo da exigência, dado o acórdão recorrido reconhecer *a ocorrência de graves ilícitos dolosos, suficientes para a manutenção da multa de ofício qualificada*. Entende desnecessária a demandada demonstração de *forma clara e precisa da participação efetiva, exclusiva e dolosa do sujeito passivo solidário no sentido de agir pessoalmente para a prática das condutas elencadas no relatório fiscal*. A responsabilização de *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, na hipótese de manutenção da qualificação da penalidade, não dependeria de *descrição dos ilícitos práticos especificamente e/ou de forma direta pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, ou de *prova específica relacionada a eles*.

Os responsáveis tributários Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luis José Pimenta e Modezil Ferreira de Cerqueira afirmaram, nos autos do processo administrativo nº 10530.723584/2013-83, que a PGFN *nada faz além de insistir que a responsabilidade solidária seja imputada por mera presunção, ou seja, pela simples condição de figurarem as pessoas físicas no quadro societário da Autuada, envergando tese de responsabilidade ilimitada dos sócios por débito tributário, que é incompatível com nosso ordenamento jurídico*. Defendem que a responsabilidade pessoal demanda *demonstração, com provas e documentos idôneos, de que os fatos supostamente ilícitos tenham sido praticados pela imputada pessoa, com intuito fraudulento (dolo)*, consoante manifestação do Superior Tribunal de Justiça em redirecionamento da execução fiscal. Entendem que a pretensão da PGFN *implica derrogar, por vias oblíquas, o regime legal, que é de responsabilidade limitada*, e observam que o recorrido Modezil Ferreira de Cerqueira, há anos *sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e*

impedem que exerça uma atividade profissional, está subtraído de sua plena capacidade civil e é representando por seu filho, designado judicialmente seu curador.

O voto condutor do acórdão recorrido está pautado nas seguintes premissas:

[...]

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.

[...]

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou *"Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jubiabá Autos e Comerciais Ltda, reduzindo sensivelmente o valor 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."* (fl. 76).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" (comissivos) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "apresenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Importa ter em conta, porém, que o Termo de Sujeição Passiva Solidária às e-fls. e-fls. 65/71) traz as seguintes considerações:

[...]

Em face da constatação de elevadas despesas contabilizadas a partir do ano-calendário 2008, buscou-se aprofundar o estudo sobre a natureza destas chegando-se aos seguintes resultados.

De acordo com Contrato de Constituição da Sociedade, observou-se que a Jubiabá Autos foi constituída em 03 de maio de 2007, cuja composição societária era a seguinte:

[...]

Ressalta-se que as quotistas [...] são menores e filhas do quotista Modezil Ferreira de Cerqueira,, que as representa.

Ainda de acordo com a cláusula 7ª do citado instrumento de constituição, a sociedade era administrada pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira; Florisherto Ferreira de Cerqueira Jose Pimenta, com as funções, respectivas de Diretor Presidente: Diretor Superintendente Diretor Administrativo - Financeiro.

Observa-se que o Contrato de Constituição da Sociedade acima mencionado é o único com impacto nesta Auditoria (2008 e 2009), mormente, a 1ª alteração do Contrato Social, que trata de mudança de quotistas, ter ocorrido em 26 de novembro de 2010.

Analisando-se a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. percebeu-se que a mesma, fora constituída em 12 de janeiro de 2007, com o seguinte quadro societário.:

[...]

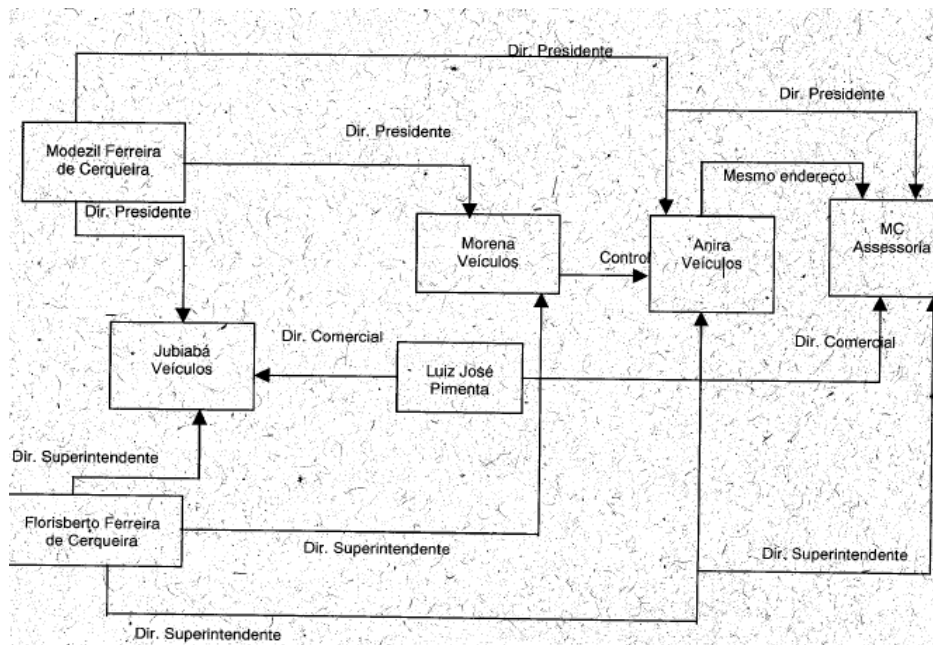
Em 10 de julho de 2007, de acordo com 1ª Alteração do Contrato Social da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, os sócios acima citados cederam suas quotas para as seguintes pessoas físicas:

[...]

Resta claro que o controle/gestão das empresas, Jubiabá Autos e Comerciais Ltda e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, no período compreendido por esta Auditoria, é exercido pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira e Luiz José Pimenta com as funções respectivas de Diretor Presidente, Diretor Superintendente e Diretor Comercial/Financeiro.

[...]

Conclui-se, portanto, que os sócios que controlam a empresa Morena Veículos Ltda, gerem os negócios da Anira Veículos Ltda e da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, bem como, administram a Jubiabá Autos, através dos diretores Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira e Luiz José Pimenta, restando latente, que se trata de um grupo econômico. Abaixo, demonstra-se a situação de forma resumida.



Conforme já mencionado a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda presta serviços de assessoria a Jubiabá Autos, todavia, intimada para apresentar os relatórios de atividades referentes aos citados serviços não o fez de forma satisfatória. Observa-se ainda que as notas fiscais da referida prestação trazem em seu corpo designação genérica para os serviços prestados. Isto, per se, já é suficiente para a glosa das referidas despesas, todavia buscou-se aprofundar a questão.

[...]

Da análise dos diversos fatos e vastas indícios concluiu-se que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, não existe de fato, sendo mera ficção jurídica, cujo objetivo é aumentar despesas em empresas optantes pelo lucro real, reduzindo assim a carga tributária, em contrapartida de receitas, com alta margem de lucro, em empresa tributada pelo lucro presumido, elevando assim a distribuição de Lucros/Dividendos.

Não se pode olvidar que o contribuinte simulou a prestação dos referidos serviços, criando despesas não comprovadas/existentes, 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 em Gestão Empresarial Ltda, de fato não ocorreu, conseqüentemente, impõe-se à glosa das despesas respectivas contabilizadas pela Jubiabá Autos.

Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jubiabá Autos e Comerciais Ltda, reduzindo sensivelmente o valor 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.

Os artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 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 do Contrato de-Constituição da Jubiabá Autos acima mencionado; dispõe que compete à Diretoria cumprir e fazer cumprir as cláusulas e condições deste contrato, com poderes legais 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
- (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 este contrato sejam de atribuição da Reunião de Quotistas (grifos nossos)

Do todo acima exposto, conclui-se que houve infração de lei, Contrato Social ou Estatutos em face do não cumprimento da legislação em vigor, mediante conduta simulada dos diretores empossados.

O artigo 135, da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN), 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:

[...]

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

Grifos nossos

Ressalta-se que todo o procedimento de auditoria realizado está descrito pormenorizadamente no Termo de Verificação Fiscal nº 0001 anexo, parte integrante do Auto de Infração lavrado em desfavor do sujeito passivo

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva pessoal do Sr. MODEZIL FERREIRA DE CERQUEIRA. CPF [...], na qualidade de Diretor Presidente da Jubiabá Autos, nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).
(destaques do original)

Os outros dois Termos de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 72/85) concluem, com base em idênticos fundamentos, pela sujeição passiva pessoal de Florisberto Ferreira de Cerqueira *na qualidade de Diretor Superintendente* e de Luiz José Pimenta *na qualidade de Diretor Comercial/Financeiro* da autuada.

Nestes termos, portanto, a autoridade fiscal demonstra que os diretores da pessoa jurídica autuada agiram intencionalmente para criar operações sem qualquer substância e assim reduzir os tributos devidos sobre o lucro, praticando não só infração de lei, como também ao Contrato Social que lhes vedava atos *que por lei sejam contrários aos interesses da sociedade*.

Em face de tais circunstâncias, o acórdão recorrido merece ser reformado mediante reafirmação do entendimento expresso por este Colegiado em 8 de agosto de 2019, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351², de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 do CTN

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.

Sendo o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho³ discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários,

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

³ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2008.

requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas** sobre aqueles que incorreram *em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito aos **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

[...]

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*. (*destaques do original*)

Também aqui a acusação recai **apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**. A autoridade fiscal demonstra que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade, e assim praticaram *ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária*, no caso, a criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços.

Há, portanto, *elementos de fato assim necessários à aplicabilidade do art. 135 do CTN e demonstração da atuação irregular dos sócios*, o que exclui a arbitrariedade arguida pelos responsáveis e distingue substancialmente o presente caso daqueles que, apreciados judicialmente em face de pedidos de redirecionamento de execuções fiscais, ensejam o entendimento consolidado 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*.

Corretas, portanto, as constatações assim expressas pela autoridade julgadora de 1ª instância, invocadas pela PGFN:

Os diretores e administradores da Jubiabá Autos e Comerciais Ltda, Srs Modezil Ferreira de Cerqueira (Diretor Presidente), Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente) e Luiz José Pimenta (Diretor Administrativo-Financeiro), apresentaram impugnação conjunta aos autos de infração e aos termos de sujeição passiva. Contestam os autos de infração com os mesmos argumentos apresentados pela Jubiabá Autos e Comerciais Ltda, já mencionados neste relatório.

As alegações de nulidade dos autos de infração e aqueles referentes à constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda e à prestação de serviços por parte desta à

Jubiabá Autos e Comerciais Ltda e às demais empresas do Grupo empresarial MC, já foram analisadas neste Voto.

Quanto à sujeição passiva solidária os impugnantes alegam, em apertada síntese, a ilegitimidade passiva como devedores solidários, por ausência de demonstração de sua atuação pessoal nas circunstâncias de fato que embasaram a pretensão fiscal. Alegam que a mera condição de membro da diretoria não fornece o liame subjetivo entre a conduta apontada como fraudulenta e a pessoa reputada responsável. 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.

Alegam também que o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira vem sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e impedem que exerça uma atividade profissional, e por decisão do Exmo Juízo da 1ª Vara de Família e Sucessões da Comarca de Salvador, conforme documento de fl. 2.154, Modezil Ferreira de Cerqueira, encontra-se 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.

Note-se que no caso em tela, consoante arrazoado elaborado no Termo de Verificação Fiscal, e já analisado neste voto, a conduta da empresa que resultou na atuação 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*:

[...]

Note-se, assim, que 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, Florisberto Ferreira de Cerqueira e Luiz José Pimenta, nas qualidades, respectivamente, de Diretor Presidente, Diretor Superintendente e Diretor-Administrativo-Financeiro da Jubiabá Autos e Comerciais Ltda., nos termos do art. 135 do CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), abaixo transcrito:

[...]

A alegação de que ao Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira não pode ser imputado qualquer ato de cunho positivo ou negativo, por encontrar-se subtraído da sua plena capacidade civil, sendo representado pelo seu curador, não se sustenta.

Dispõe o art. 126 do CTN sobre capacidade tributária passiva:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Note-se que no caso presente o Termo Provisório de Compromisso de Curador Interdição foi emitido em 24/08/2011, enquanto que, quando da ocorrência dos fatos geradores objeto dos autos de infração, referentes aos anos de 2007 a 2009, o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira ainda não se encontrava interditado, gozando da plenitude de sua capacidade civil. Assim, agiu corretamente a autoridade fiscal ao lavrar o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira, o

qual não teve o seu direito de defesa cerceado em nenhum momento, tendo inclusive apresentado impugnação representado pelo seu procurador.

Atente-se ainda que, no que diz respeito ao elemento subjetivo do art. 135 do CTN, conforme afirma o item 59 do Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009, a jurisprudência maciça do STJ é no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie, envolvendo, portanto, dolo ou culpa.

Conforme consta do contrato social do autuado, a todos os diretores da empresa é atribuída a responsabilidade de cumprir e fazer cumprir as cláusulas e condições do contrato, com poderes legais para garantir o regular funcionamento da sociedade, além de decidir sobre a celebração de contratos, convênios, acordos, empréstimos e financiamentos do interesse da sociedade; 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, do que se conclui que a alegação de desconhecer transações de aquisição e contábeis da empresa, por estar ligado apenas à atividade comercial, não afasta a culpa por omissão.

Assim, a autoridade fiscal pode enquadrar os referidos sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo citado artigo, ainda que não consiga demonstrar o dolo.

De todo o exposto, conclui-se que não assiste razão aos impugnantes quando asseveram ter praticado apenas atos lícitos. Na verdade, houve a utilização dolosa de meios ilícitos, inclusive, simulando-se operações, com a finalidade de evitar ou reduzir a tributação.

Confirmado que a responsabilidade tributária diz respeito a atos de gestão praticados no ano-calendário fiscalizado (2008), inclusive anteriores à alegada interdição de Modezil Ferreira Cerqueira, deve ser restabelecida a imputação fiscal em desfavor de Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luis José Pimenta e Modezil Ferreira de Cerqueira.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, por maioria de votos, a conhecer do recurso especial da contribuinte.

O entendimento que prevaleceu foi a de que nenhum reparo caberia ao juízo prévio de admissibilidade, ao assim motivar a caracterização da divergência:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu 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), o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-001.663, de 2015) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, relativamente a empresa pertencente ao mesmo grupo econômico que a Recorrente, que, *a despeito dos esforços desenvolvidos pelo AFRFB, [...] esse falhou em comprovar a efetiva atuação fraudulenta da recorrente, não trazendo 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.*

De fato, os acórdãos ora comparados, diante de um mesmo contexto fático, afinal as duas autuações decorreram da mesma fiscalização e trataram da indedutibilidade, pelos sujeitos passivos, de despesas relativas à prestação de serviços pela empresa MC ASSESSORIA E GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, integrante do mesmo grupo econômico, alcançaram conclusões divergentes.

Enquanto a decisão recorrida se manifestou de forma favorável à glosa, por ter considerado que a empresa MC ASSESSORIA teria simulado os serviços, o *paradigma* afastou a glosa por concluir que a alegada simulação não teria sido comprovada pelo fisco.

Diante, então, de interpretações conflitantes conferida aos mesmos fatos, a maioria do Colegiado votou por conhecer do Recurso Especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI