



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.724630/2013-76
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.564 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2023
Recorrente BRUNE VEÍCULOS LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em: (i) conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram pelo não conhecimento; e (ii) no mérito, negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator) que votou por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Votaram pelas conclusões do voto vencedor os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 1003-002.638, de 05/10/2021, por meio do qual a 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu negar provimento ao recurso voluntário apresentado na fase processual anterior.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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

Ano-calendário: 2009

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESA CONSTITUÍDA APENAS FORMALMENTE.

Para que uma determinada despesa seja considerada dedutível, é essencial que ela seja comprovada, ou seja, deve estar amparada por elementos probatórios convincentes da operação que lhe deu causa, sendo necessário que o gasto seja incorrido, deve ser necessário para a manutenção da atividade da empresa e, deve ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada. Havendo provas, também, que a prestadora existia apenas formalmente, não se admite a dedução como despesa.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Estando com sua exigibilidade suspensa, por força do artigo nº 151 do CTN, é vedada a dedução/compensação dos tributos(PIS/Cofins) exigidos em outro Auto de Infração.

PROVA INDICIÁRIA. VALIDADE.

A prova indiciária deve ser aceita em matéria tributária, desde que leve em consideração a existência de vários indícios convergentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de autuação reflexa, aplica-se a decisão prolatada na autuação matriz às demais exigências.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário:

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a dedutibilidade de despesas referentes a serviços contratados junto a outra pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial.

A presidência deu seguimento ao Recurso Especial com base no seguinte paradigma: Acórdão nº 1302-001.663. No caso, houve procedimento de fiscalização sobre várias empresas de um mesmo grupo empresarial, e isso resultou na glosa de despesas relativas a serviços que uma delas, a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., prestava às demais, sendo que tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma cuidam dessas empresas que foram autuadas na mesma fiscalização e pela mesma fundamentação – glosa de despesas não comprovadas, decorrentes de alegada simulação na contratação de serviços de pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial (MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.), que teria sido constituída artificialmente com o objetivo de reduzir a carga tributária das demais empresas do grupo.

No mérito, a Recorrente esclarece que até o meio da década de 2000 o Grupo MC estava estruturado pela mera superposição de múltiplas empresas formal e operacionalmente independentes e desconexas entre si. Tratava-se, entre matriz e filiais, de cerca de 20 empresas autônomas e convivendo em superposição jurídica, gerencial, societária, operacional e por vezes mesmo geográfica. Cada empresa possuindo estruturas departamentais sobrepostas, gerando redundâncias e ineficiências incompatíveis, para os padrões de mercado, com um grupo de empresas: esse era o quadro pré-MC ASSESSORIA. De fato, até 2007, as demandas de atividades e processos de backoffice eram atendidas por algumas empresas em benefício de todas as demais, sem que se delimitasse rigorosamente a identidade patrimonial de cada uma delas, sem que se fixasse qualquer remuneração ou retribuição.

Daí a necessidade de criação da MC Assessoria e a implementação do contrato de prestação de serviços compartilhados, cujo objeto abrange, dentre outros, serviços de assessoria contábil, assessoria jurídica, programação, coordenação, controle orçamentário, consultoria financeira, serviços de informática, assistência no domínio da produção, das compras, serviços de recrutamento e treinamento, prestados pela própria Central de Serviços Compartilhados; e também a centralização de despesas comuns e compartilhadas entre as empresas do grupo, a exemplo de despesas com pessoal terceirizado, relativas a publicidade, marketing, divulgação, informação de conjuntura, métodos de gestão, assistência de cobrança, consultorias especializadas, serviços gerais, serviços legais, dentre outros, contratados de forma centralizada junto a fornecedores terceiros em benefício de todas as empresas clientes.

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.

A quantia faturada pela MC Assessoria à Recorrente e glosada pela autuação, de R\$120.377,24 (cento e vinte mil, trezentos e setenta e sete reais e vinte e quatro centavos) supera

os valores de despesas incorridas diretamente pela MC Assessoria, correspondente a R\$114.264,30 (cento e quatorze mil, duzentos e sessenta e quatro reais e trinta centavos) em apenas R\$6.112,94 (seis mil, cento e doze reais e noventa e quatro centavos), o equivalente a apenas 5,08% (cinco vírgula oito centésimos por cento) do total faturado. Considerando-se os custos de PIS e Cofins, de 3,65%, que não foram incluídos no montante rateado, temos que praticamente o mesmo custo incorrido pela MC Assessoria foi repassado à Recorrente, o que infirma peremptoriamente a narrativa da decisão recorrida de sobrepreço visando a economia de tributos.

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.

Intimada a PGFN apresentou contrarrazões em que sustenta que o contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria. O recorrente não demonstrou, de forma analítica, a semelhança dos casos confrontados.

O acórdão recorrido cita aspectos probatórios e fáticos peculiares a esse feito. Trata-se, portanto, de conclusão amparada no conjunto probatório (ou na sua insuficiência). Tal questão não é o objeto e a finalidade do recurso especial que é a uniformização de teses jurídicas e não a rediscussão e/ou rejugamento de fatos e provas.

No mérito sustenta que o Termo de Verificação Fiscal traçou com detalhes a “engenharia operacional”, realizada pelo contribuinte com empresas do mesmo grupo econômico, de forma simulada, com o nítido escopo de reduzir o lucro tributável.

A vinculação dos sócios influenciou decisivamente na relação comercial entre o contribuinte e a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.

As diligências efetuadas pela fiscalização concluíram que a estrutura operacional da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda não era condizente com uma empresa prestadora de serviços, por não incorrer em gastos com alugueis, energia, dentre outras. O conjunto de operações celebradas pelas empresas permitiram que, de um lado, o autuado reduzisse o lucro tributável mediante a dedução (indevida) de despesas com a prestadora, com vultosos pagamentos à empresa coordenada pelos mesmos sócios, e, de outro, que os lucros da prestadora ficassem artificialmente inflados, com a lógica da faculdade de serem distribuídos de forma isenta, isto é, de acordo com a sistemática da tributação pelo lucro presumido.

Essa “engenharia societária” maquinada pelas empresas envolvidas evidenciam que os custos com pagamentos pelos serviços supostamente prestados não configuraram despesas necessárias ou usuais à atividade operacional do contribuinte, senão um verdadeiro artificialismo para fins exclusivos de redução da carga tributária.

A despesa somente é dedutível quando for necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de receitas, e desde que seja usual ou normal no tipo de operações ou atividades da entidade.

O grupo econômico criou despesas para serem deduzidas na contabilidade do contribuinte fiscalizado, cujas operações revelaram a parca estrutura operacional da prestadora, que se utilizava da própria estrutura e funcionários do grupo econômico; a natureza (acessório,

de apoio) dos serviços prestados com custos substanciais em relação à atividade principal do contribuinte; e administração exercidas por sócios em comum.

É em síntese o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso Especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial* deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática* entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, diversamente do quanto sustentado pela PGFN, a semelhança fática decorre de tanto o paradigma quanto o acórdão recorrido decorrerem da mesma fiscalização. De outro lado, a divergência evidencia-se a partir das conclusões diversas alcançadas pelas turmas de piso. Desta forma o despacho de admissibilidade:

No caso, houve procedimento de fiscalização sobre várias empresas de um mesmo grupo empresarial, e isso resultou na glosa de despesas relativas a serviços que uma delas, a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., prestava às demais.

O recorrido e o paradigma cuidam dessas empresas que foram autuadas na mesma fiscalização e pela mesma fundamentação – glosa de despesas não comprovadas, decorrentes de alegada simulação na contratação de serviços de pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial (MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.), que teria sido constituída artificialmente com o objetivo de reduzir a carga tributária das demais empresas do grupo.

Os processos das várias empresas foram julgados na segunda instância por turmas ordinárias de diferentes câmaras do CARF, algumas mantendo a glosa das despesas (turmas da 2ª e 4ª Câmaras), outra cancelando essa mesma glosa (turma da 3ª Câmara – paradigma).

Conforme também informa a contribuinte, já foram admitidos vários recursos especiais interpostos nos processos das outras empresas do grupo.

Realmente, diante de situações idênticas, os acórdãos recorrido e paradigma tomaram decisões em sentidos opostos, quanto à glosa das despesas.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Enquanto o acórdão recorrido, manteve a glosa decorrente de despesas com serviços contratados com a MC Assessoria, por entender que os serviços contratados com a empresa do mesmo grupo não são dedutíveis à luz do art. 299 do RIR/99, restando comprovada “a prática de um planejamento tributário abusivo, envolvendo a simulação da constituição de uma empresa prestadora de serviços pelas empresas do Grupo Empresarial, sendo aquela existente apenas no mundo jurídico [...]”.

O paradigma, de outra banda, diante do mesmo conjunto probatório, considerou-o insuficiente tanto para atestar a inexistência de fato da prestadora dos serviços, quanto para se afirmar que os serviços não foram efetivamente prestados e quantificados, e afastou a glosa das despesas.

A meu ver, demonstrada a divergência necessária para o manejo do especial, razão pela qual o admito.

Recurso Especial do Contribuinte - Mérito

Infere-se do Auto de Infração que a acusação de inexistência da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial no caso da Recorrente decorre dos seguintes fundamentos:

“No que se refere a Brune Veículos observou-se que não houve transferência de funcionários para a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, todavia, constatou-se que a relação entre as despesas contabilizadas pelas cinco empresa (...) que passaram a deduzir despesas no ano calendário 2008 e os proventos pagos aos funcionários que passaram a deduzir despesas no ano calendário 2008 e os proventos pagos aos funcionários contratados fora do grupo econômico, que em tese, prestariam serviços a estas se aproxima dos 400% (...) Destaque-se ainda o efeito da manutenção das despesas contabilizada na empresa Brune Veículos Ltda pelos serviços tomados junto à empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, que apenas reiteram o objetivo perseguido pelo grupo econômico, qual seja, redução da carga tributária mediante operações simuladas, conforme demonstrativos abaixo minudenciados (...)”

E termina:

“No curso deste procedimento fiscal ficou comprovado consoante conjunto probatório vasto, que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. Presta os mesmos serviços outrora prestados pelos funcionários integrantes do grupo econômico, porém, com elevado custo para os optantes do lucro real. Ressalta-se que o mais importante é que os serviços prestados não foram devidamente comprovados, através de relatórios de atividades, requisito essencial, para dedução das despesas nas empresas optantes pelo lucro real. Outrossim, percebe-se que a

indicação dos serviços prestados no corpo das notas fiscais fora feita de forma genérica”.

Importante transcrever os referidos excertos, pois, ainda que se considerasse a simulação no caso concreto, o que entendo não ter sido demonstrada, isso não alteraria as relações subjacentes. Isto porque, conforme acima, a MC Assessoria foi composta por funcionários de diversas empresas do grupo econômico, porém nenhum deles da Recorrente!

No caso, importa ressaltar, que não se desconsidera a personalidade jurídica da MC Assessoria, conforme aponta o acórdão recorrido:

Ressalte-se que a Fiscalização não desconsiderou a personalidade jurídica da MC ASSESSORIA, efetuando apenas a glosa de despesas relativas à prestação de serviços contabilizadas pela Recorrente, haja vista que conforme constatado, tais serviços não ocorreram de fato. A MC ASSESSORIA existiu apenas formalmente, fruto de uma reorganização societária simulada idealizada pelo Grupo Econômico no qual a Recorrente está inserida.

A glosa de despesas levada a cabo pela Fiscalização, não teve como base exclusivamente no artigo 116 do Código Tributário Nacional. Aliás houve apenas menção, sem que em momento algum ele tenha sido utilizado para justificar a autuação.

O enquadramento legal teve como base, conforme se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 12-35, os artigos 109; 116; 118 e 149 do CTN.

(c) Os negócios do Grupo MC cresceram exponencialmente, porém, cada uma, de mais de dezena de empresas possuía estruturas departamentais idênticas, gerando redundâncias e ineficiências incompatíveis, para os padrões de mercado, com um grupo de empresas, de modo que o estabelecimento da MC ASSESSORIA, como provedora de serviços compartilhados dentro do Grupo MC, veio para neutralizar as redundâncias e ineficiências decorrentes do nível de escala, com múltiplas revendas de diversas marcas, que o mercado, e o próprio grupo, passaram a exibir, capitalizando sobre as sinergias surgidas entre as diversas unidades de negócio, e assim endereçando uma demanda por redução de custos imposta pela realidade do mercado competitivo e praticante de margens sempre minguantes, a demonstrar o propósito negociado específico e a racionalidade econômica do estabelecimento e da contratação desta empresa, pela Recorrente e demais empresas do grupo;

(d) Visando atender a estes propósitos de eficiência de gestão e otimização da eficiência econômica e financeira do negócio, a MC ASSESSORIA foi estabelecida desenvolvendo as atividades de (i) Central de Serviços Compartilhados, prestados pela própria MC ASSESSORIA via fornecimento de mão-de-obra em serviços-meio; (ii) Central de compras e contratação de fornecedores comuns às diversas empresas do grupo;

(e) Fica comprovada a prestação de serviços compartilhados realizada pela MC ASSESSORIA, a partir de relatório do próprio Fiscal Autuante no TVF nas fls. 19/20, reiterado ainda pela folha de pagamento da MC ASSESSORIA (Doc. Nº 02 anexo à Impugnação de fls.), serviços realizados a partir da força de trabalho da própria prestadora, às demais empresas do grupo, nos seguintes setores departamentais: serviço de contabilidade; serviço de compliance fiscal; serviço de consultoria em recursos humanos; serviço de tecnologia da informação; serviço de crédito e cobrança; serviço de consultoria financeira e securitária (F&I);

(f) Fica comprovada a atuação da MC ASSESSORIA como central de compras, conforme lançamentos contábeis (Doc. Nº 05 anexo à Impugnação de fls.), lastreados em instrumentos, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. Nº 06 anexo à Impugnação de fls.), implementando estrutura proporcionadora de escala na aquisição de insumos e contratação de fornecedores nas diversas áreas de demanda das empresas do grupo, dentre as quais podemos indicar as seguintes: serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo; aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo; serviço de catering e alimentação para os colaboradores do grupo; serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas do grupo; serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo; aquisição de insumos de informática; aquisição de material de escritório; contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras; contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo; contratação de serviços de propaganda e marketing para as empresas do grupo;

Os motivos alegados para a constituição da MC ASSESSORIA, tais como: eliminar as redundâncias e ineficiências incompatíveis por possuir estruturas departamentais idênticas dentro das empresas que compunham o grupo, promovendo uma redução de custos, visou demonstrar o propósito negocial específico e a racionalidade econômica para a criação desta empresa pela Recorrente e demais empresas do grupo, sendo que foi estabelecida para desenvolver as atividades de Central de Serviços Compartilhados, via fornecimento de mão de obra em serviços - meio e Central de compras com a contratação de fornecedores comuns às empresas do grupo, não são suficientes para anular as alegações da Fiscalização, corroboradas pela decisão de 1ª Instância, de que a constituição da MC ASSESSORIA se deu apenas de maneira formal, com o claro objetivo de reduzir a carga tributária das empresas componentes do Grupo e maximizar a distribuição de lucros sem tributação.

Na verdade houve a prática de um planejamento tributário abusivo, envolvendo a simulação da constituição de uma empresa prestadora de

serviços pelas empresas do Grupo Empresarial, sendo aquela existente apenas no mundo jurídico, que embora constituída formalmente, restou caracterizado durante a Auditoria Fiscal a inexistência de espaço físico próprio, ou seja, está localizada fisicamente nas dependências de outra empresa do Grupo (Anira Veículos Ltda.), mediante contrato de cessão de uso sem ônus, confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, tudo isso com o objetivo de redução da carga tributária e aumento dos valores a serem distribuídos a título de lucros, procedimentos estes que se enquadram nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Importa mencionar que a Recorrente tinha todo o direito de promover sua reestruturação organizacional, inclusive constituindo uma Central de Serviços Compartilhados, sendo que esta CSC poderia desenvolver suas atividades meio e back office no próprio local de uma das empresas do grupo para todas elas, tendo seus custos repartidos.

Em minha visão, mereceria reforma o acórdão Recorrido. Ainda que se considerasse a simulação, conforme acusação fiscal, o que sobriaria?

A Recorrente pagando para outras empresas do grupo pela prestação de serviços de backoffice, o que não se pode considerar como indedutível, pois não há vício na terceirização de atividades meio ou fim, conforme julgado pelo Supremo Tribunal Federal na ADPF n. 324:

Ementa: Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade. 1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade. 2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade. 3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações. 4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993). 5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no

processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial. 6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta. 7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”. 8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019)

No caso, entendo legítima a constituição de uma empresa, que submete seus rendimentos à tributação, como planejamento tributário legítimo. Note-se que a própria Receita Federal admite a concentração de custos em uma única empresa, conforme ilustra a Solução de Consulta Disit/SRRF04 n. 4010, de 19/03/2021:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessários, normais e usuais, devidamente comprovados e pagos; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as

empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

(...)

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 23, DE 23 DE SETEMBRO DE 2013, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 94 E Nº 276, DE 25 DE MARÇO E 26 DE SETEMBRO DE 2019, RESPECTIVAMENTE.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 265 e 311.

Ademais, a RFB também admite que os valores pagos para a centralizadora podem ser considerados reembolso de despesa ou preço de serviço, conforme ilustra a Solução de Consulta Cosit n. 149, 28/09/2021:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

REEMBOLSO. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA.

São considerados reembolsos, os valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas ligadas, desde que:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.
- f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;

- g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do item anterior, não são considerados receitas para fins do IRPJ apurado com base no lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23 DE 23 DE SETEMBRO DE 2013.

(...)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REEMBOLSO. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS. EMPRESAS LIGADAS. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO.

São considerados reembolsos, os valores recebidos por pessoa jurídica centralizadora relativos a contratos de rateio de custos e despesas das demais pessoas jurídicas ligadas, desde que:

- a) as despesas reembolsadas comprovadamente correspondam a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) as despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio esteja de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.
- f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantenham escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;

- g) não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- h) não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Os reembolsos auferidos pela pessoa jurídica centralizadora decorrente do rateio de custos e despesas, desde que cumpridas as condições do item anterior, não são considerados receitas para fins da Contribuição para o PIS/Pasep apurada com base no regime cumulativo.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 23 DE 23 DE SETEMBRO DE 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Nesta linha, entendo que melhor andou o acórdão paradigma:

“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.

Ademais, no que se refere à suposta discrepância entre os preços praticados pela MC Assessoria e aqueles verificados no mercado, veja-se que o AFRFB não tratou de tecer maiores esclarecimentos quanto à magnitude dessa discrepância, não tendo sequer apresentado qualquer elemento probatório que aponte para uma real artificialidade dos ditos preços nem, tampouco, carreando documentos que reflitam os preços de

mercado evocados para desqualificar as transações supostamente simuladas.

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.

Ora, deve-se salientar aqui que, muito embora os atos perpetrados pelo auditor fiscal se recubram da presunção de legitimidade inerente ao seu caráter público, a prática fiscalizatória deve sempre se calçar no levantamento de matéria comprobatória que sustente a exação imposta pelo AFRFB, o qual deve, impreterivelmente, atuar sempre com a máxima diligência quanto à reunião de provas que demonstrem as razões da autuação que venha a ser perpetrada. (...)

No entanto, deve-se destacar que a interpretação de tal dispositivo deve ser feita de forma a não impedir que o contribuinte valha-se de direitos que lhe são inerentes como, especialmente, o de se planejar para o pagamento de tributos. Em outras palavras, há de se ter cuidado:

[...] para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Este último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária. (...)

Dito isso, retorno ao caso em tela para, em arremate, frisar que, a despeito dos esforços desenvolvidos pelo AFRFB, entendo que 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.

Assim, entendo que não há elementos probatórios suficientes carreados aos autos que possibilitem a cabal diferenciação entre a efetiva prática fraudulenta e uma mera prática de planejamento fiscal, sendo, por essa razão, indevido o lançamento realizado pela autoridade fiscalizadora, o qual deve ser anulado ante a evidente inaplicabilidade do fundamento legal que motivou a lavratura do auto de infração ora em tela”.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial para DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado reiterou a decisão adotada em face dos litígios concernentes a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, que também se sujeitaram à glosa das despesas por prestação de serviços de MC Assessoria Ltda, e negou provimento ao recurso especial dos sujeitos passivos autuados.

A primeira decisão foi exarada, à unanimidade³, no Acórdão nº 9101-005.502. O Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli assim expôs em seu voto vencedor na conclusões:

O mérito da presente discussão é de pleno conhecimento do presente Julgador, que foi Relator dos votos vencedores relativos a três outras autuações emitidas em face das demais empresas do grupo que se valeram da estrutura em análise. Tratam-se dos Acórdãos **1201-002.249** (Norauto Caminhões Ltda.), **1201-002.250** (TV Subae Ltda.) e **1201-002.287** (Morena Veículos Ltda.), nos quais o Colegiado, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de 150% para 75%, e afastar os responsáveis solidários do polo passivo das demandas.

Da glosa de despesas

Especificamente quanto à glosa, naquelas ocasiões prevaleceu o entendimento de que os pagamentos a MC devem ser considerados indedutíveis à luz do artigo 299 do RIR/99, mais precisamente pela falta de comprovação, tendo sido afastada a alegada simulação.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões neste ponto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

Nesse sentido foi o voto proferido nos dois primeiros acórdãos citados acima (1201-002.249 e 1201-002.250), *in verbis*:

(...)

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado.

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

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

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

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

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

Simulação

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

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

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

O compartilhamento de custos dentro de um mesmo grupo, na verdade, constitui prática permitida e usual, não havendo qualquer problema quanto à sua adoção.

Também a cessão do espaço, dentro de uma segregação clara de atividade e função, não desqualifica a existência da pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

Outro fato que chama atenção é o de que a Recorrente anexou na defesa laudo contábil (fls. 2.811/2.875) que detalha as atividades da empresa MC Assessoria, analisa a quantidade e função dos funcionários ao longo dos anos e identifica toda a mutação patrimonial da empresa no período.

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

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

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

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

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

Feitas essas considerações, afasto a caracterização de simulação.

Esses argumentos foram reiterados e complementados quando da relatoria do voto vencedor do Acórdão nº 1201-002.287, o qual reproduzo a seguir:

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado.

Em que pesem os argumentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para, respeitosamente, divergir de seu voto apenas no que diz respeito à glosa dos dispêndios, afinal entendo que o critério de rateio de despesas que teria norteado as cobranças mensais dos serviços não restou devidamente comprovado pelo contribuinte.

Relata o voto do I. Relator, no tópico VI *Dedutibilidade das Despesas*, ponto de divergência, que:

Ressalva-se que não existiu questionamento sobre a efetiva prestação de serviços, necessária e usual, nem do seu pagamento para MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.. Limita-se a discordância quanto ao valor do serviço contratado, presumindo um sobrefaturamento, que aumentaria a dedutibilidade das despesas para as contratantes, submetidas ao lucro real, constituindo uma estrutura societária artificial com único propósito de obter vantagem tributária indevida.

Após tecer comentários sobre a legitimidade da estrutura da prestadora de serviços MC, mas não propriamente do controle e critério para definição dos valores faturados, o voto ora vencido teceu as seguintes considerações:

Divergindo da exposição do Termo de Verificação Fiscal, não vislumbro que tais percentuais caracterizariam um sobrefaturamento, ilicitamente, aumentando as despesas dedutíveis da Recorrente, exigindo outras diligências para validar essa presunção de simulação no negócio jurídico firmado com a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. Os percentuais acima são compatíveis com as despesas administrativas de qualquer sociedade, principalmente, considerando as "Central de Serviços Compartilhados" e "Central de Compras" relatada pela Recorrente, ratificada pelo opinativo da Ernst & Young. [...]

A concentração dos serviços administrativos em uma pessoa jurídica do mesmo grupo econômico é uma alternativa conhecida para redução do custo operacional e aumento da eficiência, não evidenciando reorganização societária artificial, com interesse único no ganho tributário e ausência de propósito negocial.

E arremata:

Entendo pela dedutibilidade das despesas administrativas, oriundas da prestação de serviços contratado da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., eis que necessárias e usuais às atividades da Recorrente, consoante o artigo 299 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR Decreto nº 3.000/1999), não havendo prova em contrário de sobrefaturamento ou pretensa distribuição disfarça de lucros.

De fato, não há que se falar em simulação da empresa prestadora de serviços MC. E também é possível e usual a prestação de serviços compartilhados no bojo de um mesmo grupo econômico. Mas daí a afirmar que a prestação dos serviços teria sido confirmada em tese, entendendo existir uma grande distância.

A glosa não decorre apenas da suposta simulação, mas, antes disso, da não comprovação das despesas faturadas e que seriam manipuladas pela MS Assessoria em favor de um grupo mais amplo.

Questiona-se, nesse ponto, não a estrutura operacional da MC propriamente dita isto foi afastado junto com a simulação mas sim a ausência de comprovação dos critérios que teriam norteado a atribuição dos valores que geraram as deduções das despesas nas empresas participantes dos "gastos compartilhados".

Com efeito, de acordo com o artigo 299, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e necessárias as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Não basta justificar somente a necessidade do gasto. Para que a despesa seja dedutível, é imprescindível a sua comprovação, isto é, a despesa dedutível deve possuir suporte em elementos probatórios convincentes da operação que lhe deu causa, notadamente no caso de contratos de rateio de despesas (cost sharing) e/ou de prestação de serviços.

Nesse sentido é a jurisprudência administrativa. Veja, a título ilustrativo, as ementas de alguns julgados:

(...)

Nessa linha de raciocínio, não basta, para comprovar uma prestação de serviços rateados, apresentar um contrato amplo, que abrange dezenas de atividades, mas que são controlados exclusivamente por meio de notas fiscais e planilhas genéricas (fls. 528/532 e 533/639), ainda mais no bojo de uma reestruturação para alocação de gastos comuns e compartilhados com empresas do mesmo grupo.

Ora, a simples apresentação de planilhas e faturas que não permitem averiguar os componentes do montante faturado, sua natureza e como foi quantificado não é suficiente para comprovar o serviço tido por contratado.

Frisa-se que as notas fiscais emitidas pela prestadora para as contratantes (dentre elas a Recorrente), além de não discriminarem os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica, também não permitem compreender o que de fato foi executado.

Não é possível fazer uma relação entre as tarefas realizadas, o item do contrato e formação dos preços finais mensais, impedindo a análise do que foi exatamente faturado e como houve a formação da despesa para cada uma das empresas tomadoras.

De se registrar, aqui, que a Recorrente não faz menção a qualquer memoriais de cálculos, relatórios de horas gastas, *time sheet* ou materiais utilizados ou consumidos que atestem a efetividade da prestação dos serviços, apresentando apenas um contrato e notas genéricas desprovidos de articulação lógica ou correlação e que não provam os montantes contidos nas notas fiscais que levaram a glosa.

Dessa forma, abro divergência para manter a glosa de despesas.

Diante dessas considerações, que reitero e adoto como razões de decidir, mas que não foram os argumentos determinantes pela maioria do Colegiado, argumentos estes que serão expostos na declaração de voto infra, entendo que o Acórdão recorrido, ao concluir pela manutenção da glosa, não deve ser reformado. *(destaques do original)*

Os fundamentos da maioria do Colegiado foram consignados em declaração de voto desta Conselheira, invocando o voto da Conselheira Livia De Carli Germano expresso no acórdão ali recorrido, nos seguintes termos:

Contudo, restando conhecido o recurso por decisão da maioria do Colegiado, a negativa ao seu provimento se dá mediante adoção dos 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, passaram 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.

[...] (*destaques do original*)

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 07/02/2013, 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, embora tenha embargado o acórdão recorrido alegando não terem sido apreciados elementos de prova acostados aos autos, e apesar de sua rejeição nos termos do despacho de e-fls. 3015/3019, a Contribuinte não suscitou dissídio jurisprudencial acerca deste ponto, razão pela qual descabe a verificação, nos autos, acerca de eventuais elementos provas por ela apresentados e não apreciados.

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, prevalecendo o entendimento de que o recurso da Contribuinte deve ser conhecido, as conclusões do I. Relator são aqui adotadas sob os fundamentos acima expostos, para também NEGAR-LHE PROVIMENTO. (*destaques do original*)

No mesmo sentido foram as decisões exaradas nos Acórdãos nº 9101-005.751 e 9101-005.755⁴, editados na reunião de julgamento subsequente.

Posteriormente, no Acórdão nº 9101-006.103, este Colegiado, à unanimidade⁵, reafirmou a indedutibilidade das despesas em referência, nos termos do voto condutor da ex-Conselheira Andréa Duek Simantob.

Cediço que é do contribuinte o ônus de comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a legitimidade e a correção dos lançamentos efetuados em sua contabilidade, quando intimado pela autoridade fiscal a fazê-lo.

Se a prova da efetiva realização de custos e despesas operacionais já ordinariamente recai sobre o contribuinte que venha a ser instado pelo fisco a fazê-lo, com muito mais razão ainda tal ônus se faz presente em se tratando de despesas com a prestação de serviços alegadamente realizada por pessoa jurídica ligada à contribuinte, como é o caso da MC Assessoria.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e neste ponto votou pelas conclusões o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

E, nesse aspecto, o que ocorreu no caso presente é que o fisco efetivamente demandou a comprovação da efetiva realização dos serviços alegadamente prestados pela MC Assessoria, consubstanciados nas notas fiscais emitidas por aquela empresa, mas concluiu que **a recorrente não se desincumbiu, adequadamente, do seu ônus de comprová-los**, consoante bem o observou o conselheiro redator do voto vencedor do acórdão recorrido, Luis Henrique Marotti Toselli, a quem rendo as minhas homenagens pela percuciência de sua análise.

É fato que a autoridade fiscal não apenas concluiu que as despesas em questão não foram comprovadas, como também entendeu que, na verdade, a própria *existência de fato* da empresa MC Assessoria seria meramente formal, razão pela qual a acusação fiscal imputou à recorrente a prática de *simulação*, impondo a *multa qualificada* à infração lançada.

Contudo, a acusação de simulação (e, com ela, a imposição de multa qualificada) restou afastada pelo colegiado porque entendeu-se que, no caso, restou devidamente *comprovado pela recorrente* que a MC Assessoria *não era uma empresa de existência meramente formal*, pois inclusive mantinha, no período fiscalizado, operações com terceiros (fornecedores, instituições financeiras, etc), além de incidir em despesas próprias e de interesse das contratantes.

O seguinte trecho do voto *vencido* do acórdão recorrido — *mas que prevaleceu quanto a este aspecto* — esclarece o ponto, *verbis*:

“Não há controvérsia que a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi constituída com propósito específico de assessorar as empresas do grupo econômico nos seus serviços administrativos (atividades-meio), inclusive a Recorrente, Morena Veículos Ltda.. Nesse sentido, não se limitando à folha salarial, presumível que as outras despesas eram de interesse das contratantes e antecipadas pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.. Por exemplo, a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. escriturou o pagamento do seguro de edifícios, embora não sendo proprietária de imóveis, conforme o opinativo da Ernst & Young, esclarecendo que *“o rateio das despesas é realizado com base na metragem da área pelas empresas”*.

Adicionalmente, as recorrentes afirmaram que *“figuram entre as fornecedoras da MC ASSESSORIA empresas de reconhecida credibilidade no mercado, a exemplo de HSBC S/A, SODEXHO PASSO DO BRASIL E COMÉRCIO LTDA., DELOITTE CONSULTING, PROMEDICA PROTEÇÃO MÉDICA A EMPRESAS LTDA., dentre outras entidades que negociaram e entabularam com a MC ASSESSORIA negócios válidos e representativos operacional e economicamente.”*, inexistindo prova ou indício em contrário.”

Ocorre que o relator do voto vencido, por considerar que a acusação fiscal estaria amparada *exclusivamente na simulação*, concluiu que faltaria fundamentação para a glosa fiscal efetuada, motivo pelo qual cancelou-a por inteiro. Segundo o voto vencido, caberia ao fisco comprovar que o valor dos serviços faturados pela MC Assessoria contra a recorrente se mostrassem excessivos ou discrepantes daqueles verificados no mercado, ou seja, caberia ao fisco fazer prova do eventual *“sobrefaturamento ou pretensa distribuição disfarçada de lucros”*.

O voto vencido, neste aspecto, *reduziu indevidamente* o escopo da acusação fiscal. Não se mostra correta a afirmação nele feita de que *“não existiu questionamento sobre a efetiva prestação de serviços, necessária e usual, nem do seu pagamento para MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda”*, e de que a ação fiscal *“limita-se a discordância quanto ao valor do serviço contratado, presumindo um sobrefaturamento”*.

O seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal demonstra que, além da acusação de simulação, o fisco deixou claro que **“o mais importante”** é que **os serviços não foram sequer comprovados pela recorrente**, *verbis*:

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

E foi precisamente esta a percuciente contribuição do conselheiro redator do voto vencedor para o deslinde da questão, ao assinalar que há uma enorme distância entre o ***afastamento da simulação da empresa prestadora de serviços MC Assessoria*** e a ***efetiva prova da realização dos serviços alegadamente prestados***.

Peço vênha para transcrever, neste aspecto, os excertos do voto vencedor que bem demonstram este ponto, ao delimitar corretamente o espectro da acusação fiscal, *verbis*:

“De fato, não há que se falar em simulação da empresa prestadora de serviços MC. E também é possível e usual a prestação de serviços compartilhados no bojo de um mesmo grupo econômico. Mas daí a afirmar que a prestação dos serviços teria sido confirmada *em tese*, entendo existir uma grande distância.

A glosa não decorre apenas da suposta simulação, mas, antes disso, da não comprovação das despesas faturadas e que seriam manipuladas pela MS Assessoria em favor de um grupo mais amplo.

Questiona-se, nesse ponto, não a estrutura operacional da MC propriamente dita isto foi afastado junto com a simulação **mas sim a ausência de comprovação dos critérios que teriam norteado a atribuição dos valores que geraram as deduções das despesas nas empresas participantes dos “gastos compartilhados”**.

Com efeito, de acordo com o artigo 299, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e necessárias as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Não basta justificar somente a necessidade do gasto. **Para que a despesa seja dedutível, é imprescindível a sua comprovação, isto é, a despesa dedutível deve possuir suporte em elementos probatórios convincentes da operação que lhe deu causa, notadamente no caso de contratos de rateio de despesas (cost sharing) e/ou de prestação de serviços.**

[...]

Nessa linha de raciocínio, **não basta, para comprovar uma prestação de serviços rateados, apresentar um contrato amplo, que abrange dezenas de atividades, mas que são controlados exclusivamente por meio de notas fiscais e planilhas genéricas** (fls. 528/532 e 533/639), **ainda mais no bojo de uma reestruturação para**

alocação de gastos comuns e compartilhados com empresas do mesmo grupo.

Ora, a simples apresentação de **planilhas e faturas que não permitem averiguar os componentes do montante faturado, sua natureza e como foi quantificado não é suficiente para comprovar o serviço tido por contratado.**

Frisa-se que **as notas fiscais emitidas pela prestadora** para as contratantes (dentre elas a Recorrente), **além de não discriminarem os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica, também não permitem compreender o que de fato foi executado.**

Não é possível fazer uma relação entre as tarefas realizadas, o item do contrato e formação dos preços finais mensais, impedindo a análise do que foi exatamente faturado e como houve a formação da despesa para cada uma das empresas tomadoras.

De se registrar, aqui, que **a Recorrente não faz menção a qualquer memoriais de cálculos, relatórios de horas gastas, time sheet ou materiais utilizados ou consumidos que atestem a efetividade da prestação dos serviços, apresentando apenas um contrato e notas genéricas desprovidos de articulação lógica ou co-relação** e que não provam os montantes contidos nas notas fiscais que levaram a glosa.

Dessa forma, abro divergência para manter a glosa de despesas.”

Não se afigura correta, portanto, a posição defendida no voto vencido da decisão recorrida, de que não teria havido questionamento fiscal sobre a efetiva prestação de serviços, e de que caberia ao fisco o ônus de comprovar o pretenso *sobrefaturamento* e a consequente *distribuição disfarçada de lucros*, o que não logrou fazer. Tal equivocada posição, aliás, se afigura bastante semelhante àquela adotada pela decisão paradigmática.

Ora, a acusação fiscal não é de distribuição disfarçada de lucros (hipótese esta em que, aí sim, seria ônus do fisco demonstrar que os negócios entabulados ter-se-iam dado em condições vantajosas à recorrente, e discrepantes daquelas verificados no mercado de livre concorrência – conforme art. 464 do RIR/99). A autuação fiscal é de glosa de ***despesas não comprovadas***, com supedâneo legal especificamente no **art. 299 do RIR/99**, dispositivo este fartamente referido no acórdão recorrido, tanto pelo voto vencido quanto pelo voto vencedor, sendo nesta perspectiva, portanto, que o caso presente deve ser analisado.

E, nestas circunstâncias, é inteiramente do contribuinte o ônus de comprovar a efetiva realização das despesas por ele contabilizadas. Ônus este do qual, consoante devidamente assentado no voto vencedor do acórdão recorrido, o contribuinte não se desincumbiu. (*destaques do original*)

Naquela ocasião, esta Conselheira adicionou em declaração de voto que:

Vale observar que a discussão decorre da premissa principal, de que não restou provada a prestação de serviços pela MC Assessoria. Foi sob esta ótica que a autoridade lançadora atribuiu, proporcionalmente à receita bruta, os recolhimentos promovidos pela MC Assessoria, assim reduzindo os valores devidos por cada uma das empresas do grupo em razão da glosa das despesas. E também foi sob esta ótica que a autoridade julgadora de 1ª instância, acolhendo argumentos subsidiários da impugnação, rateou entre as empresas do grupo as despesas comprovadas em seu favor, ainda que não provada a prestação de serviços pela MC Assessoria. Assim consta daquela decisão (e-fls. 4415/4480):

O impugnante alega que o Fisco assim como imputou os valores de IRPJ e CSLL pagos pela MC Assessoria às empresas contratantes, inclusive o impugnante,

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

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

[...]

Quanto ao PIS e Cofins pagos pela MC Assessoria não há como deduzi-los na apuração do lucro real da empresa autuada, por não se tratarem de despesas necessárias nos termos do art. 299 do RIR/1999.

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

Assim, as despesas da MC Assessoria a serem rateadas entre as empresas do Grupo Empresarial (extraídas da DRE), a despesa imputada à Morena Caminhões Ltda (percentuais extraídos dos demonstrativos 1 e 2 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 62/63), e a despesa glosada mantida neste acórdão estão indicadas na tabela a seguir:

[...]

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

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

Os fundamentos de mérito do Acórdão nº 9101-005.755 foram reiterados por esta Conselheira no voto condutor no Acórdão nº 9101-006.158⁶, também acolhido à unanimidade por este Colegiado, com os seguintes acréscimos:

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

Assim, sob a premissa de que o interesse recursal da Contribuinte se limita à parcela do julgado que lhe foi desfavorável, e que neste ponto os fundamentos da decisão estão expressos no voto do relator, ex-Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, tem-se que a defesa da Contribuinte, em recurso especial, se limita a afirmar a regular

⁶ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

constituição de MC Assessoria, mas laborando apenas no plano formal, sem provar sua existência e a prestação dos serviços no período fiscalizado. Diversamente do alegado, **não** foi a atuação fiscal que operou em tese, centrada apenas natureza intragrupo da operação para suposta redução de tributos, mas sim a interessada que não logrou provar a efetividade desta operação. Inexiste, portanto, qualquer ofensa ao senso comum da gestão empresarial. Os grupos empresariais têm liberdade para se organizarem como melhor entenderem, mas a apropriação de despesas em razão de suposto compartilhamento de serviços administrativos deve ter correspondência no plano real, ou seja, na constituição de uma sociedade que efetivamente preste estes serviços.

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

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

Note-se que a justificativa apresentada pelo impugnante de que a MC Assessoria foi criada para prover as empresas do Grupo empresarial MC, composto de uma dezena de empresas do ramo do varejo automotivo, do qual faz parte a Norauto Caminhões Ltda., nas necessidades de serviços-meio e *back office* (serviços contábeis, de recursos humanos, tecnologia da informação, serviços gerais, dentre outros tipicamente abrangidos em estrutura de serviços compartilhados), através de uma Central de Serviços Compartilhados e central de compras, como estratégia de gestão, eficiência e plataforma para a expansão das atividades e negócios do grupo empresarial, não é hábil para infirmar a alegação do autuante de que a criação da referida empresa se deu apenas no papel, respeitando as formalidades legais, mas que de fato a empresa não existe, com o objetivo claro de redução da carga tributária das empresas do Grupo empresarial tributadas pelo lucro real e a maximização da distribuição dos lucros e dividendos por parte da empresa artificialmente criada, tributada pelo lucro presumido.

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

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

De toda a sorte, ainda que prevalecesse o entendimento de que há divergência jurisprudencial acerca da exigência de comprovação de critérios de rateio no presente caso, valeria observar que a discussão decorre da premissa principal, de que não restou provada a prestação de serviços pela MC Assessoria. Foi sob esta ótica que a autoridade lançadora atribuiu, proporcionalmente à receita bruta, os recolhimentos promovidos

pela MC Assessoria, assim reduzindo os valores devidos por cada uma das empresas do grupo em razão da glosa das despesas. E também foi sob esta ótica que a autoridade julgadora de 1ª instância, acolhendo argumentos subsidiários da impugnação, rateou entre as empresas do grupo as despesas comprovadas em seu favor, ainda que não demonstrada a prestação de serviços pela MC Assessoria. Assim consta daquela decisão (e-fls. 2887/2955):

[...]

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

O presente caso aporta nesta instância especial depois de apreciado por Colegiado distinto dos recorridos nos precedentes citados, razão pela qual vale a transcrição do voto condutor, de lavra do Conselheiro Carlos Alberto Benatti Marcon:

O cerne do litígio pode ser ilustrado da seguinte forma:

Determinadas empresas de um grupo econômico, constituem uma empresa para que ela preste todos os serviços administrativos comuns a todas as empresas de tal grupo, mediante cobrança de um determinado preço, utilizando a mesma mão de obra que prestava tais serviços, que estava alocada em uma das daquelas empresas.

O recebimento pelos serviços prestados será uma receita para a empresa constituída e o pagamento será uma despesa para as empresas tomadoras.

Ao optar pela tributação pelo Lucro Presumido, a empresa constituída, com alta margem de lucro, provocará um ganho tributário para o grupo, uma vez que as suas receitas serão despesas para as demais empresas (tomadoras) do grupo, as quais são optantes pela tributação sobre o Lucro Real.

As empresas tomadoras do serviço terão uma redução na sua carga tributária em virtude do aumento das despesas.

Pelo lado da prestadora de serviços, sendo ela optante pelo Lucro Presumido, o seu lucro tributável e sua base tributável da CSLL, serão o equivalente a 32% da sua receita bruta, para a partir daí aplicar as alíquotas do IRPJ e CSLL. Isto significa que ela será tributada por somente 7,68% da sua receita bruta, ou no caso da existência de adicional por 10,88%.

Mas o benefício mais significativo reside na possibilidade desta empresa optante pelo Lucro Presumido, em distribuir o lucro acima do lucro tributário, sem tributação, desde que ela demonstre tal fato contabilmente.

Veja o artigo nº 51§ 2º, da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

[...]

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado. (Grifo Nosso)

E foi uma reorganização societária dessa natureza, levada a cabo pelo Grupo ao qual pertence a Recorrente, que desencadeou a Auditoria Fiscal, motivando a lavratura do

auto de infração, cujos excertos extraídos do Termo de Verificação Fiscal(e-fl.28) é elucidativo para o entendimento do objeto central da lide:

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

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

A autuação foi efetuada com base na glosa de despesas com a prestação de serviços tomados junto à MC ASSESSORIA, referente ao ano-calendário de 2009.

[...]

Ressalte-se que a Fiscalização não desconsiderou a personalidade jurídica da MC ASSESSORIA, efetuando apenas a glosa de despesas relativas à prestação de serviços contabilizadas pela Recorrente, haja vista que conforme constatado, tais serviços não ocorreram de fato. A MC ASSESSORIA existiu apenas formalmente, fruto de uma reorganização societária simulada idealizada pelo Grupo Econômico no qual a Recorrente está inserida.

A glosa de despesas levada a cabo pela Fiscalização, não teve como base exclusivamente no artigo 116 do Código Tributário Nacional. Aliás houve apenas menção, sem que em momento algum ele tenha sido utilizado para justificar a autuação.

O enquadramento legal teve como base, conforme se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 12-35, os artigos 109; 116; 118 e 149 do CTN.

(c) Os negócios do Grupo MC cresceram exponencialmente, porém, cada uma, de mais de dezena de empresas possuía estruturas departamentais idênticas, gerando redundâncias e ineficiências incompatíveis, para os padrões de mercado, com um grupo de empresas, de modo que o estabelecimento da MC ASSESSORIA, como provedora de serviços compartilhados dentro do Grupo MC, veio para neutralizar as redundâncias e ineficiências decorrentes do nível de escala, com múltiplas revendas de diversas marcas, que o mercado, e o próprio grupo, passaram a exibir, capitalizando sobre as sinergias surgidas entre as diversas unidades de negócio, e assim endereçando uma demanda por redução de custos imposta pela realidade do mercado competitivo e praticante de margens sempre minguentes, a demonstrar o propósito negocial específico e a racionalidade econômica do estabelecimento e da contratação desta empresa, pela Recorrente e demais empresas do grupo;

(d) Visando atender a estes propósitos de eficiência de gestão e otimização da eficiência econômica e financeira do negócio, a MC ASSESSORIA foi estabelecida desenvolvendo as atividades de (i) Central de Serviços Compartilhados, prestados pela própria MC ASSESSORIA via fornecimento de mão-de-obra em serviços-meio; (ii) Central de compras e contratação de fornecedores comuns às diversas empresas do grupo;

(e) Fica comprovada a prestação de serviços compartilhados realizada pela MC ASSESSORIA, a partir de relatório do próprio Fiscal Autuante no TVF nas fls. 19/20, reiterado ainda pela folha de pagamento da MC ASSESSORIA (Doc. Nº 02 anexo à Impugnação de fls.), serviços realizados a partir da força de trabalho da própria prestadora, às demais empresas do grupo, nos seguintes setores departamentais: serviço de contabilidade; serviço de *compliance* fiscal; serviço de consultoria em recursos humanos; serviço de tecnologia da informação;

serviço de crédito e cobrança; serviço de consultoria financeira e securitária (F&I);

(f) Fica comprovada a atuação da MC ASSESSORIA como central de compras, conforme lançamentos contábeis (Doc. Nº 05 anexo à Impugnação de fls.), lastreados em instrumentos, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. Nº 06 anexo à Impugnação de fls.), implementando estrutura proporcionadora de escala na aquisição de insumos e contratação de fornecedores nas diversas áreas de demanda das empresas do grupo, dentre as quais podemos indicar as seguintes: serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo; aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo; serviço de *catering* e alimentação para os colaboradores do grupo; serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas do grupo; serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo; aquisição de insumos de informática; aquisição de material de escritório; contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras; contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo; contratação de serviços de propaganda e marketing para as empresas do grupo;

Os motivos alegados para a constituição da MC ASSESSORIA, tais como: eliminar as redundâncias e ineficiências incompatíveis por possuir estruturas departamentais idênticas dentro das empresas que compunham o grupo, promovendo uma redução de custos, visou demonstrar o propósito negocial específico e a racionalidade econômica para a criação desta empresa pela Recorrente e demais empresas do grupo, sendo que foi estabelecida para desenvolver as atividades de Central de Serviços Compartilhados, via fornecimento de mão de obra em serviços - meio e Central de compras com a contratação de fornecedores comuns às empresas do grupo, não são suficientes para anular as alegações da Fiscalização, corroboradas pela decisão de 1ª Instância, de que a constituição da MC ASSESSORIA se deu apenas de maneira formal, com o claro objetivo de reduzir a carga tributária das empresas componentes do Grupo e maximizar a distribuição de lucros sem tributação.

Na verdade houve a prática de um planejamento tributário abusivo, envolvendo a simulação da constituição de uma empresa prestadora de serviços pelas empresas do Grupo Empresarial, sendo aquela existente apenas no mundo jurídico, que embora constituída formalmente, restou caracterizado durante a Auditoria Fiscal a inexistência de espaço físico próprio, ou seja, está localizada fisicamente nas dependências de outra empresa do Grupo (Anira Veículos Ltda.), mediante contrato de cessão de uso sem ônus, confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, tudo isso com o objetivo de redução da carga tributária e aumento dos valores a serem distribuídos a título de lucros, procedimentos estes que se enquadram nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Importa mencionar que a Recorrente tinha todo o direito de promover sua reestruturação organizacional, inclusive constituindo uma Central de Serviços Compartilhados, sendo que esta CSC poderia desenvolver suas atividades meio e *back office* no próprio local de uma das empresas do grupo para todas elas, tendo seus custos repartidos.

Aliás, a Solução de Divergência nº 23, de 23.09.2013, aborda o tratamento do controle de gastos e rateio posterior entre as empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Veja excertos da ementa:

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que

correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Este tipo de reestruturação societária, praticamente mantém o mesmo nível de custo anterior à sua implantação.

Ora, dentro dos conceitos de administração positiva de uma determinada organização, o procedimento desenvolvido pelos administradores do Grupo Empresarial em tela não faz qualquer sentido, pois não ocorrerá uma diminuição significativa de custos. Apenas estár-se-á deslocando o custo de cada uma das empresas com as atividades meio e *back office* para a nova empresa constituída(MC ASSESSORIA).

No entanto, o objetivo principal dessa reestruturação não era atingir uma efetiva redução de custos e sim proporcionar um incremento na distribuição de lucros, os quais como sabido, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, conforme previsto no artigo 10 da Lei 9.249/1995.

E isto como já mencionado, deu-se por meio da opção da MC ASSESSORIA pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido, cujo lucro contábil que exceder o valor da base de cálculo do imposto(diminuído de todos os impostos e contribuições), poderá ser distribuído sem a incidência do IR na Fonte. (artigo nº 51§ 2º, da IN nº 11/96).

(g) A própria decisão recorrida, o v. Acórdão de nº 15-36.392 proferido pela Egrégia 2ª Turma da DRJ/SDR, ao reconhecer que todas as despesas da MC ASSESSORIA são legítimas e devem ser apropriadas para efeito de **dedutibilidade na apuração do lucro tributável, confirma, para todos os efeitos de Direito, que a MC ASSESSORIA detém atividade regular, com fornecedores e clientes, custos e receitas, não se podendo afirmar que uma empresa dotada de 131 empregados e que detém em valores anuais RS3.236.949,00 (três milhões, duzentos e trinta e seis mil, novecentos e quarenta e nove reais)** de despesas reais, legítimas e dedutíveis, realizadas no exercício de sua atividade econômica e com o fim de mantê-la, seja dita inexistente, simulada ou que não realiza qualquer atividade ou que suas atividades são simuladas.

(h) Caracterizado o propósito negocial e a racionalidade econômica, no estabelecimento e na contratação da MC ASSESSORIA, e comprovada a efetiva prestação dos serviços contratados, demonstra-se que a vontade manifestada e consumada contratualmente, seja na constituição da MC ASSESSORIA, como ente personalizado, seja na celebração e cumprimento do contrato de prestação de serviços compartilhados e central de custos e despesas, celebrado entre esta empresa e as demais que compõem o grupo empresarial, guarda perfeita e absoluta consonância e correspondência com a realidade dos fatos, tanto objetiva quanto subjetivamente, ou seja, tanto pela prestação contratada quanto pelas pessoas obrigadas, sendo, portanto, inaplicável a desconsideração da personalidade jurídica, pretendida pela Autoridade Fiscal;

O fato da decisão de 1ª instância afirmar que as despesas da MC ASSESSORIA devem ser rateadas entre as empresas do Grupo Empresarial, não significa dizer, para todos os efeitos de Direito, que ela detém atividade regular, com fornecedores, custos e receitas.

Na mesma toada, o fato de ter despesas na ordem de R\$ 3,236 milhões anuais e dotada de 131 empregados não significa que ela seja uma empresa dotada de essência e forma.

Ainda que seja constituída formalmente, como foi o caso, ela deve ter suas receitas e despesas contabilizadas, para que se apure um resultado e o Grupo Empresarial obtenha

incremento almejado na distribuição de lucros. Não faria sentido algum se assim não fosse.

Ela foi constituída apenas formalmente para atingir o objetivo de redução da carga tributária e/ou incremento na distribuição de lucros.

Não houve caracterização do propósito negocial e a racionalidade econômica na constituição da MC ASSESSORIA. A Recorrente não conseguiu comprovar a efetiva prestação de serviços pela MC ASSESSORIA sendo que os encargos decorrentes de funcionários desta, e que, na verdade, trabalhavam para as empresas envolvidas, foram admitidos como despesas destas.

(i) Não subsiste glosa genérica das despesas, nos moldes pretendidos pela Autoridade Fiscal, à ausência de demonstração precisa, via elementos de prova, da inidoneidade de despesas específicas, mediante a comprovação da sua inexistência ou da sua indedutibilidade, à luz do art. 299 do RIR/99, mormente diante da comprovação pela contribuinte da prestação dos serviços; das circunstâncias de que a própria fiscalização em seu relatório reconhece, e que a decisão recorrida confirma, que existe volume substancial de atividades, sob a forma de serviços prestados, pela MC ASSESSORIA, reiterado pela realidade representada pelo quadro de empregados da empresa, a partir do qual se demonstra a atuação da MC ASSESSORIA, através de seus colaboradores, nos serviços correspondentes às funções dos empregados e das equipes que cada um integra; e também reiterado pela comprovação específica, através de contratos, notas fiscais de venda de mercadorias e de serviços, da contratação, pela MC ASSESSORIA, junto a terceiros, empresas e prestadores autônomos, de serviços, insumos e suprimentos diversos que visam a atender demanda comum da Recorrente e demais empresas do grupo empresarial;

Importa reproduzir um trecho do voto da 1ª Instância em que é relatado um dos procedimentos adotados pela Fiscalização durante a Auditoria Fiscal, o qual corrobora que a MC ASSESSORIA emitia as notas fiscais com indicação genérica de prestação de serviços:

- intimada a apresentar o relatório de atividades desenvolvidas pela empresa MC Assessoria, a empresa Brune Veículos Ltda. respondeu, 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 desenvolvidos, 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 genericamente no arrazoado são idênticas às prestadas por qualquer funcionário em uma empresa;

Independentemente da existência de elementos capazes de ensejar a lavratura do auto de infração baseada em ato simulado, a dedutibilidade das despesas devem ser analisadas, principalmente, sob a ótica do atendimento aos seus requisitos, quais sejam:

- É necessário que o gasto seja incorrido, ou seja, é indispensável que a empresa já tenha usufruído dos bens e serviços adquiridos;
- O gasto deve ser necessário para a manutenção da atividade da empresa e,
- Deve ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada.

Veja o artigo 299, do RIR/99, a seguir:

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

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

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

(...).

Para que uma determinada despesa seja considerada dedutível, é essencial que ela seja comprovada, ou seja, deve estar amparada por elementos probatórios convincentes da operação que lhe deu causa.

Logo, não basta apresentar uma relação de serviços prestados pela MC ASSESSORIA, de forma genérica, como fez a Recorrente, impossibilitando averiguar os componentes do valor faturado, sua natureza e como foi quantificado.

Vale lembrar que a Fiscalização constatou que as notas fiscais emitidas pela MC ASSESSORIA para a contratante não discriminavam os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços.

Como afirmado pela própria Fiscalização e reconhecida pela 1ª Instância, as despesas devem ser rateadas pelas empresas do grupo, devendo ser a estas imputadas, segundo o mesmo critério utilizado para rateio do IRPJ e CSLL.

Assim é de se concordar com o valor da glosa mantida pela 1ª Instância, cujo cálculo por ela demonstrado é reproduzido a seguir :

	Ano-Calendário 2009
Despesas MC a serem rateadas	R\$3.236.949,00
% de rateio Brune Veículos Ltda.	3,53%
(a) Despesa imputada a Brune Veículos Ltda.	R\$114.264,30
(b) Despesa glosada no auto de infração	R\$120.377,24
(b)-(a) Despesa glosada mantida	R\$6.112,94

(j) a multa de 150% não pode subsistir quando inexistir descrição e demonstração dos elementos de fato necessários à configuração do tipo, mais precisamente o dolo, o ânimo de fraudar, e sem apresentar os respectivos elementos de prova; mas mera alusão a uma estrutura comercial, o que não consubstancia a fraude tipificada na lei;

(k) Não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício, em qualquer hipótese;

Ressalte-se que o valor da glosa das despesas considerado na autuação é inferior aos valores do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL, constantes da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica –DIPJ. Com isso não houve lançamentos de IRPJ e CSLL em relação ao ano-calendário de 2009; apenas redução de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

Por essa razão não serão analisadas as alegações relativas à multa de ofício e à cobrança de juros de mora sobre a mesma.

(l) Na eventual manutenção da desconconsideração da personalidade jurídica da MC ASSESSORIA, a imputação rateada que o Fiscal Autuante realizou sobre as atividades da MC ASSESSORIA deve ser corrigida para não mais se restringir apenas ao IRPJ e a CSLL recolhidos pela MC ASSESSORIA, de sorte que, a bem de manter-se coerente com a decretação da desconconsideração, faz-se necessário imputar também, para efeito dos tributos federais auditados e

apurados, (i) as despesas realizadas pela MC ASSESSORIA, para dedução e (ii) os demais tributos federais recolhidos pela empresa, mais precisamente PIS/Cofins, para compensação ou restituição; devendo o cálculo do tributo apurado ser corrigido para endereçar o erro apontado;

(m) Os reflexos fiscais decorrentes do AI nº 10580.733830/2012-39, lavrado pouco antes do presente Auto de Infração, para exigência de PIS/Cofins relativo ao mesmo período objeto do PAF *sub oculi*, não foram devidamente observados pela Autoridade Fiscal, quanto aos seus reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL do período, na quantificação dos tributos auditados, de modo que impende que sejam considerados, com a correspondente dedução do lucro tributável, para todos os efeitos de Direito;

Em relação às demais despesas e PIS e Cofins recolhidos pela MC ASSESSORIA, não cabe a dedução pleiteada pela Recorrente pelas seguintes razões:

Embora a MC ASSESSORIA seja optante pelo Lucro Presumido, as despesas por ela incorridas e o PIS e a Cofins, de 3,65%, já estão embutidos no preço dos serviços prestados e consequentemente na sua receita. Receita esta, que foi considerada como despesa pela Recorrente.

Explica-se mais detalhadamente: A legislação estabelece o percentual de 32% como lucro presumido para atividades de serviços(exceto serviços de transporte e hospitalares).

Isto significa que os seus custos, despesas e impostos são da ordem de 68%. É uma presunção estabelecida por lei.

Logo, imputar despesas e demais tributos federais, como quer a Recorrente, estar-se-ia diante de uma duplicação de valores.

Ademais, as despesas deduzidas pela Recorrente relativas à prestação de serviços pela MC ASSESSORIA foram consideradas indedutíveis, por ser desnecessárias nos termos do artigo nº 299 do RIR/99.

Quanto à solicitação relativa aos reflexos fiscais decorrentes do AI nº 10580.733830/2012-39, lavrado pouco antes do presente Auto de Infração, para exigência de PIS/Cofins relativos ao mesmo período objeto do presente processo, cabe a mesma consideração em relação aos tributos estarem embutidos no percentual de 68%.

Além disso, o PIS e a Cofins exigidos no Auto de Infração mencionado estão com sua exigibilidade suspensa e, portanto, sua dedução não seria permitida, à luz do artigo nº 151 do Código Tributário Nacional.

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

Esta alegação, relativa à multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais não será analisada, pois não fazem parte da autuação ora discutida.

Embora não mencionado no seu SUMÁRIO CONCLUSIVO E PEDIDO, a Recorrente alega que a decisão de 1ª Instância afirma reiteradamente a carência de elementos a instruir o PAF com os elementos probatórios necessários a demonstrar a tese da lavratura, informando que são inúmeras passagens em que a decisão busca justificar a ausência de provas recorrendo a presunções, indícios e suposições, ao tempo em que reconhece a carência de provas da tese urdida pela Autoridade Autuante-fls. 2026-2027).

Como verifica-se, trata-se de contestação à utilização de provas indiciárias, com base em indícios e presunções.

O CARF já se manifestou diversas vezes por meio dos seus acórdãos que a prova indiciária deve ser aceita em matéria tributária, desde que leve em consideração a

existência de vários indícios que se convirjam entre si. Veja alguns indícios que comprovam que a MC ASSESSORIA foi constituída apenas formalmente:

- 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.
- restou comprovado que a empresa MC Assessoria possui endereço cadastral no mesmo local da Anira Veículos Ltda., não possuindo qualquer estrutura física/operacional condizente com uma empresa prestadora de serviços, tais como despesas de luz, aluguel, ou qualquer outra comum à atividade empresarial.
- 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 quadro societário idêntico ao das empresas tomadoras dos serviços. Em resposta à 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.
- A Fiscalização 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., pelo Diretor Executivo da Anira Veículos Ltda, que ela funciona numa sala, com uma mesa e algumas cadeiras, e que não há responsável pela gerência naquele local.
- 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.
- 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.
- As notas fiscais emitidas pela MC Assessoria para a contratante não discriminam os serviços prestados, contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços.

Cita-se a seguir alguns acórdãos do CARF que corroboram a validade da utilização de provas indiciárias:

[...]

É de se concluir que a constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi apenas no papel, tendo como único objetivo a redução da carga tributária por meio da majoração de despesas deduzidas pelas empresas do Grupo Empresarial, e especialmente a possibilidade de incrementar o valor da distribuição de lucros pela MC ASSESSORIA aos seus sócios participantes do citado Grupo.

A sua existência não redundou em alteração material na realização das atividades de serviços que antes já eram desenvolvidas pelo Grupo Empresarial.

Em suma, sua constituição deu-se apenas formalmente, jamais em essência.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário. *(destaques do original)*

Assim, evidenciado o alinhamento dos fundamentos do acórdão recorrido ao entendimento reiterado pela maioria deste Colegiado acerca da indedutibilidade das despesas que subsistiram glosadas nestes autos, as razões expressas nos precedentes são aqui adotadas para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada