



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

Processo nº 10580.733827/2012-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.287 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria IRPJ E CSLL - GLOSA DE DESDESAS
Recorrente MORENA VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

A nulidade inexistente quando preenchidos os requisitos legais do auto de infração, garantindo o exercício do contraditório e da ampla defesa durante o processo administrativo fiscal.

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Não se conhece do recurso de ofício quando o valor exonerado não supera o limite de alçada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA
SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. MULTA DE OFÍCIO
QUALIFICADA

Não comprovado a simulação, dolo ou fraude na prestação de serviços por outra empresa do grupo econômico, exclui-se a responsabilidade solidária e reduz a multa qualificada de 150% para multa de ofício de 75%.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
GLOSA.

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

No âmbito de prestação de serviços, não basta apresentar um contrato de prestação de serviço e notas fiscais genéricas, ainda mais no bojo de uma reestruturação para alocação de gastos comuns e compartilhados com empresas do mesmo grupo. Nesta hipótese, a simples apresentação da nota fiscal e da comprovação dos pagamentos efetuados não é suficiente para comprovar a prestação de serviços, devendo o contribuinte demonstrar a causa exata da operação, bem como justificar o preço.

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

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

MULTA ISOLADA.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de lançamentos reflexos, aplica-se a decisão prolatada no lançamento matriz às demais exigências.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de 150% para 75%, e afastar os responsáveis solidários. Vencidos os conselheiros Rafael Gasparello Lima (relator), Luis Fabiano Alves Penteado e Gisele Barra Bossa que davam total provimento; vencidos os conselheiros José Carlos de Assis Guimarães, Eva Maria Los (presidente em exercício) e Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), que negavam provimento aos recursos voluntários. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (Presidente em exercício), Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada). Ausente, justificadamente, Ester Marques Lins de Sousa.

Relatório

A Colenda 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR) deu parcial provimento às impugnações

administrativas da contribuinte, Morena Veículos Ltda., e dos devedores solidários, conforme se observa da ementa do acórdão nº 15-035.144:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS OPERACIONAIS. INDEDUTIBILIDADE. GLOSA.

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

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

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

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

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

MULTA ISOLADA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

*DESPESAS OPERACIONAIS. INDEDUTIBILIDADE.
GLOSA.*

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

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

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

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

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

MULTA ISOLADA.

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

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

O acórdão recorrido narrou com exatidão os fatos, tal como a seguir reitero:

Trata-se dos autos de infração de fls. 3/19 e 23/39, relativos aos anos-calendário de 2007 a 2009, lavrados em 27/12/2012, que pretendem a cobrança, respectivamente:

- *do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 634.073,22 (seiscentos e trinta e quatro e mil, setenta e três reais e vinte e dois centavos), além da multa de ofício e dos juros de mora, sendo a multa de ofício no percentual de 150% para a parcela do imposto decorrente da infração “Despesas não comprovadas” (anos-calendário 2008 e 2009) e no percentual de 75% para a parcela do imposto decorrente da infração “Resultados escriturados e não declarados” (ano-calendário 2008), e da Multa Isolada, decorrente da falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (anos-calendário 2007, 2008 e 2009), no valor de R\$ 662.116,05 (seiscentos e sessenta e dois mil, cento e dezesseis reais e cinco centavos);*

- *da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 268.041,39 (duzentos e sessenta e oito mil, quarenta e um reais e trinta e nove centavos), além da multa de ofício e dos juros de mora, sendo a multa de ofício no percentual de 150% para a parcela da contribuição decorrente da infração “Despesas não comprovadas” (anos-calendário 2008 e 2009) e no percentual de 75% para a parcela da contribuição decorrente da infração “Resultados escriturados e não declarados” (ano-calendário 2008), e da Multa Isolada, decorrente da falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada (anos-calendário 2007, 2008 e 2009), no valor de R\$ 245.789,76 (duzentos e quarenta e cinco mil, setecentos e oitenta e nove reais e setenta e seis centavos);*

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 43 a 77, parte integrante dos autos de infração, o autuante apresenta as informações a seguir.

DO HISTÓRICO

a) em 03/04/2012, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros e documentos listados no Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 83/85): arquivos digitais relativos aos registros contábeis de 2006 e 2007, e de notas fiscais de 2006 a 2010; contrato social/estatuto e suas alterações/consolidações; atas de reuniões diversas; LALUR; balanço patrimonial e DRE; declaração expressa acerca da existência de ação judicial relativa a IRPJ e demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil RFB; contratos de prestação de serviços com a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., CNPJ 08.578.708/000136, bem como, notas fiscais e comprovantes de

pagamento com a indicação/apresentação do documento de liquidação; demonstrativo em papel e meio magnético contendo a relação das notas fiscais do item 12, as datas das respectivas prestações de serviços, os valores dos respectivos pagamentos e as retenções dos tributos administrados pela RFB. Após dilação do prazo para a apresentação do quanto requerido, a solicitação foi atendida em 01/06/2012 (fls. 91/97);

b) no momento da ciência pessoal da intimação, constatou-se que os funcionários da MC Assessoria estão fisicamente lotados no mesmo endereço do contribuinte, constatação esta que foi corroborada pela Sra. Rita dos Santos Campos, supervisora contábil do Grupo empresarial;

c) em 04/05/2012 o contribuinte apresentou parte do quanto solicitado, restando pendente os arquivos digitais, peças judiciais, entre outros;

d) em 18/05/2012, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 0001, de fls. 88/89) a apresentar arquivos digitais referentes à folha de pagamento, livros registros de empregados, entre outros, e após dilação de prazo para apresentação do quanto requerido, a solicitação foi atendida em 14/06/2012;

e) em 29/06/2012, o contribuinte foi intimado, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 0002 (fls. 105/106) a apresentar, entre outros, arquivos digitais relativos aos registros contábeis de 2006 e 2007, em consonância com legislação em vigor, demanda não atendida desde o Termo de início; cópias da inicial e das decisões ocorridas nos processos em que litiga, bem como certidão de objeto e pé; demonstrativos indicando rubricas que compuseram o cálculo dos créditos de PIS e Cofins, referentes aos anos 2007 a 2009. Em 12/07/2012 o contribuinte apresentou mídia contendo arquivos diversos, inclusive os registros contábeis, todavia sem sucesso, mormente exibir erros nestes registros referentes ao ano de 2007, e entre os dias 12 e 20/07/2012, apresentou parte do quanto requerido neste Termo de julho;

f) em 27/08/2012, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 0003, de fls. 125/126) a apresentar demonstrativo identificando as rubricas que compuseram o cálculo dos débitos e créditos de PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário 2007 a 2009, e a informar rubrica contábil referente aos lançamentos de retorno de financiamento, bem como classificação destas receitas, entre outros;

g) decorrido o prazo legal, inclusive a dilação do prazo deferida, constatou-se que o contribuinte não cumprira o pactuado, por isso, em 08/10/2012 foi reintimado pessoalmente, mediante Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 (fls. 128/129) a apresentar o quanto requerido, tendo apresentado no prazo pactuado, o quanto solicitado;

h) em 19/11/2012, o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 0004, de fls. 248/249) a apresentar notas fiscais relativas aos serviços tomados ante a empresa MC Assessoria, entre outros. Na referida intimação foi integrada a

constatação realizada nas sedes das empresas Anira Veículos Ltda., Morena Veículos Ltda. e MC Assessoria. No curso do mês de dezembro de 2012 o contribuinte apresentou o quanto solicitado;

i) em 19/12/2012, o contribuinte foi cientificado pessoalmente (Termo de Constatação Fiscal nº 0001, de fl. 242, da inclusão, na presente Fiscalização, dos tributos PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário 2008 e 2009, bem como do IRPJ e da CSLL, ano-calendário 2007. A empresa MC Assessoria foi intimada a retificar DCTF relativa ao 2º trimestre de 2009, referente ao IRPJ e CSLL, e assim o fez.

DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL.

A auditoria realizada demonstrou a ligação entre as empresas Morena Veículos Ltda. e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., bem como os efeitos tributários no que se refere à dedução de despesas com prestação de serviços tomados da MC Assessoria.

Do controle direto exercido pela Morena Veículos Ltda. em relação à MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda:

Após diversas alterações e consolidações contratuais, em 22 de dezembro de 2006, mediante a 11ª alteração do Contrato Social da Morena Veículos, as participações na empresa ficaram consolidadas da forma indicada na tabela de fl. 46 e diagrama de fl. 47. Ainda de acordo com a cláusula 7ª da citada alteração contratual, a sociedade era administrada pelos sócios Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luiz José Pimenta, Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles de Souza, com as funções respectivas de Diretor Presidente, Diretor Superintendente, Diretor Financeiro, Diretor Comercial e Diretora Administrativa. Observa-se que entre a 11ª alteração do Contrato Social, datada de 22 de dezembro de 2006, e a 13ª alteração do Contrato Social, datada de 24 de julho de 2009, portanto, a última com impactos nesta Auditoria (de 2007 a 2009), não houve modificação significativa no quadro societário da empresa.

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

A empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi constituída em 29/09/2006 e registrada na JUCEB em 12/01/2007, data esta também indicada nos dados cadastrais na Receita Federal do Brasil – RFB. Observa-se que a empresa está situada em endereço similar ao da Anira Veículos Ltda. (empresa controlada pela Morena Veículos) e tem como objeto a prestação de serviços de assessoria em gestão empresarial e possuía o quadro societário formado pela Morena Veículos Ltda., Jacuípe Veículos Ltda., Norauto Veículos Ltda., Anira Veículos Ltda e Norauto Caminhões Ltda, com os percentuais indicados na tabela de fl. 47.

Em 10/07/2007, de acordo com a 1ª alteração do Contrato Social da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., os sócios acima mencionados retiraram-se da sociedade, cedendo suas cotas para as seguintes pessoas físicas: Modezil Ferreira de Cerqueira (30%), Florisberto Ferreira de Cerqueira (30%), Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira (15%), Myllene Rodrigues de Cerqueira (15%) e Luiz José Pimenta (10%). Esta alteração contratual foi a última a ter efeito nos períodos compreendidos nesta auditoria. Constata-se que a empresa MC Assessoria possui sócios idênticos aos da Morena Veículos Ltda, exceção feita à Srª Solange Rodrigues de Souza, ex-esposa do Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira, diretor presidente desta. Resume-se esta situação no diagrama de fl. 48.

Resta claro que o controle das empresas Morena Veículo Ltda e MC Assessoria, no período compreendido por esta Auditoria, é exercido pelos mesmos quotistas, exceção feita à Srª Solange Rodrigues de Souza, e que a gestão dos negócios é realizada pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira, Myllene Rodrigues de Cerqueira e Luiz José Pimenta.

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

Conforme já mencionado, a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi constituída em janeiro de 2007, todavia, apenas em 15 de junho do corrente ano houve integralização de capital no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), de acordo com Razão da conta “Capital Registrado”, código 2301010001. De acordo com análise realizada nos arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. é possível perceber que a empresa iniciou suas atividades com 46 funcionários (dados limitados até 11/06/2007), sendo que 42 deles oriundos do próprio grupo econômico, conforme mostra a planilha de fls. 49/50.

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. No caso específico da Morena Veículos Ltda., os 24 funcionários transferidos receberam proventos, em maio de 2007, no valor de R\$ 33.675,93 (trinta e três mil, seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e três centavos) ao tempo em que é possível verificar que estes mesmos funcionários passaram a auferir, após a transferência para a empresa MC Assessoria, o equivalente a R\$ 36.049,19 (trinta e seis mil, quarenta e nove reais e dezenove centavos), gerando aumento de 6,58% nas despesas com pessoal. Frisa-se que não houve alteração dos cargos após as transferências. Resta claro ter havido apenas transferência de funcionários entre empresas do próprio grupo, principalmente quando se observa a data de admissão destes na MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., anterior a sua constituição de fato.

Observa-se ainda que todos os funcionários transferidos, bem como os novos contratados pela MC trabalham fisicamente nas

dependências da empresa Morena Veículos Ltda, que inicialmente a constituiu e, posteriormente, mantém sócios e diretoria comuns com a MC, demonstrando cabalmente que as três empresas são parte integrante do mesmo grupo econômico, formado ainda por Anira Veículos Ltda., Jacuípe Veículos Ltda., Norauto Veículos Ltda., Norauto Caminhões Ltda., Jubiabá Veículos Ltda., Brune Veículos Ltda. e Jubiabá Autos e Comércio Ltda.

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

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

A empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda foi intimada pessoalmente, através de Termo de Intimação Fiscal nº 0004, a apresentar cópias das contas de luz e aluguel, bem como informar motivo da constituição da empresa, já que funciona no mesmo local e dispõe de quadros societário idêntico ao das empresas tomadoras do serviço.

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

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

Em 19 de novembro de 2012, a empresa Morena Veículos Ltda. foi intimada, através de Termo de Intimação Fiscal nº 0004, a apresentar o relatório de atividades desenvolvidas pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., respondendo inicialmente, de modo verbal, através do procurador Sr. José Carlos dos Santos Campos, que não dispunha de tal controle essencial para existência/dedutibilidade de despesas contabilizadas e deduzidas da base de cálculo do lucro tributável. Todavia, após diversos contatos, em 29 de novembro de 2012, o contribuinte apresentou arrazoado apócrifo cujo teor versava sobre rol de serviços genericamente prestados referente a cada área operacional da empresa, tais como, Contabilidade, Escritório pós-vendas, entre outros. Frisa-se que as notas fiscais emitidas pela prestadora para a contratante não discriminam os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços. Conclui-se, portanto, que o arrazoado produzido não demonstra quais serviços são realizados, os custos, tampouco a mão de obra envolvida, não se prestando a comprovar a efetividade da prestação. Outrossim, não se pode olvidar que as tarefas elencadas no arrazoado, genericamente, são idênticas as prestadas por qualquer funcionário em uma empresa.

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

Converge ainda, na linha de artificialidade na constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., o fato do responsável pelo envio das GFIP desta ser a empresa Morena Veículos Ltda., personificada pela Sra. Rosane Ferreira Andrade, Supervisora de Pessoal, admitida no quadro de funcionários desta em 17/06/1997 e transferida para aquela em 01/06/2007. Ressalta-se que esta situação (envio das GFIP da MC pela Morena Veículos) se manteve até o mês de outubro de 2007, voltando a acontecer em novembro de 2009 e nas informações do 13º do mesmo ano.

Estas constatações demonstram cabalmente, no mínimo, a confusão patrimonial que existia entre as empresas acima citadas. Salienta-se, ainda, que a responsável pelo envio das GFIP da empresa Morena Veículos Ltda também ser a Sra. Rosane Ferreira Andrade.

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

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

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

- a) envio das GFIP por pessoa comum ao grupo (Rosane Ferreira Andrade);*
- b) envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo (Rita dos Santos Campos);*
- c) manutenção dos proventos pagos (diferença de 6,58%) antes da constituição da MC e após a transferência dos funcionários acima mencionados em planilha;*
- d) data de admissão dos funcionários na empresa MC Assessoria convergente com a data de admissão na antiga lotação conforme dados obtidos nos arquivos de folha de pagamento apresentado pelas empresas do grupo investigado;*
- e) ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, bem como, identificação genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;*
- f) gestão dos negócios realizada pelos mesmos responsáveis, quais sejam, Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira; Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luiz José Pimenta, Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles de Souza e Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira, todos quotistas das empresas investigadas por esta Auditoria;*
- g) prestação de serviços pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. apenas a empresas do grupo econômico com elevada margem de lucro.*

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

Da consolidação das operações de prestação de serviços entre as Empresas MC Assessoria Gestão Empresarial Ltda (prestadora) e a Morena Veículos Ltda (tomadora) e a consequente infração de glosa de despesas não necessárias/existentes:

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

Analizando-se a questão profundamente, é possível perceber que a empresa Morena Veículos Ltda. possuía gasto com pessoal (proventos verificados nos arquivos de folha de pagamento apresentados, referentes ao 24 funcionários transferidos) no valor de R\$ 171.061,61 (cento e setenta e um mil, sessenta e um reais e sessenta e um centavos) até maio de 2007, ou seja, antes do início das atividades da empresa MC Assessoria. Observa-se que após o citado início de atividades da MC, a Morena Veículos Ltda. transferiu 24 funcionários para a MC, cujos proventos, após a transferência, totalizaram R\$ 300.076,65 (trezentos mil, setenta e seis reais e sessenta e cinco centavos), em oito meses. Todavia, constatou-se que a despesa contabilizada, com a tomada de serviços, na empresa Morena Veículos Ltda., totalizou R\$ 1.525.624,39 (um milhão, quinhentos e vinte e cinco mil, seiscentos e vinte e quatro reais e trinta e nove centavos).

Da análise realizada nos arquivos de folha de pagamento apresentada pela empresa Morena Veículos Ltda., é possível perceber que todos os funcionários da área contábil/financeira, inclusive staff, estão lotados ali, sugerindo então que toda despesa com pessoal estava sendo registrada e deduzida dos resultados auferidos por esta empresa.

As notas fiscais de prestação dos serviços emitidas pela empresa MC Assessoria sequer discriminam os serviços prestados e, em resposta a intimação, a empresa Morena Veículos Ltda. se limitou a apresentar arrazoado contendo rol de atividades, em tese, realizadas por setores da empresa. Por si só, este preâmbulo já seria suficiente para glosar as despesas com a citada prestação de serviços, pela falta de sua efetiva comprovação, através dos relatórios de atividades desenvolvidas na atividade comercial, que se tornam mais importantes, sobretudo, por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico. Todavia, demonstraremos, em detalhe, a real intenção das empresas ao constituir uma empresa de prestação de serviços sob controle comum.

Inicialmente, observa-se que a Morena Veículos Ltda. é tributada pelo Lucro Real Anual, com recolhimento de

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

Da análise realizada na escrita contábil, relativa ao ano calendário 2007, apresentada pela Morena Veículos Ltda., percebe-se que as citadas despesas estão contabilizadas na conta "LEGAIS E PROFISSIONAIS", código nº 462101010121, e, que reduzem o lucro tributável no montante de R\$ 1.525.624,39.

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

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

No caso concreto, conforme já mencionado, a empresa Morena Veículos Ltda. transferiu 24 funcionários para a empresa MC Assessoria, cujos ganhos em sete meses (junho a dezembro), nesta, equivaleram aproximadamente a R\$ 300.076,65 (trezentos mil, setenta e seis reais e sessenta e cinco centavos), portanto, incorrendo em despesas deste montante, em contrapartida auferindo receitas R\$ 1.525.624,39 (um milhão, quinhentos e vinte e cinco mil, seiscentos e vinte e quatro reais e trinta e nove centavos). Ocorre que com a constituição da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., este ganho é tributado para fins de IRPJ e CSLL de forma mais benéfica, conforme se observa nos demonstrativos 1 e 2, de fls. 55/56.

Observando os demonstrativos citados, percebe-se que a despesa transferida para a empresa MC Assessoria (24 funcionários) não tem efeito na tributação no primeiro momento (Lucro Real negativo), todavia, reduz as compensações futuras de prejuízos fiscais, que ocorreram a partir de março de 2008, conforme se verifica no LALUR apresentado.

O demonstrativo nº 2 (fl. 56) mostra o benefício auferido com a constituição da empresa MC Assessoria, que, além de reduzir a tributação do grupo econômico, apura um lucro contábil bem

superior ao lucro presumido, possibilitando uma distribuição favorecida aos sócios.

Constata-se que o lucro a distribuir representa cerca de 83% da receita auferida, da forma que a operação foi realizada, e que a relação entre tributos a recolher e Lucro Líquido a distribuir equivale a aproximadamente 20,00%.

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

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

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

Morena Veículos Ltda.	Ano de 2007	Ano de 2008	Ano de 2009
Despesa glosada	1.525.624,39	3.540.407,80	3.356.767,23

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

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

De acordo com todo o acima exposto, não resta qualquer dúvida que a empresa MC Assessoria não existe de fato, e, que foi

constituída com objetivo de reduzir a carga tributária do grupo econômico e maximizar a distribuição de lucros/dividendos.

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

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

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

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

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

Neste contexto impõe-se a glosa das despesas com a tomada de serviços prestados, em tese, pela empresa MC Assessoria, mormente inexistir tal operação.

As alterações nos valores das bases de cálculo do IRPJ e CSLL após a apropriação dos resultados desta fiscalização (infrações apuradas), bem como suas respectivas compensações, estão detalhadas nos demonstrativos do Sistema de Acompanhamento

de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL - SAPLI da RFB.

Observa-se, ainda, que o contribuinte informou em DIPJ 2009, ano-calendário 2008, prejuízo fiscal no valor de R\$ 11.068,96, todavia constatou-se divergência em relação ao LALUR que apresenta Lucro Real no montante de R\$ 41.236,67, por isso esta Auditoria constitui crédito tributário cuja infração foi a não declaração deste resultado operacional.

Do Enquadramento Legal:

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

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

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

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

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

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

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

De acordo com todo arrazoado produzido, não resta qualquer dúvida que a empresa Morena Veículos Ltda. participou, inicialmente, da constituição da empresa MC Assessoria, todavia, em seguida cedeu suas quotas para seus gestores, que

por sua vez a controlam diretamente, configurando assim o supracitado grupo econômico.

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

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

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

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

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

Após a leitura deste Termo de Verificação Fiscal não resta qualquer dúvida que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. não existe de fato e que seus atos são nulos.

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

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

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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

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

Assim, conclui-se que de acordo com artigo 44, inciso II, da lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício será duplicada, mormente ter havido Sonegação, Fraude e Conluio praticada pelas empresas Morena Veículos Ltda, MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. e demais partícipes do grupo econômico.

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

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

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

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

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

...

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

...

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

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

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

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

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

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

DA CONCLUSÃO:

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

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

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

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

Dos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Em razão da infração cometida pelo contribuinte, já descrita no Termo de Verificação Fiscal, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária contra os diretores da Morena Veículos Ltda.: Modezil Ferreira de Cerqueira - Diretor Presidente (fls. 977/982), Florisberto Ferreira de Cerqueira - Diretor Superintendente (fls. 983/988), Luiz José Pimenta - Diretor Financeiro (fls. 989/994), Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira - Diretor Comercial (fls. 995/1000) e Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles de Souza - Diretora Administrativa (fls. 1001/1006).

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

- de acordo com a cláusula 7ª da 11ª alteração contratual a Morena Veículos Ltda. era administrada pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luiz José Pimenta, Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles, com as funções respectivas de Diretor Presidente, Diretor Superintendente, Diretor Financeiro, Diretor Comercial e Diretora Administrativa;*

- entre a 11ª alteração do Contrato Social, datada de 22/12/2006 (fls. 348/354) e a 13ª alteração do Contrato Social, datada de 24/07/2009 (fls. 363/377), a última com impactos nesta Auditoria (anos de 2007 a 2009), não houve modificação significativa no quadro societário da empresa;*

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

- a cláusula 17ª da 13ª alteração do Contrato Social dispõe que compete à Diretoria cumprir e fazer cumprir as cláusulas e condições deste contrato, com poder legal para garantir o regular funcionamento da sociedade, investidos de mais os seguintes:*

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

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

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

(d) Decidir sobre a lotação de pessoal;

(e) Praticar todos os demais atos necessários ao exercício da administração social, exceto os que por lei sejam contrários aos

interesses da sociedade ou que, por esse contrato sejam de atribuição da Reunião de Quotistas. (grifos nossos).

- *a ata de reunião de sócios quotistas da Morena Veículos, datada de 24/04/2006, corroborada pela Ata de 30/04/2008, deliberou por votação unânime, eleger os diretores supracitados, por um período de dois anos renováveis, com início em 01/05/2006 e término em 01/05/2010;*

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

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

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

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

Grifos nossos.

- *ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva pessoal dos Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luiz José Pimenta, Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles, com as funções respectivas de Diretor Presidente, Diretor Superintendente, Diretor Financeiro, Diretor Comercial e Diretora Administrativa da Morena Veículos Ltda., nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).*

IMPUGNAÇÃO

O contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 27/12/2012 e apresentou a impugnação em 28/01/2013 (fls. 2123/2222), alegando, em síntese:

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

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

através de uma Central de Serviços Compartilhados e Central de Compras;

- *a autoridade fiscal, compondo um cenário em que tal estrutura de serviços compartilhados consubstancia um suposto estratagema fraudulento, decretou a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, reputando-a "inexistente" e atribuindo suas atividades às empresas que contratam os seus serviços, ou seja, as empresas operacionais do grupo empresarial, dentre as quais o impugnante. Após cerca de nove meses de auditoria na contabilidade, documentos e atividades da contribuinte, a fiscalização, iniciada em 29/03/2012, restou concluída via lavratura de auto de infração que decretou a "inexistência" de uma terceira empresa fornecedora do impugnante e glosou as despesas contratadas pelo impugnante junto à MC Assessoria, para efeito de apuração do IRPJ e CSLL;*

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

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

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

- *pretender fugir ao regime jurídico do art. 116 do CTN e aplicar regras análogas a do Código Civil, para elidir a inaplicabilidade do regime fiscal de desconsideração, tampouco traz melhor sorte*

à pretensão fiscal, pois, de logo, já se reputa prejudicada a aplicabilidade da legislação civil geral para a espécie, na medida em que a lei tributária é norma especial, quando se trata de ato de lançamento de obrigação tributária, não podendo, ante o princípio da especialidade, recusar a sua aplicação em prol de norma geral, tal qual a lei civil. Por sua vez, o regime de desconconsideração da personalidade jurídica do direito civil, sobre não se aplicar preferencialmente ao regime tributário, ante o postulado da especialidade, requer, ainda mais, a decretação pela autoridade judicial, consoante se infere do art. 50 da codificação privada, a saber:

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

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

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

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

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

- todas as alegações e supostos elementos que conduziram à autuação não se referem ao autuado, mas sim à MC Assessoria: quais as atividades da MC Assessoria? Ela prestava serviços? Ela tinha conta em banco? Ela tinha empregados em folha,*

quantos e desenvolvendo quais atividades? Ela tinha contratos com fornecedores? Quais os custos e despesas da MC Assessoria? Os custos e despesas estavam contabilizados? A MC Assessoria detinha contrato de prestação de serviços com as empresas do grupo? Ela emitia nota fiscal? A MC Assessoria declarava e recolhia os tributos sobre as receitas auferidas? Essas são as questões fundamentais para o deslinde do feito, porém, nenhuma dessas questões foi respondida pela auditoria realizada pela Autoridade Fiscal, exatamente porque sua análise se centrou na empresa fiscalizada e autuada e não a MC Assessoria;

- demonstra-se, destarte, a total incongruência do ato de lançamento: decreta a desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa dentro de um procedimento fiscalizatório que tem como objeto uma outra empresa. Mutatis mutandis, é como se o Ministério Público movesse uma denúncia criminal contra Fulano de Tal, e, na peça acusatória, descrevesse como fundamento um ato cometido por Beltrano;*

- a incongruência, verdadeira inépcia do ato de lançamento, está expressa e simbolizada em uma constatação: um ato jurídico, ou é válido ou não é; ou é nulo ou não é. Não pode ser um e outro ao mesmo tempo. Temos, porém, que este mesmo Auto de Infração que decreta a nulidade da constituição da MC Assessoria foi lavrado contra 4 empresas, dentre as quais o impugnante, e deverá ainda ser, certamente, lavrado contra outras tantas, na medida em que o mesmo grupo empresarial é composto por mais 6 empresas que contratam os mesmos serviços junto à MC Assessoria;*

- lógico e coerente, do ponto de vista formal/procedimental, seria que fosse instaurado um procedimento de desconsideração contra a própria MC Assessoria, e, caso fosse afinal consumada a desconsideração, os lançamentos contra as empresas que contrataram seus serviços seriam meros reflexos. Agora, contudo, corre-se o risco, completamente inusitado, de que a MC Assessoria tenha decretada sua nulidade em um auto lavrado contra uma determinada empresa; e seja mantida, na apreciação dos outros autos de Infração, válida para as demais, ou vice-versa!;*

- medida excepcional que é, a desconsideração da personalidade jurídica, inclusive na hipótese de alegada simulação, exige, como premissa fundamental de segurança, como método de máximo suporte fático e probatório do ato de desconsideração e a oferta do contraditório à pessoa cuja desconsideração é pretendida;*

- fato é que o procedimento administrativo instaurado contra um determinado contribuinte não é idôneo para decretar a desconsideração da personalidade jurídica de um outro contribuinte, totalmente alheio ao procedimento fiscalizatório epígrafado. Trata-se de absoluta ineficácia do procedimento administrativo fiscal que pretende afetar a esfera jurídica de*

outrem além daquele sujeito passivo que é objeto da auditoria, ficando patente o desvio de forma que enseja a nulidade. Vale ainda ressaltar que este auto de infração é modelo idêntico para as diversas empresas do grupo empresarial em epígrafe, que contratam serviços compartilhados nos mesmos moldes, perante a mesma MC Assessoria;

- o fato é que o impugnante integra grupo empresarial composto por mais de uma dezena de empresas, preponderantemente do ramo do varejo automotivo. Tal cenário, que o fiscal autuante falhou em descrever com precisão, demanda, como um paradigma de gestão, eficiência e plataforma para a expansão das atividades e negócios do grupo empresarial, a instalação de uma central de serviços compartilhados para atender a todos os negócios existentes e àqueles a serem futuramente instalados;*

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

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

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

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

- a lavratura está permeada de uma má compreensão generalizada da estrutura negocial e de gestão do impugnante, e do grupo de empresas que integra, o que, refletindo diretamente o modelo amplamente adotado no mercado, e reconhecido pela própria Receita Federal do Brasil, fornece o grau de incompatibilidade que a lavratura aufere a partir dos fatos que pautam a lide e das normas jurídicas que regem o tema, tudo o que, subsequente e especificamente, nas suas diversas nuances e vertentes, restará demonstrado, como suficiente para o cancelamento da autuação;

- o estabelecimento de uma estrutura de serviços compartilhados na MC ASSESSORIA não consubstancia mero capricho, muito menos engenho fraudulento como surpreendentemente pretendeu caracterizar o autuante, mas sim um passo do grupo

empresarial, e da Impugnante como unidade de negócio nele inserida, visando atender a exigências inexoráveis da realidade de mercado, quanto à otimização dos custos do negócio via capitalização das sinergias e ganhos de escala tão necessários em um mercado que pratica margens cada vez mais estreitas, conforme relata no item III da impugnação “A racionalidade econômica e o propósito negocial da estruturação de central de serviços compartilhados, via MC Assessoria (fls. 2.144/2.168);

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

- apesar de haver sido objeto das diligências da autoridade fiscal, conforme atestam os Termos de Intimação anexos, endereçados pela fiscalização diretamente à MC Assessoria, em momento algum esta empresa foi, ela própria, retratada nos autos do PAF como uma entidade per se, com sua contabilidade, custos, despesas, contratos, ativos e passivos, analisados e auditados. Tal circunstância, ou seja, a virtual ausência da MC Assessoria do PAF, observa-se, foi utilizada pela fiscalização como plataforma de sustentação da pretensão fiscal empunhada

na autuação, baseada na desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, por suposta "inexistência", o que explica porque a MC Assessoria não foi autuada, fosse a título de alvo da desconsideração, como co-devedora ou qualquer outra modalidade;

- a auditoria, dado que teve como alvo o impugnante, não analisou a contabilidade da MC Assessoria, que é empresa distinta, não arrolou os negócios em que esta figura, não abriu seus custos e despesas, que são insumos para a prestação dos serviços às demais empresas do grupo e justificam o preço cobrado e as despesas incorridas nas contratantes. A única referência, no Termo de Verificação Fiscal, às atividades da MC Assessoria, é o seu quadro de funcionários. E assim o faz a fiscalização no afã de comprovar a sua tese de que a MC Assessoria é mero repositório de empregados, sem qualquer atividade. Observa-se que a própria auditoria, ao identificar o quadro de empregados da MC Assessoria, e as funções que exercem, demonstra e reconhece que a empresa presta serviços e, mais ainda, quais os serviços que presta, exatamente aqueles que são objeto da função das pessoas ali arroladas e de cada uma das equipes que, podemos identificar, ali estão descritas.*

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

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

- são inúmeras as transações, despesas, custos e negócios em geral que a MC ASSESSORIA celebra no mercado, sempre com a finalidade de prover serviços e centralizar despesas das empresas operacionais que compõem o Grupo MC. Apenas revendedoras de veículos, como já descrito nesta impugnação,*

são 14 unidades e estabelecimentos, cuja demanda por serviços de back office e fornecimento de insumos e outras utilidades, cada vez maior, é atendida pela MC Assessoria;

- a MC Assessoria provê, efetivamente, utilidades às contratantes, via prestação de serviços realizada por seu quadro de empregados, cujas equipes e respectivas funções são identificadas e descritas no relatório da própria auditoria. Assim, no intuito de exaurir as informações relativas às atividades da MC Assessoria é de se escrutinar, e trazer a lume e ao crivo do julgador administrativo, suprindo omissão da auditoria fiscal neste ponto fundamental e caro à pretensão fiscal, as despesas, custos e atividades especificamente desenvolvidas pela citada empresa, demonstradas a partir da escrituração contábil, documentos e evidências que, disponibilizadas à fiscalização, foram ignoradas na lavratura. Objetivamente, temos que as atividades da MC Assessoria se centram em: Central de Serviços Compartilhados, prestados pela própria MC Assessoria via fornecimento de mão-de-obra em serviços-meio e central de compras e contratação de fornecedores comuns às diversas empresas do grupo;*

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

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

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

(a) serviço de contabilidade;

(b) serviço de compliance fiscal;

(c) serviço de consultoria em recursos humanos;

(d) serviço de tecnologia da informação;

(e) serviço de crédito e cobrança;

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

- *o volume de serviços prestados pela MC Assessoria expandiu-se significativamente desde a sua instalação, exigindo o aumento do seu quadro de empregados, ao longo dos anos. A empresa saiu de 46 empregados em 2007 para 127 empregados em 2011, conforme demonstram as folhas de pagamento anexas (Doc. N° 02), e destacado ainda pelo Relatório da Ernst & Young Terco, também anexo à presente (Doc. N° 07);*

- *observa-se que, na linha de uma estrutura típica de serviços compartilhados, não se identifica a alocação ao CSC de atividades vinculadas ao negócio principal das empresas operacionais, ou seja, não houve incorporação, ao quadro de pessoal da MC Assessoria, de vendedores, gerentes de vendas, consultores de oficina, mecânicos e demais colaboradores vinculados ao core business das empresas. A estrutura de back office e serviços compartilhados deve se resumir a atividades-meio, e assim se dá na MC Assessoria;*

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

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

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

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

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

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

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

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

(f) aquisição de insumos de informática;

(g) aquisição de material de escritório;

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

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

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

- *não passa despercebido que figuram entre as fornecedoras da MC Assessoria empresas de reconhecida credibilidade no mercado, dentre outras entidades que negociaram e entabularam com a MC Assessoria negócios jurídicos válidos e representativos operacional e economicamente. Desnecessário afirmar que tais entidades nunca se prestariam a colaborar com um teatro fraudulento como aquele roteirizado pela fiscalização no Auto de Infração em epígrafe;*

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

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

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

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

- *o contrato de prestação de serviços compartilhados é um negócio jurídico que implementa a gestão centralizada de serviços administrativos, back office, custos e/ou despesas comuns a todas as empresas do grupo, de modo que uma entidade empresarial otimize as sinergias e agregue escala às*

operações redundantes das empresas, centralizando-as e, afinal, reduzindo custos e agregando valor ao grupo como um todo. São objeto de contrato de prestação de serviços compartilhados, dentre outros, serviços de assessoria contábil, assessoria jurídica, programação, coordenação, controle orçamentário, consultoria financeira, serviços de informática, assistência no domínio da produção, das compras, serviços de recrutamento e treinamento, prestados pela própria Central de Serviços Compartilhados; e também a centralização de despesas comuns e compartilhadas entre as empresas do grupo, a exemplo de despesas com pessoal terceirizado, relativas a publicidade, marketing, divulgação, informação de conjuntura, métodos de gestão, assistência de cobrança, consultorias especializadas, serviços gerais, serviços legais, dentre outros, contratados de forma centralizada em fornecedores terceiros;

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

- esta última é, efetivamente, a estrutura implementada pela MC Assessoria, que presta serviços em condições de mercado e, sobre o preço cobrado, emite nota fiscal e recolhe todos os tributos incidentes, inclusive IRPJ, CSLL e PIS/Cofins, nos termos de DIPJs anexas (Doc. Nº 08). Daí porque, na medida em que não realiza rateio, mas sim desenvolve atividade econômica como qualquer outra, com fito de lucro, a MC Assessoria agrega margens de lucro (markup) aos seus preços, como retribuição, ou contraprestação, à mais-valia gerada às empresas contratantes, pelo valor que lhes agrega a partir da estrutura que disponibiliza, da expertise consolidado sobre os serviços oferecidos, da uniformização de padrões e procedimentos, da centralização e otimização de processos, e da redução de custos;*

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

• *sabe-se, sim, que os negócios jurídicos realizados entre empresas do mesmo grupo econômico sofrem, quanto às margens de lucro aplicáveis, o controle das normas de distribuição disfarçada de lucros "DDL", do art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e art. 464 do RIR/99, que exigem que tais transações sejam concretizadas em condições análogas às de mercado. Em nenhum momento, porém, as margens de lucro empregadas na prestação de serviços realizada pela MC Assessoria foram objeto de questionamento por parte da auditoria, o que só reitera a regularidade da estrutura implementada sob todos os aspectos, inclusive sob o controle fiscal das margens de lucro nas transações intragrupo, proporcionado pelas regras de DDL. E se a auditoria não aplicou as regras de DDL, ou seja, não utilizou os controles fiscais de markup intragrupo, é porque os preços da prestação realizada pela MC Assessoria são absolutamente normais e razoáveis, por compatíveis com a realidade de mercado;*

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

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

• *a comprovar que os níveis de preço praticados pela MC Assessoria são absolutamente razoáveis, e mesmo módicos, está*

a proporção entre o custo da MC e o faturamento das empresas do grupo, cujos serviços de back office, administrativos, centrais de compras e fornecedores comuns estão todos concentrados e custeados na MC Assessoria. Vê-se que as despesas que a MC Assessoria fatura às empresas operacionais corresponde, no período fiscalizado, a um percentual anual médio de 0,97% da receita bruta das empresas, conforme mostra demonstrativo de fl. 3381, número que se pode de plano afirmar é pequeno para o nível de serviço demandado pelas empresas do grupo, e o escopo abrangente dos serviços prestados, como já retratado acima. Decerto que, caso se almejasse engendrar um estratagema fraudulento para drenar recursos das empresas e escapar à tributação, não soaria compreensível tamanha exposição, com riscos legais de toda ordem, para lograr um benefício de meros 0,97%;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- as despesas dedutíveis são aquelas necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ou seja, são as despesas usuais ou normais para a realidade negocial, operacional e empresarial da pessoa jurídica. A definição de despesa necessária, e, portanto, dedutível, é complementada via contraposição à mera liberalidade, que é exatamente a despesa não necessária: o ato gracioso e de mero favor que a empresa realiza e, assim, não guarda coerência com a lógica segundo a qual a atuação empresarial deve visar a mais-valia, o lucro. Todos os dispêndios que, não sendo custos, são realizados dentro da perspectiva de destinar-se a produzir e gerar resultado positivo na atividade econômica da pessoa jurídica, sendo inerentes ao contexto empresarial e compreensíveis dentro dessa moldura, são considerados despesas dedutíveis. Fixada tal premissa, não requer grande esforço para constatar que os serviços prestados ao impugnante pela MC Assessoria consubstanciam despesas necessárias às atividades do impugnante, na medida em que provêem de utilidades absolutamente necessárias para o desenvolvimento de suas atividades empresariais, conforme já relatado nesta impugnação;*

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

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

- o fornecimento de utilidades e serviços comuns contratados pela MC Assessoria perante terceiros, via central de compras, para provimento de despesas e custos comuns do impugnante e demais empresas do Grupo MC, encontram-se demonstradas e comprovadas via lançamentos contábeis (Doc. Nº 05 anexo), instrumentos contratuais, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. Nº 06 anexo), identificam-se diversas as áreas de atuação da central de compras, como estrutura proporcionadora de escala na aquisição de insumos e contratação de fornecedores, dentre as quais podemos indicar as seguintes: serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo; aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo; serviço de catering e alimentação para os colaboradores do grupo; serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas do grupo; serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo; aquisição de insumos de informática; aquisição de material de escritório; contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras; contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo;
- comprovada a efetiva realização dos serviços pela MC Assessoria, via fornecimento das utilidades e atendimento das demandas de serviços administrativos, back office e central de compras, do impugnante e demais empresas operacionais do grupo empresarial, incumbiria à fiscalização, como motivação absolutamente imprescindível à glosa das despesas, apontar e demonstrar, especificamente, dentro do universo de despesas contratadas e dedutíveis, qual a parcela, fração ou item que efetivamente não foi prestado, no seu julgamento;
- falta à autoridade fiscal competência para, e tampouco é ato compatível com a regra-matriz do imposto sobre a renda e o modo de sua apuração, glosar genericamente despesas, por supostamente inexistentes, quando se sabe, e a própria fiscalização em seu relatório reconhece, que existiu volume substancial de serviços que foi prestado, senão todo ele, pela MC Assessoria;
- na ausência de demonstração precisa, via elementos de prova, da inidoneidade de despesas específicas, mediante a comprovação da sua inexistência ou da sua indedutibilidade, à luz do art. 299 do RIR/99, não subsiste glosa genérica, nos moldes pretendidos pela autoridade fiscal, que não pode arrogar-se soberana para além da Lei e dos fatos, como aparentemente pretendeu colocar-se. Assim tem se manifestado o CARF em seu entendimento sobre a matéria, exigindo da fiscalização, como fundamento à pretensão de glosa e descon sideração, a demonstração e comprovação das operações especificamente apontadas como supostamente irregulares, como se infere dos acórdãos citados nesta impugnação;
- a fiscalização, de fato, não conseguiu reunir qualquer elemento de prova, apenas se apegou, como em todo o curso da peça de lavratura, a uma idéia pré-concebida, verdadeira presunção ad

hoc, de que toda a atividade do contribuinte é fraudulenta, o que, à luz da dialética do PAF, não é expediente idôneo a fundamentar, com suporte fático e probatório suficiente, a sua pretensão fiscal;

- *é inaplicável, no caso, a multa qualificada de 150%, a título de penalidade, pelo não recolhimento dos valores apurados como devidos, após a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, com arrimo no art. 957, II do RIR/99 e no art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/96, sob alegação de atuação com evidente intuito de fraude. Decerto, a Autoridade Fiscal, conquanto tenha se referido aos dispositivos legais que instituem a referida multa, não reuniu elementos probatórios que são essenciais à caracterização dessa figura excepcional da legislação. A aplicação da multa qualificada pressupõe o dolo, a intenção inequívoca para praticar especificamente o ilícito tributário, de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sendo, para tanto, absolutamente irrelevante, a bem de fundamentar a válida aplicação da sanção epigrafada, ter o contribuinte optado por uma estrutura negocial mais eficiente, inclusive quanto aos custos fiscais incidentes;*

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

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

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

- *em nenhum ponto da lavratura restou demonstrada a concorrência dos elementos da fraude, conforme a sua definição legal. Não se desincumbiu o autuante do ônus de construir o suporte fático da fraude no caso concreto, haja vista que não*

descreveu fatos específicos de cunho fraudulento, muito menos reuniu elementos de prova a eles relativos;

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

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

- *quando o legislador ordinário pretendeu autorizar a incidência de juros sobre a multa decorrente de lançamento de ofício, fê-lo expressamente. Nesse sentido, vejamos o quanto determinado pelo artigo 43 da Lei 9.430/96, cujo parágrafo único determina a incidência de juros moratórios sobre as multas e os juros exigidos isoladamente. Feita esta análise, mostra-se inafastável concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96, como já decidido pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/200723;*

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

- o autuante aplicou esse raciocínio quando, ao apurar o IRPJ e a CSLL do impugnante, após a glosa das despesas, imputou o IRPJ e a CSLL recolhidos pela MC Assessoria às diversas empresas operacionais, inclusive o impugnante, em cujas apurações esses valores foram compensados em benefício de cada uma das empresas, conforme reprodução da fl. 57 dos autos, a saber: que existem despesas de pessoal a serem rateadas por todas as empresas do grupo. O critério utilizado por esta auditoria é reduzir o montante relativo a lavratura do auto de infração dos tributos (IRPJ e CSLL) efetivamente declarados em DCTF e/ou pagos pela empresa MC Assessoria, que de fato não existe, proporcionalmente pelo faturamento das referidas empresas, conforme sintetizado nos demonstrativos;

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

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

- na apuração dos tributos referidos não foi efetuado o rateio dessas despesas em momento algum, de modo que a lavratura, para se manter coerente, ou seja, para que a apuração quantitativa dos tributos guarde consonância com o ato concreto de lançamento, baseado na despersonalização, deve efetivamente promover o rateio, não apenas das despesas de pessoal, mas de todas as despesas incorridas pela MC Assessoria, inclusive despesas com tributos, despesas com fornecedores, enfim, todas as despesas dedutíveis assim contabilizadas na MC Assessoria e

declaradas ao fisco. Dessa forma, considerando o erro apontado, o impugnante refez os cálculos de IRPJ e CSLL, rateando todas as despesas dedutíveis contabilizadas na MC Assessoria, devidamente declaradas em DIPJ, com base no mesmo critério e nos mesmos percentuais de rateio utilizados pelo fiscal autuante, resultando nos valores demonstrados nas planilhas de fls. 2.203/2.208;

- a imputação ampla de todas as despesas, como se viu no item anterior, implicou a correção das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, quanto ao lucro apurado no final do exercício. Ocorre que idêntica correção deve ser promovida quanto aos recolhimentos das estimativas mensais, apropriando-se os saldos de despesas mensais da MC na proporção do rateio, ou seja, na proporção da participação da empresa na receita bruta total. Decorrente disso, a imputação das despesas na apuração das estimativas mensais implicará redução da multa isolada aplicada, o que desde logo se requer;*

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

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

- não se limitam às despesas rateadas os reflexos fiscais da decretação da desconconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria. De fato, a desconconsideração, a determinar a inexistência da empresa, implica que os eventos contábeis registrados em sua escrituração passem a ser atribuídos às*

empresas operacionais, que contrataram sua prestação de serviços. Levantando o véu que representa a suposta e alegada pessoa simulada, surgem os supostos efetivos protagonistas das operações, e, tal se aplica a todos os eventos, o que, para efeito de apuração de tributos federais, tem reflexo não apenas no que se refere às despesas incorridas pelo ente despersonalizado, como descrito no item anterior, mas também quanto aos tributos federais recolhidos pela MC Assessoria;

- a auditoria considerou os valores de IRPJ e CSLL recolhidos pela MC Assessoria e efetuou o rateio e a compensação desses valores em benefício das empresas operacionais. Efetivamente, se a MC Assessoria não existe, e os serviços não foram prestados, como pretende a lavratura, os pagamentos realizados não têm relevância para efeitos jurídico-fiscais, e assim não houve receita apurada e os tributos recolhidos pela MC Assessoria são indevidos. Ocorre que os mesmos efeitos que tiveram os recolhimentos de IRPJ e CSLL, aplicam-se aos recolhimentos de PIS/Cofins realizados pela empresa despersonalizada, o que o autuante, equivocadamente, não considerou ao efetuar o rateio e a compensação dos tributos federais recolhidos pelo ente que teve a despersonalização decretada;*

- não sendo considerados eficazes para efeitos jurídico-fiscais as receitas de prestação de serviço da MC Assessoria, mas sim considerados pagamentos das empresas contratantes, inclusive a Impugnante, para elas próprias, não há incidência de PIS/Cofins, e os valores recolhidos a este título são indevidos e devem ser compensados ou, se for o caso, restituídos. A propósito, considerando o erro apontado, a Impugnante, a partir das DIPJ e DARF de PIS/Cofins, em anexo, recolhidos pela MC ASSESSORIA, rateou tais valores entre as empresas contratantes, inclusive o impugnante, com base no mesmo critério e nos mesmos percentuais de rateio utilizados pelo fiscal autuante, resultando nos valores indicados na fl. 2.214, os quais devem ser compensados ou restituídos em benefício do impugnante.*

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

Às fls. 3.842 a 3.949, 3.952 a 4.062, 4.068 a 4.178, 4.183 a 4.292 e 4.298 a 4.406, respectivamente, os Srs. Luiz José Pimenta, Modezil Ferreira de Cerqueira, representado pelo seu curador Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles de Souza e Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira apresentaram impugnações aos autos de infração e aos termos de sujeição passiva. Contestam os autos de infração com os mesmos argumentos apresentados pela Morena Veículos Ltda., já mencionados neste relatório. Quanto aos termos de sujeição passiva, acrescentam as seguintes alegações:

I. Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luiz José Pimenta, Myllene Rodrigues de Cerqueira e Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira alegam:

-
- a ilegitimidade passiva como devedor solidário, por ausência de demonstração de sua atuação pessoal nas circunstâncias de fato que embasaram a pretensão fiscal;
 - a autoridade autuante considerou que o estabelecimento de uma central de serviços compartilhados e central de compras na MC Assessoria, para atender à pessoa jurídica autuada e às demais empresas do grupo empresarial que integra, composto por 14 concessionárias de veículos e outras empresas de ramo distinto de atividade, consubstanciaria uma articulação de suposta arquitetura fraudulenta, visando sonegar tributos e lesar o Fisco;
 - decerto que o estabelecimento de uma central de serviços compartilhados e central de compras, através de empresa especificamente constituída para desenvolver tal expertise, dotada de estrutura própria de empregados, contratos com fornecedores diversos, regularmente operantes, com toda receita declarada e tributada, e, ainda mais, efetivamente prestando os serviços para as empresas clientes, focadas no negócio principal do grupo, nem de longe pode consubstanciar engenho ardiloso, muito menos para fraudar o Fisco, senão estrutura de gestão de redundâncias e sinergias em grupos empresariais que todo o mercado utiliza, visando a eficiência administrativa e redução de custos;
 - a autoridade fiscal não apenas atribuiu natureza fraudulenta à atividade da pessoa jurídica autuada, no que se refere à contratação da MC Assessoria, como também imputou responsabilidade pessoal ao impugnante, sob o fundamento de que a mera existência do suposto esquema fraudulento implicaria responsabilização dos impugnantes pelo mero fato de serem membros da diretoria da pessoa jurídica, pela prática de atos com infração à lei, nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional – CTN;
 - a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, contudo, é pessoal, consoante expressamente dispõe a norma, e é aquela imputada à pessoa por atos por ela praticados, comprovada e demonstradamente. A mera condição de membro da diretoria não fornece o liame subjetivo entre a conduta apontada como fraudulenta e a pessoa reputada responsável: imperiosa é (i) a descrição do protagonismo da pessoa responsabilizada no fato infracional; e também (ii) a demonstração, com provas e documentos idôneos, de que os fatos supostamente ilícitos tenham sido praticados pela imputada pessoa. A necessidade de descrição e comprovação das hipóteses do art. 135 do CTN é requisito reiteradamente exigido pela jurisprudência quanto à responsabilização dos gestores, consoante julgados do CARF e do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cujas ementas transcreve;
 - nos autos, a autoridade autuante nem descreveu em que medida o impugnante atuou com finalidade de sonegar tributo, nem tampouco demonstrou tal intenção com os indispensáveis

elementos de prova. Fundamentar a responsabilidade pessoal na mera condição formal de membro da diretoria da pessoa jurídica autuada não atende decerto aos requisitos legais da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, e implica derrogar, por vias oblíquas, o regime legal que é de responsabilidade limitada, para que seja ilimitada a responsabilidade dos sócios e administradores. A simples figuração na diretoria da pessoa jurídica não vincula o administrador a todos os atos praticados pela empresa, sendo necessário demonstrar que tal tenha ocorrido relativamente aos supostos atos fraudulentos em que a fiscalização pretende fundamentar o ato de lançamento.

- *há anos, o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira vem sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e impedem que exerça uma atividade profissional, afigura-se, por decisão do Exmo Juízo da 1ª Vara de Família e Sucessões da Comarca de Salvador, conforme documento de fl. 3.959, subtraído da sua plena capacidade civil, sendo representado pelo seu curador, que é seu filho Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira. O impugnante está, portanto, há anos afastado do dia-a-dia das empresas de que é sócio, não podendo a ele ser imputado, em hipótese alguma, qualquer ato de cunho positivo ou negativo, praticado pelas empresas (esta alegação consta apenas das impugnações dos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira);*

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

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

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

- *em momento algum aponta o Fisco dados ou subsídios que demonstrem a intenção da empresa autuada de se esvair da imposição fiscal; muito menos qualquer contribuição do impugnante, via atos específicos de sua autoria, neste sentido. E a mera remissão a uma estrutura negocial, que, ademais, é*

padrão no mercado e paradigma de eficiência na gestão de grupos empresariais, não autoriza, per se, a caracterização de fraude. O autuante sequer descreveu onde está ou qual foi a fraude praticada pelo contribuinte, que teve todos os seus documentos escrutinados, tem toda a sua documentação idônea e em momento algum deixou de atender à fiscalização, havendo contribuído com pletora de documentos e atendido a todas as demandas da fiscalização.

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

O acórdão recorrido foi parcialmente procedente à Recorrente, admitindo que *"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."* (e-fl 4.469). Assim sendo, existiu a revisão do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurado pela glosa das controvertidas despesas, reduzindo a exigência consoante os demonstrativos a seguir (e-fls. 4.469 a 4.471):

	Ano-Calendário 2007	Ano-Calendário 2008	Ano-Calendário 2009
Despesas MC a serem rateadas	R\$1.170.606,00	R\$2.243.274,00	R\$3.236.949,00
% de rateio Morena Veículos Ltda.	46,04%	41,75%	34,82%
(a) Despesa imputada à Morena	R\$538.947,00	R\$936.566,90	R\$1.127.105,64
(b) Despesa glosada no auto de infração	R\$1.525.624,39	R\$3.540.407,80	R\$3.356.767,23
(b)-(a) Despesa glosada mantida	R\$986.677,39	R\$2.603.840,90	R\$2.229.661,59

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

Demonstrativo de Apuração do IRPJ – Lucro Real – ano-calendário 2007 (Valores em reais)	
Resultado das atividades em geral declarado (prejuízo)	-2.039.090,13
(+) Infração (multa de 150%)	986.677,39
(=) Lucro Real (prejuízo)	-1.052.412,74
Imposto devido	0,00

Demonstrativo de Apuração do IRPJ – Lucro Real – ano-calendário 2008 (Valores em reais)	
Infração I (multa de 150%)	2.603.840,90
Infração II (multa de 75%)	41.236,67
Valor tributável (infrações I e II)	2.645.077,57
(-) Prejuízo do períodos anteriores compensado	-793.523,27
(=) Valor tributável total	1.851.554,30
Infração I (multa de 150%)	
(=) Valor tributável após compensação (R\$2.603.840,90 – R\$793.523,27)	1.810.317,63
(x) Aliquota	15%
(1) (=) Imposto apurado	271.547,64
Cálculo do imposto adicional	
Lucro Real após compensação de prejuízo	1.810.317,63
(-) Parcela não sujeita ao adicional	-240.000,00
(=) Base de cálculo do adicional	1.570.317,63
(x) Aliquota	10%
(2) (=) Adicional	157.031,76
Imposto devido antes das deduções= (1)+(2)	428.579,40
(-) Deduções do imposto devido (em razão do rateio despesas MC)	-238.061,85
(3) (=) Imposto devido (Infração I)	190.517,55
INFRAÇÃO II (multa de 75%)	
Valor tributável	41.236,67
(x) Aliquota	15%
(4) (=) Imposto apurado	6.185,50
Cálculo do imposto adicional	
Base de cálculo do adicional	41.236,67
(x) Aliquota	10%
(5) (=) Adicional	4.123,67
(6) Imposto devido (Infração II) = (4)+ (5)	10.309,17
Imposto devido total (infrações I e II) = (3) + (6)	200.826,72

Demonstrativo de Apuração do IRPJ – Lucro Real – ano-calendário 2009 (Valores em reais)	
Resultado das atividades em geral declarado (prejuízo)	-1.991.460,01
(+) Infração (multa 150%)	2.229.661,02
(=) Lucro Real	238.201,01
(-) Prejuízo de períodos anteriores compensado	71.460,30
(=) Valor tributável após compensação	166.740,71
(x) Aliquota	15%
(=) Imposto devido antes das deduções	25.011,10
(-) Deduções do imposto devido (em razão do rateio despesas MC)	-192.360,08
(=) Imposto devido	0,00

Demonstrativo de Apuração da CSLL – Lucro Real – ano-calendário 2007 (Valores em reais)	
Resultado das atividades em geral declarado (prejuízo)	-2.039.090,13
(+) Infração (multa de 150%)	986.677,39
(=) Base de cálculo da CSLL (negativa)	-1.052.412,74
CSLL devida	0,00

Demonstrativo de Apuração da CSLL – Lucro Real – ano-calendário 2008 (Valores em reais)	
Infração I (multa de 150%)	2.603.840,90
Infração II (multa de 75%)	41.236,67
Valor tributável (infrações I e II)	2.645.077,57

Demonstrativo de Apuração da CSLL – Lucro Real – ano-calendário 2008 (Valores em reais)	
(-) Base Negativa de períodos anteriores compensada	-793.523,27
(=) Valor tributável total	1.851.554,30
Infração I (multa de 150%)	
(=) Valor tributável após compensação (R\$2.603.840,90 – R\$793.523,27)	1.810.317,63
(x) Alíquota	9%
(=) CSLL apurada (antes das deduções)	162.928,58
(-) Deduções da CSLL devida (em razão do rateio despesas MC)	-72.575,36
(1) (=) CSLL devida (Infração I)	90.353,22
INFRAÇÃO II (multa de 75%)	
Valor tributável	41.236,67
(x) Alíquota	9%
(2) (=) CSLL devida	3.711,30
CSLL devida total (infrações I e II) = (1) + (2)	94.064,52

Demonstrativo de Apuração da CSLL – Lucro Real – ano-calendário 2009 (Valores em reais)	
Resultado das atividades em geral declarado (prejuízo)	-1.991.460,01
(+) Infração (multa 150%)	2.229.661,02
(=) Base de cálculo da CSLL	238.201,01
(-) Base negativa de períodos anteriores compensada	-71.460,30
(=) Valor tributável após compensação	166.740,71
(x) Alíquota	9%
(=) CSLL devida antes das deduções	15.006,66
(-) Deduções da CSLL devida (em razão do rateio despesas MC)	-58.396,66
(=) CSLL devida	0,00

A dedutibilidade parcial das despesas glosadas, reconhecida no acórdão nº 15-035.144, influenciou nas multas isoladas, constituídas pela ausência de pagamento antecipado (estimativas mensais) do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), como indicado nas Tabelas 1 a 6 (e-fls. 4.472 a 4.471):

Tabela 1 – Apuração das estimativas mensais de IRPJ do ano-calendário 2007 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Base de cálculo do IRPJ- declarada DIPJ/LALUR (a)	-460.854,09	-891.605,33	-1.286.931,52	-1.281.530,74	-1.872.530,74	-2.226.988,96	-2.039.090,13
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	0,00	1.73491,57	277.947,66	449.439,75	561.149,90	751.182,77	986.677,41
(-) Compensação de prejuízo fiscal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Forma de apuração: lucro Real Anual	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
(c)							
Base de cálculo do IRPJ ajustada (a+b+c)	-460.864,09	-718.113,76	-1.008.983,86	-832.539,65	-1.311.380,84	-1.475.806,19	-1.052.412,72
IRPJ A PAGAR/Estimativa mensal (h=f+g)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Multa Isolada (50%)	-	-	-	-	-	-	-

Tabela 2a – Apuração das estimativas mensais de IRPJ do ano-calendário 2008 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Base de cálculo do IRPJ- declarada DIPJ/LALUR (a)	-301.238,40	-445.935,72	138.753,01	66.665,11	86.833,15	-11.392,39
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	189.545,00	380.373,38	557.791,53	803.059,14	1.026.429,60	1.244.058,26
(-) Compensação de prejuízo fiscal (c)	0,00	0,00	-208.963,36	-260.914,29	-333.978,82	-369.799,76
Base de cálculo do IRPJ ajustada (a+b+c)	-111.693,40	-65.562,34	487.581,18	608.799,96	779.283,93	862.866,11
IRPJ – alíquota 15% (d)	0,00	0,00	73.137,17	91.319,99	116.892,59	129.429,91
Adicional (e)	-	-	42.758,11	52.880,00	67.928,39	74.286,61
IRPJ apurado f= (d+e)	-	-	115.895,28	144.199,99	184.820,98	203.716,52
Deduções do imposto – DIPJ (g)	-	-	-3.010,13	-115.895,28	-144.199,99	-184.820,98
(-) Incentivos Fiscais (DIPJ – F11/L05)	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) IRPJ devido em meses anteriores (ofício)	-	-	0,00	-115.895,28	-144.199,99	-184.820,98
(-) IRRF (DIPJ – F11/L07)	-	-	-3.010,13	0,00	0,00	0,00
(-) IRRF Org/Aut/Fund fed (DIPJ– F11/L09)	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) IR Fonte demais Ent. Fed (DIPJ – F11/L10)	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ A PAGAR/Estimativa mensal (h=f+g)	0,00	0,00	112.885,15	28.304,71	40.620,99	18.895,54
Estimativa declarada em DCTF (i)	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Valor recolhido – DARF 2362 (j)	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00
DCOMP (l)	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ declarado em DCTF pela MC (m)	-16.688,33	-16.688,33	-16.688,33	-19.433,96	-19.433,96	-19.433,96
IRPJ p/estimativa não recolhido (n=h+l+m)	-	-	96.196,80	8.870,75	21.187,03	0,00
Multa Isolada (50%)	-	-	48.098,40	4.435,37	10.593,51	-

Tabela 2b – Apuração das estimativas mensais de IRPJ do ano-calendário 2008 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Base de cálculo do IRPJ- declarada DIPJ/LALUR (a)	-63.023,50	-237.880,04	-297.962,91	-1.200.037,32	-1.620.606,86	41.236,67
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	1.438.306,23	1.545.714,92	1.875.026,24	2.063.861,67	2.257.699,25	2.603.840,89
(-) Compensação de prejuízo fiscal (c)	-412.584,82	-392.350,64	-473.119,00	-259.147,30	-191.127,72	-793.523,27
Base de cálculo do IRPJ ajustada (a+b+c)	962.697,91	915.484,24	1.103.944,33	604.677,05	445.964,47	1.851.554,29
IRPJ – alíquota 15% (d)	144.404,68	137.322,64	165.591,65	90.701,56	66.894,67	277.733,14
Adicional (e)	82.269,79	75.548,42	92.394,43	40.467,70	22.596,47	161.155,43
IRPJ apurado f= (d+e)	226.674,47	212.871,06	257.986,08	131.169,26	89.491,14	438.888,57
Deduções do imposto – DIPJ (g)	-203.716,52	-226.674,47	-212.871,06	-257.986,08	-131.169,26	-89.491,14
(-) Incentivos Fiscais (DIPJ – F11/L05)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) IRPJ devido em meses anter. (ofício)	-203.716,52	-226.674,47	-212.871,06	-257.986,08	-131.169,26	-89.491,14
(-) IRRF (DIPJ – F11/L07)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) IRRF Org/Aut/Fund fed (DIPJ– F11/L09)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) IR Fonte demais Ent. Fed (DIPJ – F11/L10)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ A PAGAR/Estimativa mensal (h=f+g)	22.957,95	0,00	45.115,02	0,00	0,00	349.397,43
Estimativa declarada em DCTF (i)	0,00	-	0,00	-	-	-
Valor recolhido – DARF 2362 (j)	0,00	-	0,00	-	-	-
DCOMP (l)	0,00	-	0,00	-	-	-
IRPJ declarado em DCTF pela MC (m)	-19.916,52	-19.916,52	-19.916,52	-23.315,14	-23.315,14	-23.315,14
IRPJ p/estimativa não recolhido (n=h+l+m)	3.041,43	-	25.198,50	-	-	326.082,29
Multa Isolada (50%)	1.520,71	-	12.599,25	-	-	163.041,14

Tabela 3a – Apuração das estimativas mensais de IRPJ do ano-calendário 2009 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Base de cálculo do IRPJ- declarada DIPJ/LALUR (a)	-26.511,93	-148.683,53	-23.001,47	-226.503,32	-390.151,68	-329.931,61
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	161.846,69	310.435,74	463.656,86	618.451,19	784.359,39	972.665,49
(-) Compensação de prejuízo fiscal (c)	-40.600,43	-48.525,66	-132.196,62	-117.584,39	118.262,31	192.820,16
Base de cálculo do IRPJ ajustada (a+b+c)	94.734,33	113.226,55	308.458,77	274.363,48	275.945,40	449.914,17
IRPJ – alíquota 15% (d)	14.210,15	16.983,98	46.268,82	41.154,52	41.391,81	67.487,12
Adicional (e)	7.473,43	7.322,65	24.845,88	19.436,35	17.594,54	32.991,42
IRPJ apurado f= (d+e)	21.683,58	24.306,63	71.114,70	60.590,47	58.986,35	100.478,54
Deduções do imposto – DIPJ (g)	0,00	-21.683,58	-24.306,63	-71.114,70	-60.590,47	-58.986,35
(-) Incentivos Fiscais (DIPJ – F11/L05)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) IRPJ devido em meses anteriores (ofício)	0,00	-21.683,58	-24.306,63	-71.114,70	-60.590,47	-58.986,35
(-) IRRF (DIPJ – F11/L07)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) IRRF Org/Aut/Fund fed (DIPJ– F11/L09)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Forma de apuração: lucro Real Anual	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
(-) IR Fonte demais Ent. Fed (DIPJ – F11/L10)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ A PAGAR/Estimativa mensal (h=f+g)	21.683,58	2.623,05	46.808,07	0,00	0,00	41.492,19
Estimativa declarada em DCTF (i)	0,00	0,00	0,00	-	-	0,00
Valor recolhido – DARF 2362 (j)	0,00	0,00	0,00	-	-	0,00
DCOMP (l)	0,00	0,00	0,00	-	-	0,00
IRPJ declarado em DCTF pela MC (m)	-13.142,60	-13.142,60	-13.142,60	-14.180,58	-14.180,58	-14.180,58
IRPJ p/estimativa não recolhido (n=h+l+m)	8.540,98	0,00	33.665,47	-	-	27.311,61
Multa Isolada (50%)	4.270,49	-	16.832,73	-	-	13.655,80

Processo nº 10580.733827/2012-15
Acórdão n.º 1201-002.287

S1-C2T1
Fl. 5.395

Tabela 3b – Apuração das estimativas mensais de IRPJ do ano-calendário 2009 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Base de cálculo do IRPJ- declarada DIPJ/LALUR (a)	-789.574,27	-894.206,98	-961.232,41	-1.333.807,51	-2.287.162,26	-1.991.460,01
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	1.152.347,02	1.339.825,03	1.523.529,35	1.706.011,99	1.940.039,91	2.229.661,02
(-) Compensação de prejuízo fiscal (c)	-108.831,32	-133.685,41	-168.689,08	-111.661,34	0,00	-71.460,30
Base de cálculo do IRPJ ajustada (a+b+c)	253.941,43	311.932,64	393.607,86	260.543,14	-347.122,35	166.740,71
IRPJ – alíquota 15% (d)	38.091,21	46.789,90	59.041,18	39.081,47	0,00	25.011,11
Adicional (e)	11.394,14	15.193,26	21.350,79	6.054,31	–	0,00
IRPJ apurado f= (d+e)	49.485,35	61.983,16	80.401,97	45.135,78	–	25.011,11
Deduções do imposto – DIPJ (g)	-100.478,54	-49.485,35	-61.983,16	-80.401,97	–	–
(-) Incentivos Fiscais (DIPJ – F11/L05)	0,00	0,00	0,00	0,00	–	–
(-) IRPJ devido em meses anteriores (ofício)	-100.478,54	-49.485,35	-61.983,16	-80.401,97	–	–
(-) IRRF (DIPJ – F11/L07)	0,00	0,00	0,00	0,00	–	–
(-) IRRF Org/Aut/Fund fed (DIPJ– F11/L09)	0,00	0,00	0,00	0,00	–	–
(-) IR Fonte demais Ent. Fed (DIPJ – F11/L10)	0,00	0,00	0,00	0,00	–	–
IRPJ A PAGAR/Estimativa mensal (h=f+g)	0,00	12.497,81	18.418,81	0,00	–	25.011,11
Estimativa declarada em DCTF (i)	–	0,00	0,00	–	–	0,00
Valor recolhido – DARF 2362 (j)	–	0,00	0,00	–	–	0,00
DCOMP (l)	–	0,00	0,00	–	–	0,00
IRPJ declarado em DCTF pela MC (m)	-15.864,37	-15.864,37	-15.864,37	-20.932,48	-20.932,48	-20.932,48
IRPJ p/estimativa não recolhido (n=h+l+m)	–	0,00	2.554,44	–	–	4.078,63
Multa Isolada (50%)	–	–	1.277,22	–	–	2.039,31

Tabela 4 – Apuração das estimativas mensais de CSLL do ano-calendário 2007 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Base de cálculo da CSLL declarada DIPJ/LALUR (a)	-460.854,09	-961.605,33	-1.286.931,52	-1.281.979,40	-1.872.530,74	-2.226.988,96	-2.039.090,13
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	0,00	173.491,57	277.947,66	449.439,75	561.149,90	751.182,77	986.677,41
(-) Compensação de base negativa (c)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo de CSLL ajustada (a+b+c)	-460.854,09	-718.113,76	-1.008.983,86	-832.539,65	-1.311.380,84	-1.475.806,19	-1.052.412,72
CSLL – alíquota 9%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL p/estimativa não recolhida	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Multa pelo não recolhimento CSLL p/ estimativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Tabela 5a – Apuração das estimativas mensais de CSLL do ano-calendário 2008 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
Base de cálculo do CSLL- declarada DIPJ/LALUR (a)	-301.238,40	-445.935,72	138.753,01	66.655,11	86.833,15	-11.392,39
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	189.545,00	380.373,38	557.791,53	803.059,14	1.026.429,60	1.244.058,26
(-) Compensação de base negativa (c)	0,00	0,00	-208.963,36	-260.914,29	-333.978,82	-369.799,76
Base de cálculo de CSLL ajustada (a+b+c)	-111.693,40	-65.562,34	487.581,18	608.799,96	779.283,93	862.866,11
CSLL apurada – alíquota 9% (d)	0,00	0,00	43.882,31	54.792,00	70.135,55	77.657,95
Deduções da contribuição – DIPJ (e)	–	–	0,00	-43.882,31	-54.792,00	-77.657,95
(-) CSLL devido em meses anteriores (ofício)	–	–	0,00	-43.882,31	-54.792,00	-77.657,95
(-) CSLL retida Org/Aut/Fund fed (DIPJ– F16/L07)	–	–	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) CSLL retida fonte p/ pés. Jur. Dir. Priv. (DIPJ – F16/L09)	–	–	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL A PAGAR/Estimativa mensal (f=d+e)	0,00	–	43.882,31	10.909,69	15.343,55	7.522,40
Estimativa declarada em DCTF (g)	–	–	0,00	0,00	0,00	-24.936,53
Valor recolhido – DARF 2484(h)	–	–	0,00	0,00	0,00	24.936,53
DCOMP (h)	–	–	0,00	0,00	0,00	0,00
Contribuição Social declarada em DCTF pela MC (i)	-5.086,37	-5.086,37	-5.086,37	-5.862,41	-5.862,41	-5.862,41
CSLL p/estimativa não recolhida (j=f+g-i)	0,00	0,00	38.795,94	5.047,28	9.481,14	0,00
Multa pelo não recl. CSLL p/ estimativa l= (j/2)	0,00	0,00	19.397,97	2.523,64	4.740,57	0,00

Tabela 5b – Apuração das estimativas mensais de CSLL do ano-calendário 2008 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Base de cálculo do CSLL- declarada DIPJ/LALUR (a)	-63.023,50	-237.880,04	-297.962,91	-1.200.037,32	-1.620.606,86	-41.236,67
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	1.438.306,23	1.545.714,92	1.875.026,24	2.063.861,67	2.257.699,25	2.603.840,89
(-) Compensação de base negativa (c)	-412.584,82	-392.350,46	-473.119,00	-259.147,30	-191.127,72	-793.523,27
Base de cálculo de CSLL ajustada (a+b+c)	962.697,91	915.484,42	1.103.944,33	604.677,05	445.964,67	1.851.554,29
CSLL apurada – alíquota 9% (d)	86.642,81	82.393,60	99.354,99	54.420,93	40.136,82	166.639,89
Deduções da contribuição – DIPJ (e)	-77.657,95	-86.642,81	-82.393,58	-99.354,99	-54.420,93	-40.136,82
(-) CSLL devido em meses anteriores (ofício)	-77.657,95	-86.642,81	-82.393,58	-99.354,99	-54.420,93	-40.136,82
(-) CSLL retida Org/Aut/Fund fed (DIPJ– F16/L07)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) CSLL retida fonte p/ pés. Jur. Dir. Priv. (DIPJ – F16/L09)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL A PAGAR/Estimativa mensal (f=d+e)	8.984,86	0,00	16.961,41	0,00	0,00	126.503,07
Estimativa declarada em DCTF (g)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valor recolhido – DARF 2484(h)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DCOMP (h)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Contribuição Social declarada em DCTF pela MC (i)	-6.013,64	-6.013,64	-6.013,64	-7.229,36	-7.229,36	-7.229,36
CSLL p/estimativa não recolhida (j=f+g-i)	2.971,22	0,00	10.947,77	0,00	0,00	119.273,71
Multa pelo não recol. CSLL p/ estimativa l= (j/2)	1.485,61	0,00	5.473,88	0,00	0,00	59.636,85

Tabela 6a – Apuração das estimativas mensais de CSLL do ano-calendário 2009 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Base de cálculo do CSLL - declarada DIPJ/LALUR (a)	-26.511,93	-148.683,53	-23.001,47	-226.503,22	-390.151,68	-329.931,36
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	161.846,69	310.435,74	463.656,86	618.451,19	784.359,39	972.665,49
(-) Compensação de base negativa (c)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo de CSLL ajustada (a+b+c)	135.334,76	161.752,21	440.655,39	391.947,97	394.207,71	642.733,88
CSLL apurada – alíquota 9% (d)	12.180,31	14.557,69	39.658,98	35.275,32	35.478,69	57.846,05
Deduções da contribuição – DIPJ (e)	0,00	-12.180,31	-14.557,69	-39.658,98	-35.275,32	-35.478,69
(-) CSLL devido em meses anteriores (ofício)	0,00	-12.180,31	-14.557,69	-39.658,98	-35.275,32	-35.275,32
(-) CSLL retida Org/Aut/Fund fed (DIPJ- F16/L07)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) CSLL retida fonte p/ pés. Jur. Dir. Priv. (DIPJ – F16/L09)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL A PAGAR/Estimativa mensal (f=d+e)	12.180,13	2.377,56	25.101,29	0,00	203,37	22.367,36
Estimativa declarada em DCTF (g)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valor recolhido – DARF 2484(h)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Contribuição Social declarada em DCTF pela MC (i)	-3.861,56	-3.861,56	-3.861,56	-4.352,87	-4.352,87	-4.352,87
CSLL p/estimativa não recolhida (j=f+g+i)	8.318,57	0,00	21.239,73	0,00	0,00	18.014,49
Multa pelo não recol. CSLL p/ estimativa l= (j/2)	4.159,28	0,00	10.619,86	0,00	0,00	9.007,24

Tabela 6b – Apuração das estimativas mensais de CSLL do ano-calendário 2009 (valores em reais)

Forma de apuração: lucro Real Anual	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Base de cálculo do CSLL - declarada DIPJ/LALUR (a)	-789.574,27	-894.206,98	-961.232,41	-1.333.807,51	-2.287.162,26	-1.991.460,01
(+) Glosa de despesa não comprovada/existente (b)	1.152.347,02	1.339.825,03	1.523.529,35	1.706.011,99	1.940.039,91	2.229.660,02
(-) Glosa de compensação de base negativa (c)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo de CSLL ajustada (a+b+c)	362.772,75	445.618,05	562.296,94	372.204,48	-347.122,57	238.201,01
CSLL apurada – alíquota 9% (d)	32.632,00	40.105,62	50.606,72	33.498,40	0,00	21.438,09
Deduções da contribuição – DIPJ (e)	-57.846,05	-32.632,00	-40.105,62	-50.606,72	-33.498,40	0,00
(-) CSLL devido em meses anteriores (ofício)	-57.846,05	-32.632,00	-40.105,62	-50.606,72	-33.498,40	0,00
(-) CSLL retida Org/Aut/Fund fed (DIPJ- F16/L07)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) CSLL retida fonte p/ pés. Jur. Dir. Priv. (DIPJ – F16/L09)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL A PAGAR/Estimativa mensal (f=d+e)	0,00	7.473,62	10.501,10	0,00	0,00	21.438,09
Estimativa declarada em DCTF (g)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Valor recolhido – DARF 2484(h)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Contribuição Social declarada em DCTF pela MC (i)	-4.882,82	-4.882,82	-4.882,82	-6.368,41	-6.368,41	-6.368,41
CSLL p/estimativa não recolhida (j=f+g+i)	0,00	2.590,80	5.618,28	0,00	0,00	15.069,68
Multa pelo não recol. CSLL p/ estimativa l= (j/2)	0,00	1.295,40	2.809,14	0,00	0,00	7.534,84

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA (DRJ/SDR), considerando o valor exonerado pelo acórdão recorrido, efetivou a remessa necessária do Recurso de Ofício para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A Morena Veículo Ltda. e os responsáveis solidários, Luiz José Pimenta, Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles de Souza, interpuseram os recursos voluntários, em síntese, reiterando a exposição das impugnações administrativas. Cada sujeito passivo foi intimado e recorreu do acórdão nº 15-035.144, como noticiado pelo despacho do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador (SECAT/DRF/SDR):

	CIÊNCIA	RECURSO	
Contribuinte/Responsável	DATA	DATA	FLS.
Morena Veículos Ltda	25/07/2014	22/08/2014	4.965/5.088
Modezil Ferreira de Cerqueira	23/07/2014	22/08/2014	4.830/4.962
Florisberto F. de Cerqueira	30/07/2014	22/08/2014	5.226/5.358
Luiz José Pimenta	25/07/2014	22/08/2014	4.560/4.692
Modezil R. F. Cerqueira	28/07/2014	22/08/2014	4.695/4.827
Myllene R.C.Telles de Souza	*26/08/2014	22/08/2014	5.091/5.223

* correspondência foi devolvida ao remetente, por esta razão¹ foi considerado como ciência a data de entrega do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Gasparello Lima - Relator.

De acordo com artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de setembro de 2017, *"O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00"*. Entretanto, o crédito tributário exonerado é inferior a esse limite, impedindo o conhecimento do Recurso de Ofício.

Os recursos voluntários são tempestivos, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

I. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O acórdão nº 15-035.144 contraditou a nulidade argumentada pelas recorrentes, como transcrevo adiante (e-fl. 4.451):

O contribuinte e os responsáveis solidários alegam, em síntese, que a autoridade fiscal, compondo um cenário em que a estrutura de serviços compartilhados consubstancia um suposto esquema fraudulento, decretou a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria e Gestão Empresarial Ltda, reputando-a "inexistente" e atribuindo suas atividades às empresas que contratam os seus serviços, ou seja, às empresas do grupo econômico, dentre as quais o impugnante.

Alegam que o procedimento administrativo instaurado contra um determinado contribuinte não é idôneo para decretar a desconsideração da personalidade jurídica de um outro contribuinte, totalmente alheio ao procedimento fiscalizatório epígrafado. Entende tratar-se de absoluta ineficácia do procedimento administrativo fiscal que pretende afetar a esfera jurídica de outrem, além daquele sujeito passivo que é objeto da auditoria, ficando patente o desvio de forma que torna a autuação nula, em razão da incompetência do autuante para decretar a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, empresa prestadora de serviços, haja vista que nos termos da lei, a competência para decretar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa é privativa da autoridade judicial.

Destaque-se que a hipótese prevista de nulidade dos atos processuais está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e refere-se ao caso em que sua lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.

Ademais, os motivos invocados pelos impugnantes para pleitear a nulidade do feito fiscal são inconsistentes e insustentáveis, pois, no caso presente, a autoridade fiscal não operou qualquer desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, tampouco fundamentou sua autuação no parágrafo único do art. 116 do CTN, mas apenas efetuou a glosa das despesas contabilizadas pelo autuado, referentes à prestação dos serviços

realizados pela MC Assessoria, por ter sido verificado que tal prestação de serviços não ocorreu de fato, haja vista que embora a MC Assessoria tenha sido formalmente constituída, ela não existe de fato, tendo decorrido de uma simulação engendrada por empresas do Grupo Empresarial, dentre as quais a Morena Veículos Ltda., como será demonstrado neste voto, na análise do mérito.

Note-se que a fiscalização, que conduziu à lavratura dos presentes autos de infração encontra-se devidamente amparada pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0500100.2012.00013, cujo código de acesso é 46981625, obedeceu rigorosamente ao estabelecido nos pertinentes atos normativos, tendo o contribuinte tomado conhecimento do termo de início da ação fiscal.

No caso, foi dada aos impugnantes a possibilidade de se defenderem amplamente das imputações que lhe foram feitas, tendo todos demonstrado nas suas impugnações perfeita compreensão do ocorrido.

Portanto, infere-se de todo o acima exposto que, no caso em exame, não há que se falar em nulidade dos autos de infração.

Realmente, existiu a glosa das despesas, concluindo pela falta dos requisitos necessários do artigo 299 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR), não implicando na descon sideração da personalidade jurídica da prestadora de serviços, MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., nem dos seus "atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", conforme o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que aguarda sua regulamentação por lei ordinária, ainda não promulgada.

Logo, não vislumbro quaisquer das hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972¹, ratificando a inexistência de nulidade e prevalecendo a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

II. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.

Em Termo de Verificação Fiscal (TFV), constatou-se que foi escriturado o lucro de **R\$ 41.236,67** no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), ano-calendário de 2008, enquanto a respectiva Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2009) informou prejuízo fiscal de **R\$ 11.068,96** (e-fls 60).

¹ "Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio"

Observa-se ainda, que o contribuinte informou em DIPJ 2009, ano calendário 2008, prejuízo fiscal no valor de R\$ 11.068,96 (onze mil, sessenta e oito reais e noventa e seis centavos), todavia, constatou-se divergência em relação ao LALUR que apresenta Lucro Real no montante de R\$ 41.236,67 (quarenta e um mil, duzentos e trinta e seis reais e sessenta e sete centavos), por isso, esta Auditoria constituiu crédito tributário cuja infração foi a não declaração deste resultado operacional.

As recorrentes não impugnaram o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidente sobre o resultado escriturado e não declarado, como esclarecido pelo acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (e-fls. 4.452).

Inicialmente, cabe observar que nem o contribuinte nem os responsáveis solidários apresentaram qualquer alegação específica contestando as parcelas dos lançamentos de IRPJ e CSLL decorrentes da infração “Resultados escriturados e não declarados”, que se referem ao Lucro Operacional escriturado mas não declarado, relativo ao ano-calendário de 2008, no valor de R\$41.236,67. Assim, encontrando-se o referido valor registrado no LALUR do próprio contribuinte, e não declarado, resta configurada a infração cometida, mantendo-se, portanto, os lançamentos decorrentes.

Igualmente, os recursos voluntários não contraditaram, especificamente, o crédito tributário proveniente desta omissão, concordando com sua exigibilidade, incluindo todos os acréscimos oriundos da infração.

Neste sentido, quanto ao juros de mora sobre a multa de ofício, incidente sobre o crédito tributário escriturado (**R\$ 41.236,67**), ressalto que não havia tal determinação no artigo 84 da Lei nº 8.981/1995. Posteriormente, o artigo 43, parágrafo único, e 61, da Lei nº 9.430/1996, modificou a imposição de penalidades e os respectivos juros de mora:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o §3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional conceitua tributo como *"toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito"*, proporcionando a interpretação de não haveria incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Esta incongruência gramatical foi comentada por Luciano Amaro:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, §1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª edição. São Paulo: Atual, pág. 379).

O acórdão recorrido endossa a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, convergindo com meu posicionamento atual e, por isso, transcrevo a seguir:

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

(...)

Que a lei prevê a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida isoladamente, não se discute, dada a clareza cristalina do texto do artigo 43. A controvérsia é sobre a previsão legal de incidência dos juros sobre a multa exigida conjuntamente com o tributo e gira em torno do sentido e alcance da sentença "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

O verbete "decorrente" é desses que comportam diferentes significações, tais como "advindo, originado, derivado, resultado, nascido, procedente", como se colhe dos dicionários e, portanto, a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições", do ponto de vista gramatical e etimológico, tanto poderia se referir aos próprios débitos do tributo ou contribuição como àqueles relacionados com eles, derivados deles, originados deles, como é o caso da multa pelo seu não pagamento.

Sustentam os que defendem a interpretação de que o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, dirige-se apenas aos tributos e contribuições, que, a se entender que a multa de ofício está

contida no termo “débitos decorrentes de tributos e contribuições”, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do artigo 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto, o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição. É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica quando se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício.

Portanto, não há como se concluir que o artigo 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições em atraso, inclusive a multa de ofício, estaria determinando a incidência daquela sobre esta, muito embora o texto da lei, se examinado apenas no seu aspecto puramente gramatical, possa indicar o contrário.

Sendo assim, se os débitos de tributos e contribuições que serviram de base para o lançamento de ofício integram o caput do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, sobre eles incidem juros de mora, não há qualquer razão para não se admitir, sob o argumento da impropriedade gramatical, que a multa de ofício também integra o dispositivo, estando igualmente sujeita à incidência de juros de mora.

Outro lançamento de ofício se constituiu pela indedutibilidade das despesas foi fundamentada na modificação societária do grupo econômico, concentrando a prestação de serviços administrativos intragrupo na MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., favorecendo o aumento da distribuição de lucros com isenção tributária, ante seu regime de incidência pelo lucro presumido, enquanto reduzia o lucro real tributável das tomadoras de serviços, em especial, da Morena Veículos Ltda.. O Termo de Verificação Fiscal (TFV) concluiu pela artificialidade da estrutura societária e das despesas ocasionadas pelos serviços contratados, evidenciando o único propósito de vantagem tributária indevida (e-fl. 61):

De acordo com todo arrazoado produzido, não resta qualquer dúvida que a empresa Morena Veículos Ltda participou, inicialmente, da constituição da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, todavia, em seguida cedeu suas quotas para seus gestores, que por sua vez a controlam diretamente, configurando assim, o supracitado grupo econômico.

Ato contínuo a constituição da referida empresa, observa-se que os serviços anteriormente executados por funcionários próprios passam a ser executados por valores muito superiores pela empresa recém criada. Contudo, constatou-se que os funcionários desta vieram transferidos das empresas agora tomadoras dos serviços. Restou comprovado ainda que de fato a prestadora de serviços não existe de fato, sendo constituída de forma simulada, para atender a objetivos específicos do grupo econômico.

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

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

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

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

A autoridade fiscal explanou que esta "conduta intencional de criar operação sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Morena Veículos Ltda., reduzindo sensivelmente o valor do tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável." (e-fls. 61)

Diferentemente, os recursos voluntários justificam que a constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi motivada pela necessidade de reestruturação do grupo empresarial, porventura do crescimento do seu faturamento e o propósito de diminuir custos administrativos, preservando a atividade lucrativa:

Fato é que a incessante dinâmica estabelecida pelo livre mercado, num cenário globalizado povoado pela chegada constante, no mercado brasileiro, de marcas estrangeiras até então inacessíveis ao consumidor local, exigiu que o Grupo MC adotasse novas estruturas e ferramentas de gestão. O ganho de escala, como condição para concorrer em nível local, regional ou nacional, exigiu *pari passu* estruturas de custo compatíveis, alavancando a eficiência da gestão a partir das sinergias identificadas na soma das vendas e unidades de negócio do grupo.

A constituição da MC ASSESSORIA veio como ação implementada exatamente neste contexto de otimizar a gestão das empresas a partir de suas sinergias, colocando o grupo no rumo

do *standard* do mercado para competir em pé de igualdade com a concorrência, e assim fomentar a expansão dos negócios e a manutenção da eficiência da operação.

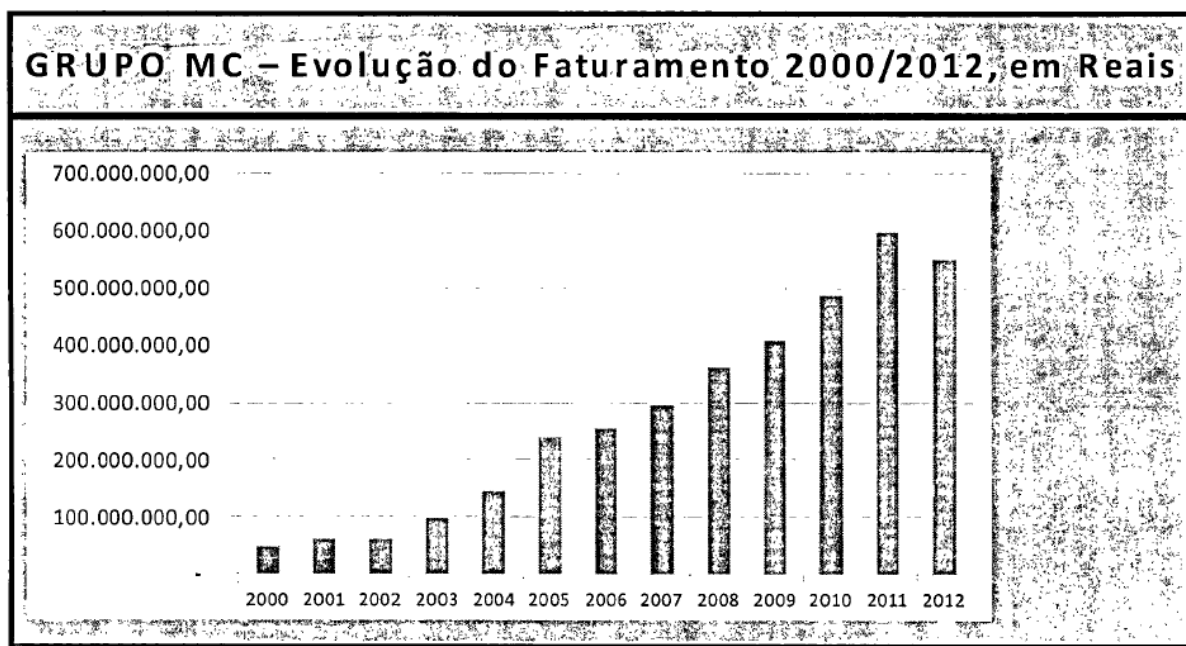
De fato, até o meio da década de 2000 o Grupo MC estava estruturado pela mera superposição de múltiplas empresas formal e operacionalmente independentes e desconexas entre si. Tratava-se, entre matriz e filiais, de cerca de 20 empresas autônomas e convivendo em superposição jurídica, gerencial, societária, operacional e por vezes mesmo geográfica.

O faturamento do grupo teve, conforme planilha reproduzida supra, crescimento exponencial, demonstrando a expansão abrupta das operações, porém a pressão dos custos, desencadeada por paradigmas ultrapassados de gestão, não assegurava segurança financeira ao negócio.

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 feitas 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. Competia à ora Autuada, maior empresa do grupo, na maior parte das vezes, disponibilizar tais serviços às demais, arcando sozinha com o ônus administrativo e financeiro de tais processos, sem nenhuma remuneração correspondente. Tal circunstância é identificada pela própria autoridade autuante, conforme se infere de passagem na p. 11 do TVF, abaixo reproduzida, ao comentar que as DIPJs das demais empresas eram até 2007 preenchidas por uma empregada da Autuada:**

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

Graficamente, entre os anos-calendário de 2000 e 2012, vemos o aumento exponencial do faturamento do referido grupo econômico:



Em suma, as recorrentes criticam a acusação de evasão fiscal, alegando que a estrutura empresarial e a centralização dos serviços administrativos em uma única sociedade foi uma exigência operacional e econômica do grupo, inexistindo qualquer vedação legal.

III. ESTRUTURA SOCIETÁRIA.

O acórdão recorrido, reproduzindo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), sintetizou o controle societário exercido pela Morena Veículos Ltda., ora Recorrente, quanto à MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.:

- após diversas alterações e consolidações contratuais, em 22/12/2006, mediante a 11ª alteração do Contrato Social da Morena Veículos Ltda, as participações na empresa ficaram consolidadas da forma indicada na tabela de fl. 46 e diagrama de fl. 47, sendo a sociedade administrada pelos sócios, os Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira, Florisberto Ferreira de Cerqueira, Luiz José Pimenta, Modezil Rodrigues Ferreira e Cerqueira e Myllene Rodrigues de Cerqueira Telles de Souza, com as funções respectivas de Diretor Presidente, Diretor Superintendente, Diretor Financeiro, Diretor Comercial e Diretora Administrativa. Observa-se que entre a 11ª alteração do Contrato Social, datada de 22 de dezembro de 2006, e a 13ª alteração do Contrato Social, datada de 24 de julho de 2009, portanto, a última com impactos nesta Auditoria (de 2007 a 2009), não houve modificação significativa no quadro societário da empresa;

• a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda foi registrada na JUCEB em 12/01/2007, com o quadro societário formado pela Morena Veículos Ltda., Jacuípe Veículos Ltda., Norauto Veículos Ltda., Anira Veículos Ltda e Norauto Caminhões Ltda, com os percentuais indicados na tabela de fl. 47. Posteriormente, os citados sócios retiraram-se da sociedade, cedendo suas cotas para as seguintes pessoas físicas: Modezil Ferreira de Cerqueira (30%), Florisberto Ferreira de Cerqueira (30%), Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira (15%), Myllene Rodrigues de Cerqueira (15%) e Luiz José Pimenta (10%). Esta alteração contratual foi a última a ter efeito nos períodos compreendidos nesta auditoria, portanto, a empresa MC Assessoria possui sócios idênticos ao da Morena Veículos Ltda, exceção feita à Sra. Solange Rodrigues de Souza. Esta situação encontra-se refletida no diagrama de fl. 48;

• no período compreendido por esta Auditoria, o controle das empresas Morena Veículos Ltda. e MC Assessoria é exercido pelos citados quotistas, sendo a gestão dos negócios por eles realizada;

• a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda iniciou suas atividades com 46 funcionários, sendo 42 deles oriundos do próprio grupo econômico. 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. No caso específico da Morena Veículos Ltda., os proventos dos 24 funcionários transferidos pouco alteraram após a transferência para a MC Assessoria. Frisa-se que não houve alteração dos cargos após as transferências. Resta claro ter havido apenas transferência de funcionários entre empresas do próprio grupo, principalmente quando se observa a data de admissão destes na MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., anterior a sua constituição de fato;

• todos os funcionários transferidos, bem como os novos contratados pela MC, trabalham fisicamente nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda, que inicialmente a constituiu e, posteriormente, mantém sócios e diretoria comuns com a MC, demonstrando cabalmente que são parte integrante do mesmo grupo econômico, formado ainda por Anira Veículos Ltda., Jacuípe Veículos Ltda., Norauto Veículos Ltda., Norauto Caminhões Ltda., Jubiabá Veículos Ltda., Brune Veículos Ltda. e Jubiabá Autos e Comércio Ltda.;

• a empresa MC Assessoria está localizada fisicamente nas dependências da Anira Veículos Ltda (controlada pela Morena Veículos), no segundo andar. Inquirido, o Sr. Aurivalter C. P. Silva Júnior, Diretor Executivo da Anira Veículos Ltda., acerca da localização da empresa MC Assessoria, se limitou a dizer que a mesma funciona numa sala, com uma mesa e algumas cadeiras, e, que não há responsável pela gerência naquele local. Esta Auditoria lavrou Termo de Intimação Fiscal nº 0004, cuja ciência ao contribuinte (Morena Veículos) se deu de forma pessoal, contendo constatação acerca do que fora observado na visita retromencionada, todavia, não houve qualquer manifestação por parte da empresa. A Sra. Rita dos Santos Campos, supervisora contábil do grupo, corroborou a informação de que os funcionários lotados na área contábil/financeira, inclusive *staff*, das empresas investigadas nesta auditoria trabalham nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda., exceção feita aos funcionários da empresa TV Subaé Ltda., localizada no município de Feira de Santana - Bahia;

- a empresa MC Assessoria foi intimada pessoalmente a apresentar cópias das contas de luz e aluguel, bem como a informar motivo da constituição da empresa já que funciona no mesmo local e dispõe de quadro societário e administração idênticos aos das empresas tomadoras do serviço. Em resposta a intimação fiscal, a empresa MC informa que não possui contas de luz, utilizando, portanto, a energia da cedente Anira Veículos Ltda. Apresenta ainda, contrato de cessão de uso sem ônus do espaço físico referente ao imóvel localizado a Via Urbana, nº 5.520, Centro Industrial de Aratu, Cia Sul, Simões Filho - Bahia, de propriedade da empresa Anira Veículos Ltda. Em relação ao motivo da sua constituição, alega que foi criada para promover gestão integrada dos partícipes do grupo econômico, entre outros;

- a empresa MC Assessoria foi intimada pessoalmente a apresentar cópias das contas de luz e aluguel, bem como a informar motivo da constituição da empresa já que funciona no mesmo local e dispõe de quadro societário e administração idênticos aos das empresas tomadoras do serviço. Em resposta a intimação fiscal, a empresa MC informa que não possui contas de luz, utilizando, portanto, a energia da cedente Anira Veículos Ltda. Apresenta ainda, contrato de cessão de uso sem ônus do espaço físico referente ao imóvel localizado a Via Urbana, nº 5.520, Centro Industrial de Aratu, Cia Sul, Simões Filho - Bahia, de propriedade da empresa Anira Veículos Ltda. Em relação ao motivo da sua constituição, alega que foi criada para promover gestão integrada dos partícipes do grupo econômico, entre outros;

O relato supracitado, inicialmente, não comprova o ilícito tributário, noticiando uma estrutura típica de grupo empresarial, inclusive quando assevera que *MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. "funciona no mesmo local e dispõe de quadro societário e administração idênticos aos das empresas tomadoras de serviço"*. Frise-se que a sede da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi cadastrada no imóvel de propriedade de outra sociedade do grupo, Anira Veículos Ltda., diversa da principal Recorrente, Morena Veículos Ltda., havendo a cessão de uso, sem ônus, referente ao imóvel, possibilitando a emissão do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda (CNPJ/MF).

O compartilhamento de custos e prestação de serviços intragrupo é um tema controvertido, tanto que, **após ao período analisado *in casu***, a Coordenação-Geral de Tributação editou a Solução de Divergência nº 23, de 23 de setembro de 2013, norma tributária complementar².

A Solução de Divergência nº 23/2013 validou compartilhamento de custos dentro de um grupo econômico, opinando pela dedutibilidade de despesas usuais e necessárias, uniformizando o entendimento administrativo sobre esse planejamento empresarial. À guisa de esclarecimento, importante ressaltar a seguinte parte da mencionada norma complementar, que se assemelha à exposição das recorrentes:

² Código Tributário Nacional, art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

8. Uma vez delimitado o escopo de análise, o norte a ser seguido é indicado pelo basilar art. 299 do RIR/99, que denomina de operacionais as **despesas necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Desse modo, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pela atividade da empresa.
9. Já o art. 251 do RIR/99 impõe que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Esta deve abranger todas as operações da empresa, os resultados apurados em suas atividades no território nacional e no exterior. Além disso, o postulado da “entidade contábil” afirma a autonomia patrimonial e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aquele de seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.
10. De outro lado, deve-se reconhecer que o direito ao livre exercício da atividade empresarial, aliado também à globalização da economia verificada nas últimas décadas, levou à situação de que em muitos grupos econômicos, diversos departamentos de áreas consideradas “meio” (administração, contabilidade, jurídico etc), por questões de logística e de racionalização econômica, têm sua estrutura concentrada em uma única empresa, sendo que, posteriormente, as despesas mensais com a manutenção de tais departamentos são rateadas entre todas as empresas do grupo beneficiárias dos serviços centralizados.
11. No caso do processo em exame, no tocante à aludida operação de rateio de despesas, a finalidade principal atribuída à recorrente é a de administrar os interesses das empresas do grupo e reduzir os custos/despesas comuns, relativos aos gastos administrativos necessários e usuais a todas elas.
12. Sendo assim, como coadunar as orientações destacadas no item 8 com uma operação contábil centralizada, amplamente praticada no mundo real, com a finalidade de agregar despesas operacionais incorridas por diversas empresas, entidades autônomas componentes de um mesmo grupo, relacionadas a departamentos de apoio administrativo concentrados?
13. Neste aspecto, é certo que toda empresa pode ter um planejamento que vise à consecução de seus objetivos, com custos mais baixos e produtividade maximizada. Entretanto, tal planejamento não pode colidir com a legislação fiscal (a esse respeito ver o comando do art. 123 do CTN).
14. Destaque-se ainda o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 347/1970 (DOU de 29/10/1970), que conclui que a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, porém, desde que dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

15. Assim, a forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal.

A abrangência da Solução de Divergência nº 23/2013 é limitada em seu sétimo parágrafo, excluindo a *"inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro"* que resulte na *"redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração"*. Todavia, essa restrição não compromete a validade da reorganização societária promovida pelo grupo econômico, em que se insere tanto a Recorrente, Morena Veículos Ltda., como sua prestadora de serviços, MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.

IV. MÃO DE OBRA EMPREGADA NA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS.

O artigo 448 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) prevê que *"a mudança na propriedade ou na estrutura jurídica da empresa não afetará os contratos de trabalho dos respectivos empregados."*

A transferência de empregado para outra sociedade do mesmo grupo econômico não é vedada pelo artigo 469 da Consolidação das Leis Trabalhistas, exceto para outra localidade, quando se exige prévia anuência:

Art. 469 - Ao empregador é vedado transferir o empregado, sem a sua anuência, para localidade diversa da que resultar do contrato, não se considerando transferência a que não acarretar necessariamente a mudança do seu domicílio .

§ 1º - Não estão compreendidos na proibição deste artigo: os empregados que exerçam cargo de confiança e aqueles cujos contratos tenham como condição, implícita ou explícita, a transferência, quando esta decorra de real necessidade de serviço.

§ 2º - É lícita a transferência quando ocorrer extinção do estabelecimento em que trabalhar o empregado.

§ 3º - Em caso de necessidade de serviço o empregador poderá transferir o empregado para localidade diversa da que resultar do contrato, não obstante as restrições do artigo anterior, mas, nesse caso, ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% (vinte e cinco por cento) dos salários que o empregado percebia naquela localidade, enquanto durar essa situação.

Entretanto, o Termo de Verificação Fiscal (TVF) ressalta a artificialidade da constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., vez que sua mão de obra foi transferida de outras empresas do grupo econômico, não havendo modificação do serviço, nem do local da sua execução (e-fls 49 a 51):

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

De acordo com análise realizada nos arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda é possível perceber que a empresa iniciou suas atividades com 46 (quarenta e seis) funcionários (dados limitados até 11/06/07), sendo que, 42 (quarenta e dois) oriundos do próprio grupo econômico. Abaixo, demonstra - se através de planilha esta composição.

(...)

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. No caso específico da Morena Veículos, os 24 (vinte e quatro) funcionários transferidos receberam proventos, em maio de 2007, no valor de R\$ 33.675,93 (trinta e três mil, seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e três centavos) ao tempo em que é possível verificar que estes mesmos funcionários passaram a auferir, após a transferência, para empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, o equivalente a R\$ 36.049,19 (trinta e seis mil, quarenta e nove reais e dezenove centavos), gerando aumento de 6,58% nas despesas com pessoal. Frisa-se que não houve alteração dos cargos após as transferências.

Resta claro ter havido apenas transferência de funcionários entre empresas do próprio grupo, principalmente, quando se observa a data de admissão destes na empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, anterior a sua. Observa-se ainda, que todos os funcionários transferidos, bem como, os novos contratados pela MC, trabalham fisicamente nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda, que inicialmente a constituiu e posteriormente mantém sócios e diretoria comuns com a aquela (MC), demonstrando cabalmente que as duas empresas são parte integrante do mesmo grupo econômico, formado ainda por Anira Veículos Ltda; Jacuípe Veículos

Ltda, Norauto Veículos Ltda; Norauto Caminhões Ltda; Jubiabá Veículos Ltda, Brune Veículos Ltda e Jubiabá Autos e Comercio Ltda.

Por sua vez, o acórdão recorrido, consubstanciado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), avalia que o gasto com pessoal, incluindo 24 (vinte e quatro) empregados, foi transferido para MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. em maio do ano-calendário de 2007, proporcionando um aumento do respectivo custo de R\$ 171.061,61 para R\$ 300.076,65 nos próximos oito meses. Contudo, a Morena Veículos Ltda., ora Recorrente, contabilizou uma despesa de serviços contratados de R\$ 1.525.624,39, assim sendo, não proporcionando a intentada redução do custo administrativo.

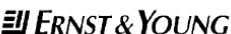
• a Morena Veículos Ltda. possuía gasto com pessoal (proventos verificados nos arquivos de folha de pagamento apresentados, referentes aos 24 funcionários transferidos) no valor de R\$ 171.061,61 (cento e setenta e um mil, sessenta e um reais e sessenta e um centavos) até maio de 2007, ou seja, antes do início das atividades da empresa MC Assessoria. Observa-se que após o citado início de atividades da MC, a Morena Veículos transferiu 24 funcionários para a MC, cujos proventos, após a transferência, totalizaram R\$ 300.076,65 (trezentos mil, setenta e seis reais e sessenta e cinco centavos), em oito meses. Todavia, constatou-se que a despesa contabilizada, com a tomada de serviços, na empresa Morena Veículos, totalizou R\$ 1.525.624,39 (um milhão, quinhentos e vinte e cinco mil, seiscentos e vinte e quatro reais e trinta e nove centavos);

Cada empregado que integrou a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi identificado através de planilha anexada pelas Recorrentes, descrevendo o vínculo empregatício anterior em outra sociedade do grupo e a função desempenhada, compatível com uma central de serviços compartilhados.

Nome do Trabalhador	Oriundo	Descrição do Cargo	Data Admissão
VALERIA DOS S OLIVEIRA AMORIM	NORAUTO VEIC	SUPERVISORA FISCAL	01/11/1986
JANDIRA VIEIRA DE JESUS	JACUIPE	TESOUREIRA	01/10/1988
MARIO JOSE MENDES CARNEIRO	NORAUTO VEIC	COORDENADOR(A) DE QUALIDADE	05/06/1989
MARIA HELENA DA SILVA	JACUIPE	ASSISTENTE CONTABIL	18/05/1994
SILVIA HEJANE DE CARVALHO	MORENA	AUXILIAR ADMINISTRATIVO 4	07/08/1996
MARISETE DA SILVA BORGES	MORENA	SUPERVISORA FINANCEIRA	12/08/1996
VALNICE CRISTINA BARBOSA SOARES	MORENA	ENCARREGADO DE CONTAS A PAGAR	12/08/1996
ANERILHIMA DE MOURA	MORENA	ASSISTENTE DE CONTABILIDADE	01/04/1997
ROSANE FERREIRA ANDRADE	MORENA	SUPERVISORA DE PESSOAL	17/06/1997
SANDRA RIOS DE OLIVEIRA SANTANA	NORAUTO VEIC	ANALISTA CONTABIL	06/11/1997
TATIANA DEUSA FERREIRA CARVALHO DE NOVAES	NORAUTO VEIC	TESOUREIRA	02/06/1998
LUCINEIDE BISPO RIBEIRO	JACUIPE	ENCARREGADA DE SETOR PESSOAL	16/10/2001
BARBARA CRISTINA MARQUES ROLIM	MORENA	AUXILIAR ADMINISTRATIVO 4	10/02/2003
SILVANA DE ALMEIDA MAGNO	ANIHA	GERENTE DE RECURSOS HUMANOS	22/09/2003
ARACELE DOS REIS SANTOS	MORENA	COORDENADORA DE INCENTIVOS	12/07/2004
TATIANA MIRANDA CALDAS	MORENA	ASSISTENTE DE CREDITO E COBRANCA	02/08/2004
SORAYA FREITAS DA SILVA	JACUIPE	CHEFE CPD	01/11/2004
MARINA ROCHA DE OLIVEIRA	JACUIPE	AUXILIAR FINANCEIRO	16/11/2004
LUCIA MARIA ALONSO S MALAQUIAS	MORENA	ENCARREGADO DE CREDITO E COBRANCA	01/12/2004
FLAVIA SILVA DA CRUZ	MORENA	AUXILIAR DE F&I	06/12/2004

ANA VIRGINIA PEREIRA DOS SANTOS	NORAUTO VEIC	ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	09/06/2005
ELIANE MASCARENHAS FERREIRO LEMOS	NORAUTO VEIC	ASSISTENTE DE CONTAS A PAGAR	01/07/2005
EVANICE ARAUJO DE ABREU	MORENA	ASSISTENTE FINANCEIRO	01/09/2005
LIDIA MARIA VIANA CANTANHO	MORENA	ASSISTENTE FISCAL	01/09/2005
RITA DOS SANTOS CAMPOS	MORENA	SUPERVISORA CONTABIL	01/09/2005
JOSE LUCIANO COSTA TORRES	MORENA	GERENTE DE F&I	01/11/2005
RICARDO LIMA LINS	MORENA	ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	17/11/2005
ANA CELIA PEREIRA SILVA	NORAUTO VEIC	AUXILIAR DE CREDITO E COBRANCA	02/01/2006
MOISES NUNES DOS SANTOS	JACUIPE	AUXILIAR DE CPD	01/02/2006
ELIACI DA CONCEICAO NOVAIS	NORAUTO VEIC	ASSISTENTE FISCAL	01/03/2006
MARIA DA CONCEICAO SANTANA MOREIRA	NORAUTO VEIC	ENCARREGADO DE CREDITO E COBRANCA	20/03/2006
RENATA SANTOS LIMA PEREIRA	MORENA	ASSISTENTE DE F&I	10/06/2006
ELIANE GOMES DOS SANTOS	MORENA	ANALISTA DE PESSOAL	01/07/2006
SANDRA CANTO DOS SANTOS	MORENA	ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	17/07/2006
LEONARDO TELLES PASSOS	MORENA	ANALISTA DE TIC	14/08/2006
CLAUDIA ARAUJO DE JESUS	MORENA	ASSISTENTE DE INCENTIVOS	02/10/2006
VIVIANE OLIVEIRA DAS MERCES	MORENA	GERENTE DE TECNOLOGIA DA INFORMACAO	02/10/2006
VIRGINIA ALVES SIMOES	MORENA	ASSISTENTE DE CREDITO E COBRANCA	09/10/2006
EDSON PAULO DOMINGOS DE OLIVEIRA	MORENA	ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	01/02/2007
JOSIANE DE ALMEIDA MATOS	NORAUTO VEIC	ANALISTA DE CREDITO E COBRANCA	01/03/2007
LARISSA CRUZ DA SILVA	MORENA	AUXILIAR DE F&I	14/03/2007
MARIZETE DOS SANTOS LIMA VILAS BOAS SANTANA	NORAUTO CAMI	ASSISTENTE ADMINISTRATIVO	02/04/2007
CHRISTIANE ANDREA NUNES DA SILVA	-	ANALISTA CONTABIL	01/06/2007
HELOA GOMES SANTOS DE CARVALHO	-	ASSISTENTE CONTABIL	04/06/2007
VILMARA PESQUEIRA FEITOSA	-	F&I SENIOR	11/06/2007
CLAUDIANA SANTOS CELESTINO	-	ANALISTA CONTABIL	11/06/2007

O parecer emitido pela Ernst & Young, firma de auditoria independente, endossou o crescimento de mão de obra direta utilizada pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., entre os anos-calendário de 2007 e de 2011, quando, igualmente, houve um aumento da receita das sociedades do grupo empresarial.

					
TR-1210/2013 MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. 28 de janeiro de 2013					
Comentários adicionais					
De acordo com o nosso entendimento dos fatos, desde que a empresa iniciou as suas operações, em 2007, as tarefas e demandas relativas a contabilidade/fiscal, recursos humanos, gestão de créditos, tesouraria e tecnologia da informação das demais empresas do grupo passaram a ser centralizadas, por meio de prestação de serviços, pela própria MC Gestão.					
Tal fato, inclusive, pode ser constatado pela evolução do quadro de empregados verificada no decorrer dos anos, conforme relação no quadro abaixo:					
Funcionários MC Gestão	dez/07	dez/08	dez/09	dez/10	dez/11
Normais:	56	63	103	113	116
Admitidos em dezembro:	1	2	4	7	0
Férias:	3	3	6	9	7
Afastados:	1	1	2	4	4
TOTAL FUNCIONÁRIOS:	61	69	115	133	127

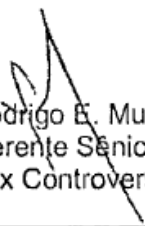
Frise-se que no ano-calendário de 2007, quando 24 (vinte e quatro) empregados foram transferidos da Morena Veículos Ltda. para MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., essa finalizou o exercício com 61 (sessenta e um) funcionários, segundo a mesma firma de auditoria.

Além disso, foi possível constatar que, a partir do mês de junho de 2007, os cargos e funções nas áreas de recursos humanos, gestão de créditos, tecnologia da informação, tesouraria e contabilidade/fiscal não integraram mais as estruturas dos departamentos administrativos das empresas Morena, Jacuípe, Anira e Norauto. Ainda, essas mesmas empresas passaram a contratar serviços relativos a essas áreas de atuação com a MC Gestão.

Por fim, constatamos que a MC Gestão, desde o início de suas atividades, apresentou constante evolução em seu quadro de empregados. Ou seja, desde o ano de 2007 contratou empregados em razão do desenvolvimento de seu negócio. Ressaltamos, nesse sentido, que a empresa encerrou o ano de 2007 com 61 empregados e, de outro lado, encerrou o ano de 2011 com 127 empregados.

Sendo o que nos cumpria para o momento, permanecemos à sua inteira disposição para os esclarecimentos adicionais necessários.

Atenciosamente,


Rodrigo E. Munhoz
Gerente Sênior Executivo
Tax Controversy – Litigation & Policy

A constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., com a transferência de empregados de setores administrativos da Morena Veículos Ltda., ora Recorrente, e outras sociedades do grupo econômico, convalida o propósito inicial de racionalização de custos administrativos, mediante uma nova estrutura para prestação de serviços administrativos, necessários e usuais às atividades de cada contratante.

V. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS.

O serviço prestado pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. era dividido em "*Central de Serviços Compartilhados*" e "*Central de Compras*".

A "*Central de Serviços Compartilhados*" executava as seguintes atividades, especificadas pelas Recorrentes:

- (a) serviço de contabilidade;
- (b) serviço de *compliance* fiscal;
- (c) serviço de consultoria em recursos humanos;
- (d) serviço de tecnologia da informação;
- (e) serviço de crédito e cobrança;
- (f) serviço de consultoria financeira e securitária (F&I).

O mesmo parecer da Ernst & Young relata metodologia desenvolvida pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., novamente, certificando serviços relacionados à demanda administrativa da Morena Veículos Ltda. e do grupo econômico:

IV.2 Do quadro de empregados relativo ao departamento administrativo das empresas

(A) Da metodologia desenvolvida

Analizamos as folhas de pagamento das empresas e, em especial, do departamento administrativo de cada uma delas.

Com base nas nossas análises, inferimos a estrutura existente para atender tarefas e demandas nas áreas de recursos humanos, contabilidade/fiscal, tecnologia da informação, gestão de crédito e tesouraria nos períodos entre 2005 a 2011.

(B) MC Gestão

➤ **Ano-calendário 2007**

A partir da análise da relação de empregados da empresa no ano de 2007, por meio das folhas de pagamento, foi possível identificar que o corpo de empregados, no final desse ano-calendário, totalizou 61 integrantes.

Além disso, foi possível verificar que esses 61 empregados que fizeram parte da folha de pagamento quando do encerramento do ano-calendário, ocupavam os seguintes cargos e funções na MC Gestão: "SUP. CONTABIL", "AUX. CONTABIL", "ASS. CONTAS PAGAR", "SUP. DE PESSOAL", "ENC DE PESSOAL", "GERENTE DE RH", "ANALISTA DE CREDITO", "AUX.CRED/COB", "TESOUREIRA", "ENC CONTAS PAGAR", "SUPERVISORA FISCAL", "CHEFE CPD", "OP.CPD N 29", "AUX. DE CPD", "GERENTE ADM/TI", "ASS. ADMINISTRATIVO", "AUX ADM", "ENC.CRED.COB", e "ESTAGIARIO".

Em consonância com esse fato, observamos que a MC Gestão é constituída em sua totalidade por um único departamento, que é voltado para a execução de atividades administrativas. Nesse departamento, existem sub departamentos, divididos de acordo a natureza das funções exercidas.

A "*Central de Compras*" foi implementada pela consultoria de outra firma independente, Delloite Touche Tohmatsu, desempenhando as atividades a seguir, mencionadas nos recursos voluntários:

- (a) serviço de assistência médica aos colaboradores do grupo;
- (b) aquisição de vestuário padronizado para os colaboradores do grupo;
- (c) serviço de *catering* e alimentação para os colaboradores do grupo;
- (d) serviço de consultoria em tecnologia da informação para as empresas do grupo;
- (e) serviços de auditoria e consultoria para as empresas do grupo;
- (f) aquisição de insumos de informática;
- (g) aquisição de material de escritório;
- (h) contratação de financiamento para as empresas do grupo junto a instituições financeiras;
- (i) contratação de escritórios de advocacia para as empresas do grupo;
- (j) contratação de serviços de propaganda e marketing para as empresas do grupo.

De acordo com as recorrentes, esta "*Central de Compras*" é comprovada pelas notas fiscais anexadas à impugnação, bem como pelo parecer exarado pela Ernst & Young:

A central de compras, vale ressaltar, a demonstrar que não se trata de mera fábula ou quimera, fora implementada pela consultoria Deloitte Touche Tohmatsu, ("Deloitte") conforme atestam notas fiscais nos autos (Doc. N° 06 anexo à Impugnação de fls.), o que reitera o nível de eficiência proposto pela MC ASSESSORIA e pelo Grupo MC para estruturar a operação e atender as demais empresas do grupo.

A estruturação da central de compras pela Deloitte foi inclusive atestada pelo relatório da EYT, em sua p. 8, abaixo reproduzida:

2102018553- DELOITTE & JCR CONSULTORES LTD

Contratação de serviços de consultoria, dentre os quais se destaca a implementação da central de compras para a MC Gestão, serviço este prestado pela renomada empresa Deloitte Touche Tohmatsu ("Deloitte"). Recebemos e analisamos as notas fiscais que suportam a escrituração da obrigação.

O plano geral de contas contábeis identifica despesas inerentes ao desenvolvimento do serviço administrativo prestado pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. e seu relacionamento com outras empresas, não integrantes do seu grupo econômico, como reportado pela Ernst & Young, demonstrando a existência de uma "*Central de Serviços Compartilhados*" e uma "*Central de Compras*":

As seguintes contas contábeis escrituradas no balancete de 31/12/2009; além das contas contábeis que registram (i) os tributos recolhidos; e (ii) as obrigações e despesas com salários e encargos sociais dos empregados da MC Gestão; indicam a existência de operações realizadas com terceiros:

Número da Conta	Descrição
1	ATIVO
11204016176	G C EDUCACAO EMPRESARIAL LTDA
11204016178	EMPRESA E EDITORA A TARDE S/A
13201060001	MOVEIS E UTENSILIOS
2	PASSIVO
2102019110	FORNECEDOR – CONSUMO
2102070036	CONTAS A PAGAR DIVERSOS
2106030001	FERIAS- MATRIZ
4	CUSTOS E DESPESAS
462101010108	SEGURO DOS EDIFICIOS
462101010119	VIAGENS, REPRESENTACOES E CORTESIA
462101010120	DONATIVOS, CONTRIBS. E ASSINATURAS
462101010121	LEGAIS E PROFISSIONAIS
462101010122	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS
462101010123	MATERIAL DE ESCRITORIO
462101010126	VALE TRANSPORTE
462101010127	ASSISTENCIA MEDICA
462101010131	ALIMENTACAO
462101010133	TREINAMENTO
462101010140	BOLSA ESTAGIARIO
462101010155	FESTIVIDADES
462101010168	VESTUARIO, PROTECAO E SEGURANCA
462101010194	INDENIZACAO TRABALHISTA

1124016176 - G C EDUCACAO EMPRESARIAL LTDA.

Constatamos a escrituração de adiantamento realizado para empresa de educação empresarial.

1124016178 - EMPRESA E EDITORA A TARDE S/A

A MC Gestão efetuou adiantamento referente a solicitação do departamento pessoal para a publicação de anúncio visando a contratação de profissionais. Identificamos a existência de nota fiscal em nome da MC Gestão, bem como que o correspondente anúncio foi veiculado. No Doc. 2 apresentamos o anúncio veiculado.

2102016956- ODONTO SISTEM SERV.ODONTOLOGIC

Conta que registra o passivo com empresa que presta assistência odontológica aos empregados. Analisamos as notas fiscais que suportam praticamente a totalidade dos valores escriturados.

2102018330- SODEXHO PASS DO BRASIL SERV.CO

Conta que registra o passivo com empresa fornecedora de vale alimentação para os empregados. Analisamos as notas fiscais que suportam praticamente a totalidade dos valores escriturados.

2102016229-PROMEDICA

Conta que registra o passivo com empresa que presta assistência médica aos empregados. Analisamos as notas fiscais que suportam a totalidade dos valores escriturados.

462101010127- ASSISTENCIA MEDICA

Despesa incorrida com assistência médica aos seus empregados. Analisamos quase a totalidade das notas fiscais emitidas pela empresa FORNECEDOR PROMEDICA PROTEC e ODONTO SYSTEM S.O.D.R.

462101010131-ALIMENTACAO

Despesa incorrida com vale alimentação para os empregados da MC Gestão. Analisamos as notas fiscais que suportam quase a totalidade da despesa escriturada.

462101010133 - TREINAMENTO

Constatamos o registro contábil de despesas com treinamentos, como por exemplo, treinamentos para o setor fiscal, ou seja, treinamento de atividade relacionada à atividade fim da MC Gestão.

462101010122 - PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTE

Despesa com empresa que presta serviços de processamento de dados. Analisamos, aproximadamente, 60% (sessenta por cento) das notas fiscais que comprovam a escrituração contábil.

462101010121 - LEGAIS E PROFISSIONAIS

Conta contábil que registra despesas com prestadores de serviços. Analisamos quase a totalidade das notas fiscais que suportam o registro contábil e pudemos constatar a existência de despesa com a empresa Deloitte, incorrida para a implementação da central de compras. Também verificamos o registro de despesa com a empresa Oliveira e Faria Assessoria Empresarial, para a realização de auditoria interna.

4621101013 - PROPAGANDA

Despesa com propaganda para as empresas do Grupo, paga pela MC Gestão.

4621010108 - SEGURO DOS EDIFICIOS

A MC Gestão arca com gastos com o seguro dos edifícios. Conforme informações obtidas no decorrer dos nossos trabalhos, o rateio das despesas é realizado com base na metragem da área utilizada pelas empresas.

4621010123 - MATERIAL DE ESCRITORIO

A MC Gestão adquiriu material de escritório junto a terceiros para exercer as suas atividades operacionais. Analisamos a totalidade das notas fiscais que suportam os lançamentos contábeis

4621010168 - VESTUARIO, PROTECAO E SEGURANC

Também no ano de 2009, a MC Gestão escriturou despesas com vestuário. Analisamos, com base em amostragem, a documentação comprobatória do registro contábil e não identificamos divergências com os valores escriturados.

4621010162 - MATERIAL DE CONSUMO e 4621010123 MATERIAL DE ESCRITORIO

De acordo com os registros contábeis, a MC Gestão adquiriu material de consumo e material de escritório junto a terceiros para exercer as suas atividades operacionais. Analisamos a totalidade das notas fiscais que comprovam o registro das despesas escrituradas.

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 PASS 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.

A Ernst & Young declarou a seguinte conclusão sobre sua auditoria, compreendendo ao anos-calendário de 2007 e 2011:

V. Da conclusão

Com base na documentação analisada e nos procedimentos de trabalho acima indicados, concluímos que a MC Gestão, durante os anos de 2007 a 2011, manteve operações com terceiros, tendo em vista que identificamos: (i) operações comerciais com diversos fornecedores; (ii) operações com instituições financeiras (por exemplo movimentação de contas bancárias e contratação de empréstimos); (iii) a aquisição de bens móveis a compor seu ativo; (iv) diversas despesas normais e usuais ao pleno funcionamento de uma empresa que atua com a prestação de serviços de assessoria empresarial.

Portanto, nota-se que a atividade exercida pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. é típica de um centro de serviço compartilhado, reconhecido como válido pela Solução de Divergência da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 23, de 23 de setembro de 2013, não havendo impedimento normativo para uma reorganização societária com essa finalidade.

VI. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS.

A autoridade fiscal admitiu, parcialmente, a dedutibilidade dos pagamentos dos serviços contratados da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., impondo um critério de rateio e diminuindo o valor, segundo o faturamento de cada sociedade, integrante do mesmo grupo econômico.

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.

As despesas operacionais são "*necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*", conforme prevê o artigo 299 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR), instituído pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

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).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Em Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 57), a auditoria reconhece "*que existem despesas de pessoal a serem rateadas por todas as empresas do grupo*", porém, estabeleceu um critério para "*reduzir o montante relativo a lavratura do Auto de Infração dos tributos (IRPJ e CSLL) efetivamente declarados em DCTF e/ou pagos pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., que de fato não existe, proporcionalmente pelo faturamento das referidas empresas*", por exemplo, quanto ao ano-calendário de 2007, elaborando o demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO Nº 1 REFERENTE AO RATEIO DOS TRIBUTOS DECLARADOS/PAGOS PELA MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA

Empresas	Receita Bruta 2007	% do total	Tributos declarados em DCTF pela MC - 2007	IRPJ após rateio - 2007	CSLL após rateio - 2007	Receita Bruta 2008	% do total	Tributos declarados em DCTF pela MC - 2008	IRPJ após rateio - 2008	CSLL após rateio - 2008
Anira Veículos Ltda	54.889.769,53	15,40%	46.199,17	35.409,90	10.789,27	71.005.169,24	16,86%	125.411,54	96.111,16	29.300,38
Jaculpe Veículos Ltda	64.689.251,81	18,15%	54.447,12	41.731,63	12.715,48	72.699.281,80	17,26%	128.403,73	98.404,28	29.999,46
Norauto Veículos Ltda	50.643.774,59	14,21%	42.625,44	32.670,77	9.954,67	47.673.274,70	11,32%	84.202,02	64.529,58	19.672,44
Norauto Caminhões Ltda	22.082.046,48	6,20%	18.585,84	14.245,33	4.340,50	31.110.790,21	7,39%	54.948,85	42.110,94	12.837,91
Jubiabá Veículos Ltda	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00	13.303.463,35	3,16%	23.496,99	18.007,30	5.489,69
Morena Veículos Ltda	164.086.928,01	46,04%	138.107,33	105.853,99	32.253,34	175.875.744,74	41,75%	310.637,22	238.061,85	72.575,36
Brune Veículos Ltda - ME	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00
Jubiabá Autos e Comerciais Ltda	0,00	0,00%	0,00	0,00	0,00	9.579.200,11	2,27%	16.919,08	12.966,21	3.952,87
Total	356.391.770,42	100,00%	299.984,89	229.911,62	70.063,27	421.246.924,16	100,00%	744.019,43	570.191,32	173.828,11

a) Fonte da receita bruta - DRE apresentada pelo contribuinte.

b) Fonte dos tributos declarados (IRPJ e CSLL) - DCTF

A autoridade fiscal presumiu a existência de simulação, não identificando qualquer propósito empresarial na comentada reestruturação societária do grupo econômico, que centralizou a execução dos serviços administrativos pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. (e-fls. 58):

De acordo com todo o acima exposto, não resta qualquer dúvida que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, não existe de fato, e, que foi constituída com objetivo de reduzir a carga tributária do grupo econômico e maximizar a distribuição de lucros/dividendos.

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

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

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. Todavia, ressalta-se que o mais importante é que os serviços prestados não foram devidamente comprovados, através de relatórios de atividades, requisito essencial, para dedução das despesas nas empresas optantes pelo lucro real. Outrossim, percebe-se que a indicação dos serviços prestados no corpo das notas fiscais fora feita de forma genérica.

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

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

A reorganização societária, com prévia transferência de empregados, posteriormente, havendo crescimento da mão de obra direta e incremento da receita bruta do grupo econômico, não possibilitaria a acusação fiscal de que o interesse exclusivo consistia na redução do custo tributário e o aumento do lucro disponível aos sócios. Imprescindível, avaliar se na citada reestruturação foi revestida de *"clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferido a toda a operação concentrada"*, tal como preconiza a ulterior Solução de Divergência da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 23/2013.

A ação fiscal se concentrou na tomadora dos serviços prestados pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., incluindo a Recorrente, Morena Veículos Ltda., ignorando a capacidade operacional daquela pessoa jurídica que executava os serviços administrativos incontroversos, com escrituração fiscal própria, despesas compatíveis com suas atividades e faturamento para diversas integrantes do grupo econômico. Bastante elucidativo foi parecer da Ernst & Young, anexado pela Recorrente, que comprova a existência real das atividades estruturadas pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., por exemplo, descrevendo sua escrituração contábil, própria de um centro compartilhado de serviços administrativos e de compras.

O acórdão nº 103-23.357, proferido pela outrora 3º Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, diverge de uma das premissas da acusação fiscal para presumir a existência de simulação:

SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

(...)

Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido como fato conhecido.

A meu sentir, disso não se desincumbiu o fisco. A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais sejam, a instalação das duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se a uma a fabricação do casco e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária.

A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios. (grifei)

As despesas questionadas equivalem ao percentual médio **1,53%** da receita bruta de todas as sociedades do grupo econômico:

ANÁLISE CUSTOS MC VERSUS RECEITAS OPERACIONAIS GRUPO MC							
Período: 01/01/2007 a 31/12/2009							
Empresas Operacionais	Receita Bruta de Vendas			Despesas Faturadas pela MC Gestã			Média
	2007	2008	2009	2007	2008	2009	
MORENA VEÍCULOS	163.882.271	175.355.745	163.283.087	1.143.901	3.541.960	3.284.420	
JACUIPE VEÍCULOS	64.689.252	74.470.198	72.699.282	460.240	1.365.590	1.138.834	
ANIRA VEÍCULOS	64.889.770	71.006.169	57.357.985	550.594	1.442.632	1.634.006	
NOR AUTO VEÍCULOS	50.543.775	47.673.275	44.374.263	517.439	1.221.203	984.021	
BRUNE VEÍCULOS	0	0	16.616.107	0	0	120.376	
NOR AUTO CAMINHÕES	22.082.046	31.110.790	31.009.253	244.025	683.008	593.048	
UBIABA VEÍCULOS	0	13.303.463	15.911.846	0	261.985	301.293	
UBIABA A. E COM.	0	9.579.200	66.842.755	1.625	192.149	51.525	
LOGMAQ	1.546.775	2.915.998	3.103.628	0	103.513	153.426	
TV SUBAÉ	15.000.000	18.000.000	21.335.259	0	303.608	425.500	
TOTAIS	382.633.889	443.414.838	492.533.465	2.917.824	9.115.648	8.686.449	
% s/ Receita Bruta	0,76%	2,06%	1,76%	1,53%			

Especificamente, quanto à Morena Veículos Ltda., as despesas administrativas com a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. representaram o percentual aproximado de **0,70%** sobre a receita bruta do ano-calendário de **2007**. Não obstante, essas despesas administrativas consistiram no percentual aproximado de **2,01%** da receita bruta dos anos-calendário de **2008** e **2009**.

	ANO-CALENDÁRIO	RECEITA BRUTA DE VENDAS	DESPESAS	PERCENTUAL APROXIMADO
MORENA VEÍCULOS LTDA.	2007	163.283.087,00	1.143.901,00	0,70%
	2008	175.355.745,00	3.541.960,00	2,01%
	2009	163.283.087,00	3.284.420,00	2,01%

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.

De acordo com prof. Ricardo Mariz de Oliveira, *"É essencial compreender que o negócio indireto diferencia-se da simulação porque nesta há desconformidade entre o desejado e o praticado, o que obriga as partes a realizar atos paralelos ocultos de desfazimento ou neutralização dos efeitos do praticado ostensivamente, ao passo que no negócio indireto as partes desejam e mantêm o ato praticado e se submetem por inteiro ao seu regime jurídico e a todas as suas consequências."*(Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto sobre a Renda, 11º Simpósio, IOB de Direito Tributário).

O prof. Paulo Ayres Barreto ensina sobre *"a efetiva e real intenção do contribuinte que pratica certos atos que geram economia fiscal ou redução dos tributos devidos"*, que *"Se os seus atos tiveram motivações outras, e não as de natureza tributária, a operação se legitima. Na hipótese contrária, ou seja, se restar comprovado que o único propósito de seus atos foi alcançar um ganho fiscal ou a redução de tributos, os efeitos desta natureza não se legitimam"*(BARRETO, Paulos Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 232-233).

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.

O Ilmo. Conselheiro, Luís Eduardo Garrossini Barbieri, quando da relatoria do acórdão nº 3202-000.633, esclareceu que a motivação do lançamento de ofício é relacionada a *"descrição dos pressupostos de fato (motivo)"*, assim sendo o *"Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal)"*:

A "motivação" está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato ("motivo"). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídicotributário (consequente da norma).

Por fim, a acusação fiscal de que a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. sobrefaturou seus serviços para outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, necessitaria da comprovação da distribuição disfarçada de lucros, observando a previsão normativa específica do artigo 464, incisos V e VI, do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR - Decreto nº 3.000/1999):

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. (grifei).

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.

Isto posto, voto pelo não conhecimento do Recurso de Ofício e pelo conhecimento do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU PROVIMENTO** aos recursos voluntários, reconhecendo a dedutibilidade das despesas com serviços prestados pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda..

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator, Relator

Voto Vencedor

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:

REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. PROVA DE SERVIÇOS PRESTADOS. REQUISITOS.

Para que qualquer parcela seja dedutível na apuração do lucro real e do lucro líquido, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso de prestação de serviços. A apresentação de contrato firmado com empresa estrangeira, estipulando obrigações de forma genérica é insuficiente. (CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 1101-00.468 em 26/05/2011)

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. CONSÓRCIO.

Deve ser mantida a glosa dos custos se não foi apresentada documentação hábil e idônea a comprovar as prestações específicas de cada participante no consórcio, bem como os critérios de partilha das receitas e despesas. (CARF. 1ª SEÇÃO. ACÓRDÃO 1803-001.484 em 10/12/2012).

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A comprovação das despesas passa pela apresentação da documentação Contábil e fiscal exigidas legalmente para a operação examinada, bem como pela demonstração da efetiva prestação dos serviços ou entrega das mercadorias a que se referem. Serviços de consultoria para análise de aquisição e alienação de participação societária, ou para viabilizá-las, pressupõe que existam relatórios conclusivos, comunicados e pareceres escritos, em consonância com o que determinam e

prevêem as cláusulas dos contratos apresentados. (CARF. Acórdão 1302-002.542. Sessão de 19/02/2018)

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.

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS para: **(i)** afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%; e **(ii)** afastar a responsabilidade solidária do Recorrente Sr. Florisberto Ferreira de Cerqueira.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator Designado.