



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.733827/2012-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.103 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2022
Recorrente MORENA VEÍCULOS LTDA. EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por MORENA VEÍCULOS LTDA (fls. 2582 e seguintes) em face do acórdão nº 1301-003.899 (fls. 2479 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, “*para reduzir a multa de 150% para 75%, e afastar os responsáveis solidários*”, restando mantida, assim, a glosa fiscal relativa a despesas não comprovadas.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

“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.

As exigências fiscais em exame nos autos, naquilo que importa ao presente recurso, decorrem de fiscalização que resultou na glosa das despesas com serviços tomados da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda (*“MC Assessoria”*).

Em apertada síntese, a fiscalização reuniu um conjunto de indícios de que a referida empresa *“não existiria de fato”* (localização física nas dependências de outra empresa do grupo, inexistência de despesas de aluguel e energia, gestão dos negócios realizada pelos mesmos responsáveis pela recorrente, quadro funcional composto por funcionários *“transferidos”* das diversas empresas do grupo econômico, e que exerciam suas atividades laborais nas dependências dessas, entre outras), e de que os serviços por ela alegadamente prestados não teriam sido comprovados.

Por conta desses fatos, houve a glosa de despesas, acompanhada da multa de ofício de 150% e da responsabilização de diversos sócios.

A DRJ deu parcial provimento à impugnação 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”*, reduzindo os lançamentos.

A decisão recorrida, contudo, ao afastar a alegação fiscal de simulação quanto à existência/atividade da MC Assessoria, reduziu a multa de ofício aplicada ao percentual de 75% e afastou a responsabilidade.

Nada obstante, manteve a glosa das despesas por entender que não foram apresentados pelo contribuinte documentação hábil e idônea que efetivamente comprovasse a efetividade da prestação dos serviços, consoante sintetizado na segunda parte da ementa ao norte transcrita.

No recurso especial, o contribuinte suscita divergência com relação à glosa quanto à prestação de serviço realizada pela MC Assessoria *“em situação exatamente idêntica àquela dos autos, decorrente de autuação idêntica, lavrada no bojo da mesma fiscalização do caso presente, contra a empresa Norauto Veículos Ltda., integrante do mesmo grupo empresarial da ora Recorrente e também contratante dos mesmos serviços junto à MC Assessoria”*.

Como paradigma da divergência, apresenta o acórdão nº 1302-001.663, no qual a autuação fiscal decorrente da glosa de despesas com os mesmos serviços prestados pela MC Assessoria, nos mesmos anos calendários, contra a empresa Norauto Veículos, integrante do mesmo grupo empresarial da recorrente, foi inteiramente cancelada, estando aquela decisão assim ementada:

“Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS INEXISTENTES OU DESNECESSÁRIAS. SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADA.

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

A recorrente transcreve, no recurso, diversos trechos dos acórdãos paragonados, para sustentar que, *verbis*:

“Como se vê, a tese do **acórdão paradigma**, reconhecendo (i) a **existência dos serviços prestados** e (ii) a **legitimidade dos preços cobrados** contrasta com a tese do acórdão recorrido, de indedutibilidade dos serviços contratados perante a MC Assessoria, pela (i) **inexistência da prestação de serviços**, como decorrência da (ii) ilegitimidade dos preços cobrados, pela **falta de “comprovação do critério de rateio de despesas”**, conforme reprodução abaixo [...]

Como se vê, a par de divergirem, no plano imediato, quanto aos critérios de comprovação e precificação de prestação de serviços, para efeitos fiscais, numa estrutura de central de serviços compartilhados, os acórdãos paradigma e recorrido divergem, no plano mediato, quanto à interpretação do art. 299 do RIR/99, ou seja, quanto aos critérios de dedutibilidade de despesas para efeito de apuração do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, que é a matéria normativa que permeia toda a discussão acima comentada e transcrita em ambos os arestos, [...]

No mérito, a recorrente aduz que a decisão recorrida “**confunde contrato de rateio de despesas, que não se identifica no caso sub oculi, com contrato de prestação de serviços (compartilhados), este sim o tipo contratual celebrado entre a MC Assessoria e a Recorrente, nos mesmos moldes firmados com as demais empresas operacionais do Grupo MC**”.

Em outras palavras, a decisão recorrida teria partido de uma *premissa equivocada*, qual seja, a “*necessidade de utilização de um critério de rateio de despesas na definição dos valores cobrados pela MC Assessoria*”, para chegar à sua conclusão, quando na verdade sequer há contrato de rateio de despesas no caso concreto, nem tampouco faz o Termo de Verificação Fiscal qualquer menção à expressão “*critério de rateio*”.

O que há, de acordo com a recorrente, é apenas um *contrato de prestação de serviços compartilhados*, sendo que, de acordo com o voto vencido do acórdão recorrido, bem assim com o voto condutor do acórdão paradigmático, não teria sido demonstrada, pela fiscalização, nenhuma “*discrepância entre os preços praticados pela MC Assessoria e aqueles verificados no mercado*”, ou “*prova [...] de sobrefaturamento ou pretensa distribuição disfarçada de lucros*”.

Alega a recorrente que o voto vencedor da decisão recorrida “*flerta [...] com a alegação da falta de comprovação da prestação de serviços ‘em tese’*”, e assim acaba por promover, por vias tortas, o indevido “*resgate [...] da tese da ‘inexistência’ da MC Assessoria*”, que foi aquela que, no seu entender, efetivamente fundamentou a lavratura dos autos de infração, ou seja, “*a tese da simulação dos serviços contratados*” — a qual, contudo, foi rechaçada pela própria decisão recorrida.

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 5817 e seguintes.

Consignou-se naquele despacho que, diante da *substancial semelhança* entre os fatos analisados nos casos paragonados (*“quase identidade dos fatos”*), só restaria reconhecer que a divergência nos resultados se deveria *“tão somente a interpretação do arcabouço jurídico em torno das provas”*, havendo assim a necessidade de a jurisprudência ser pacificada pela CSRF, *“pois restaria claro nesses casos, mesmo que a lide possua um forte viés probatório, repita-se, que a legislação fora interpretada de forma divergente em tais circunstâncias”*.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 5826 e seguintes), nas quais aduz, preliminarmente, que recorrente não se teria desincumbido, com êxito, do ônus de demonstrar a existência do dissídio jurisprudencial, uma vez que não demonstrou a similitude fática entre os casos, além do que *“de fato não há semelhança dos contextos”*. Afirma que não há efetiva divergência de teses jurídicas, senão apenas um quadro fático e probatório diverso.

E, no mérito, para defender o acerto do lançamento, pede vênias para retomar os fundamentos expostos no acórdão de primeira instância, do qual faz extensa transcrição, para concluir que o acórdão recorrido, *“ainda que não ratificando integralmente a conclusão a que chegou a DRJ, não discrepou da mesma linha de raciocínio adotada pela fiscalização e pelo acórdão de primeira instância, no sentido de que a prestação dos serviços não restou confirmada”*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

A Procuradoria, em sede de contrarrazões ao recurso, defende o seu não conhecimento, ao pressuposto de que a recorrente não teria demonstrado a similitude fática entre os casos, acrescentando ainda que *“de fato não há semelhança dos contextos”*, motivo pelo qual não haveria efetiva divergência de teses jurídicas, senão apenas decisões divergentes orientadas por quadros fáticos e probatórios igualmente diversos.

Não lhe assiste razão.

Em primeiro lugar, não é verdadeiro que a recorrente não tenha feito a demonstração da similitude fática entre os casos.

Pelo contrário. A recorrente demonstrou no recurso, de forma suficiente, que os fatos tratados nos casos paragonados são *substancialmente idênticos*, pois se trata do *mesmo*

procedimento fiscal, instaurado contra empresas integrantes do mesmo grupo empresarial, com autuações fundadas em idêntica infração, qual seja, a glosa de despesas com os mesmos serviços prestados pela MC Assessoria, e nos mesmos anos calendários.

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

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

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

Contudo, entendo que o presente recurso não envolve a simples pretensão de análise de prova. Na verdade, o recurso veicula uma efetiva divergência jurisprudencial entre os colegiados do CARF acerca do *ônus probatório*, por assim dizer, para que se considere que uma despesa com serviços, nas circunstâncias narradas, possa ser tida por comprovada (ou não), ou, noutro giro, acerca de *quais demonstrações (ou quais meios ou critérios de prova) se mostram necessárias(os)*, para que se tenha por comprovada (ou não) uma despesa com serviços, nas circunstâncias narradas.

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

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

Esses caminhos diversos pelos quais se orientaram as decisões comparadas para chegar às suas respectivas conclusões, configuram a *divergência jurisprudencial* reconhecida

pelo juízo prévio de admissibilidade, quando naquele despacho se afirmou que, diante da “*quase identidade*” fática entre os casos, restaria apenas reconhecer que a divergência nos resultados se deve “*à interpretação do arcabouço jurídico em torno das provas*”.

Conheço, portanto, do recurso.

2. Mérito

No mérito, contudo, não assiste razão à recorrente.

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

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

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

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

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

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

“Não há controvérsia que a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi constituída com propósito específico de assessorar as empresas do grupo econômico nos seus serviços administrativos (atividades-meio), inclusive a Recorrente, Morena Veículos Ltda.. Nesse sentido, não se limitando à folha salarial, presumível que as outras despesas eram de interesse das contratantes e antecipadas pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.. Por exemplo, a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. escriturou o pagamento do seguro de edifícios, embora não sendo proprietária de

imóveis, conforme o opinativo da Ernst & Young, esclarecendo que "o rateio das despesas é realizado com base na metragem da área pelas empresas".

Adicionalmente, as recorrentes afirmaram que "*figuram entre as fornecedoras da MC ASSESSORIA empresas de reconhecida credibilidade no mercado, a exemplo de HSBC S/A, SODEXHO 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."

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Não se afigura correta, portanto, a posição defendida no voto vencido da decisão recorrida, de que não teria havido questionamento fiscal sobre a efetiva prestação de serviços, e

de que caberia ao fisco o ônus de comprovar o pretensão *sobrefaturamento* e a consequente *distribuição disfarçada de lucros*, o que não logrou fazer. Tal equivocada posição, aliás, se afigura bastante semelhante àquela adotada pela decisão paradigmática.

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

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

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso especial, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora quanto ao conhecimento do recurso especial, reiterando o voto manifestado em face de outros dissídios jurisprudenciais suscitados em face do mesmo paradigma aqui apresentado. Neste sentido é o voto vencido apresentado no Acórdão nº 9101-005.755:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em 19 de novembro de 2012, a empresa Jubiabá 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 05 de dezembro de 2012, o contribuinte apresentou arrazoadado cujo teor versava sobre rol de serviços genericamente prestados referente a "cada área operacional da empresa, tais como, Contabilidade, Escritório pós-vendas, entre outros. Frisa-se que as notas fiscais emitidas pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda para a Jubiabá Veículos não discriminam os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços.. Conclui-se, portanto, que o arrazoadado 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 arrazoadado, genericamente, são idênticas as prestadas por qualquer funcionário em uma empresa.

(...)

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

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

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

- a) Envio das GFIP. por pessoa comum ao grupo sem alteração após a constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda (Rosane Ferreira Andrade);
- b) Envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo sem alteração após a constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda (Rita dos Santos Campos);
- c) Manutenção dos proventos pagos antes da constituição da MC e após a transferência dos funcionários acima mencionados em planilha;
- d) Data de admissão dos funcionários na empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, convergente com a data de admissão na antiga lotação conforme dados obtidos, nos arquivos de folha de pagamento apresentado pelas empresas do grupo investigado;
- e) Ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, bem como, identificação; genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;
- f) Gestão dos negócios realizada pelos mesmos responsáveis, quais sejam, Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira; Florisberto Ferreira de Cerqueira, ambos quotistas/administradores das empresas investigadas por esta Auditoria;
- g) Prestação de serviços pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, apenas a empresas do grupo econômico com elevada margem de lucro;
- h) Endereço Cadastral similar/idêntico e comprovação posterior de localização no mesmo lugar entre a Anira Veículos Ltda e MG Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, esta, sem qualquer estrutura física/operacional;

i) Ausência de rubricas contábeis na empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, referentes a despesas convencionais observadas em qualquer sociedade;

[...]

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

Insta salientar que esta conduta perpetrada pela empresa Jubiabá 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 2008 e 2009, conforme demonstrativo abaixo.

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

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

- *a empresa MC Assessoria iniciou suas atividades com 46 funcionários (dados limitados até 11/06/2007), sendo que 42 deles oriundos do próprio grupo econômico, conforme mostra a planilha de fls. 38/39;*

- *ainda de acordo com os citados arquivos de folha de pagamento, os funcionários transferidos das empresas do grupo econômico para a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda continuaram a receber, em sua grande maioria, os mesmos proventos e não tiveram alteração do cargo após transferência. Nota-se também que **todos os funcionários transferidos, bem como os novos contratados pela MC Assessoria, trabalham fisicamente nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda, que inicialmente a constituiu, juntamente com a Norauto Caminhões Ltda, Norauto Veículos Ltda, Anira Veículos Ltda e Jacuípe Veículos Ltda;***

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

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

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

- a escrita contábil da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda mostra que os saldos das contas de luz e aluguéis estão zerados, ou seja, não apresentaram movimentação, tendo estas contas apresentado o mesmo padrão em 2008 e 2009;

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

- analisando-se as DIPJ, ano calendário 2007 a 2009, ficha 03, página 02, das diversas empresas do grupo, constata-se que a responsável pelo preenchimento das informações ali contidas é a Sra. Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo, anteriormente lotada na empresa Morena Veículos Ltda e transferida para a empresa MC Assessoria. Destaque-se que o correio eletrônico informado nas DIPJ citadas é idêntico, qual seja, CONTABILIDADE@MORENAVEICULOS.COM.BR;

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

- **a despeito da MC Assessoria ter sido constituída para promover gestão integrada dos partícipes do grupo econômico sequer é responsável pelo envio da GFIP da Jubiabá Veículos Ltda, tarefa esta realizada pelo próprio impugnante e, em alguns meses pela Morena Veículos (novembro, dezembro e décimo terceiro de 2009). Constatou-se também que a MC Assessoria sequer envia sua própria GFIP, em alguns meses, tarefa esta realizada pela empresa Morena Veículos Ltda;**

- estas constatações demonstram cabalmente, no mínimo, a confusão patrimonial que existia entre as empresas acima citadas;

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

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

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

a) envio das GFIP por pessoa comum ao grupo (Rosane Ferreira Andrade), sem alteração após a constituição da MC Assessoria;

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

c) manutenção dos proventos pagos antes da constituição da MC e após a transferência dos funcionários mencionados na planilha;

d) data de admissão dos funcionários na empresa MC Assessoria convergente com a data de admissão na antiga lotação conforme dados obtidos nos arquivos de folha de pagamento apresentado pelas empresas do grupo investigado;

e) ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, bem como, identificação genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;

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

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

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

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

- *esta Auditoria comprovou ao término deste Termo de Verificação Fiscal que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda não existe de fato, tendo sido constituída apenas com fito de reduzir tributos e maximizar distribuição de*

lucros aos quotistas, utilizando-se do instituto da simulação para consecução dos objetivos.

(...)

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

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

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

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

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

[...] (destaques do original)

Observe-se, ainda, estar consignado no acórdão recorrido que *a defesa da Recorrente se limita a fazer afirmações sem, efetivamente, provar que, no caso, a existência da MC Assessoria trouxe alguma alteração material (prática) no panorama das atividades exercidas e das relações jurídicas criadas a partir de sua suposta constituição*. Já no paradigma, o cancelamento da exigência está pautado, também, nas seguintes provas apresentadas:

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

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

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

Pauta-se em acusação fiscal que destaca: i) a não apresentação de relatórios de atividades da empresa de assessoria, com especificação de custos e mão de obra envolvidos, ausentes nas notas fiscais de serviço e no rol de serviços genericamente apresentado, inclusive correspondentes a tarefas de funcionários da fiscalizada; ii) localização formal em endereço de outra empresa do grupo (Anira Veículos) cujo diretor relata as parcas instalações da empresa de assessoria, inexistência de encargos de luz, aluguel ou outros distintos de despesas com pessoal transferido de empresas do grupo (42 dos 46 empregados), contratados com a mesma remuneração e trabalhando nas dependências de empresas do grupo (Morena Veículos e TV Subaé), apesar da cobrança de serviços das empresas do grupo com elevada margem de lucro; iii) a mesma supervisora contábil representando as empresas do grupo e a empresa de assessoria, além da GFIP ser apresentada pela própria fiscalizada e a GFIP da empresa de assessoria ser transmitida por outra empresa do grupo (Morena Veículos); iv) gestão dos negócios pelos mesmos quotistas; v) prestação de serviços pela empresa de assessoria apenas a empresas do grupo. Indica-se a existência, minimamente, de confusão patrimonial, mas conclui-se pela inexistência de fato da empresa de assessoria, *constituída apenas com fito de reduzir tributos e maximizar distribuição de lucros aos quotistas, utilizando-se do instituto da simulação para consecução dos objetivos*. Ressalva-se a possibilidade de uma central de serviços compartilhados, mas afirma inexistência lógica na criação de uma empresa para oneração excessiva de empresas do grupo tributadas no lucro real sem a comprovação da efetiva prestação dos serviços.

Já o paradigma reputa insuficiente para demonstração de simulação a constatação de que MC Assessoria foi criada por iniciativa das empresas do grupo econômico, a gerência dos sócios das empresas do Grupo MC sobre a empresa de assessoria e sua instalação nas dependências físicas de uma das empresas do grupo, e o fato de a remuneração dos serviços ser demasiadamente elevada em relação aos preços praticados no mercado. Cogitou da necessidade de constituição da empresa de assessoria para

regularização das atividades que antes eram desempenhadas por funcionários de uma mesma empresa do mencionado grupo e demandou prova de que as operações de prestação de serviço não teriam ocorrido ou, ao menos, algum indício robusto que amparasse tal alegação.

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

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

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

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte. *(destaques do original)*

Neste caso específico ainda há outra objeção ao conhecimento do recurso especial porque a Contribuinte inicialmente se opõe à exigência de critério de rateio na presente hipótese e o voto vencedor do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, embora se alinhe à interpretação do paradigma quanto à inexistência de simulação na *criação de uma empresa de assessoria comercial, transferindo para essa, parte do lucro da recorrente, de forma que aquela pudesse tributá-lo na forma presumida, ou seja, a MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA não existiria de fato*, mantém a exigência porque indispensável a demonstração do critério de rateio, vez 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*.

Assim, a divergência jurisprudencial somente se estabeleceria no suposto de que o Colegiado que proferiu o paradigma, ao cancelar a exigência por ausência de prova da simulação na prestação de serviços por MC Assessoria, sem cogitar da necessidade de um critério de rateio para a espécie, adotou interpretação da legislação distinta do acórdão recorrido, no qual a glosa foi mantida por falta desta especificação.

Ocorre que sob esta ótica admitir-se-ia a discussão, nesta instância especial, de um fundamento autônomo do acórdão recorrido que não foi enfrentado no paradigma. Não é possível inferir, caso presente esse debate no paradigma, qual solução teria sido dada pelo outro Colegiado do CARF. Note-se que para confrontar esta exigência, a Contribuinte desenvolve extenso arrazoado para afirmar a inaplicabilidade de critério de rateio na hipótese de contratação de prestação de serviços. Logo, há mais um ponto de dessemelhança específico entre os acórdãos aqui comparados, que impediria a formação do dissídio jurisprudencial.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mérito, esta Conselheira acompanha a I. Relatora.

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

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

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

[...]

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

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

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

(percentuais extraídos dos demonstrativos 1 e 2 do Termo de Verificação Fiscal, fl. 62/63), e a despesa glosada mantida neste acórdão estão indicadas na tabela a seguir:

[...]

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

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

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA