



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.721162/2023-96
ACÓRDÃO	1202-001.513 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	MÁXIMA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/07/2019

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

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

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sócios administradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado

obrigações tributárias. Inexistindo referida comprovação, não há que se atribuir a responsabilidade solidária.

MULTA QUALIFICADA. ALTERAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 14.689, DE 2023. REDUÇÃO PARA 100%.

A prática da simulação com o propósito de dissimular - intuito doloso - no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício. Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

Não havendo reincidência, a multa qualificada é reduzida para 100%, desde que a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 esteja configurada, individualizada e comprovada, como ocorreu neste caso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica atuada e da coobrigada Lider Franquia e Licenças Ltda. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário dos coobrigados Carlos Augusto Caruzo de Almeida e Leandro Garcia Rodrigues para excluí-los da relação jurídico tributária. Vencido o conselheiro Maurício Novaes Ferreira que votou por manter a responsabilidade desses coobrigados.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (“3ª TURMA/DRJ03”), o qual será complementado a seguir:

Trata-se de impugnação contra os Autos de Infração de IPPJ e CSLL (fls. 2/14 e 16/26), referentes aos períodos de apuração 2018 e 2019, lavrados em desfavor do contribuinte acima qualificado, tendo sido constituído o crédito tributário adiante especificado, aplicada a multa de ofício no percentual de 150%:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
13136-721.162/2023-96	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 251.937.571,29
13136-721.162/2023-96	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 90.721.624,34
Total		R\$ 342.659.195,63

Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 28/60 que o procedimento fiscal teve por objeto principal o exame da dedutibilidade de despesas pelo não atendimento de requisitos do contrato de “cost sharing” entre empresas de um mesmo grupo econômico.

Observou-se que a tais despesas faltavam até mesmo os requisitos necessários à sua comprovação, e que eventuais transferências de recursos à coligada ocorreram, portanto, sem causa definida.

Pontuou a autoridade fiscal que foram considerados a forma, fatos e circunstâncias do conjunto das operações que deram origem à contabilização das despesas de “cost sharing”. Ao se analisarem os registros no LALUR e no LACS, contidos nas ECFs, constatou-se, frente ao conjunto de documentos, fatos e evidências, a apropriação de expressivos valores indevidamente deduzidos do lucro contábil, não adicionados à base tributável de IRPJ e CSLL.

Foram identificadas as infrações descritas de forma detalhada no item ‘2’ do TVF, quais sejam:

2.1 - Despesas não dedutíveis

2.2 – Pagamentos sem causa 2.3 – Falta de recolhimento do IRPJ/CSLL anual

Ao discorrer sobre a base de cálculo do IRPJ e do Imposto a Pagar (Lucro Real), esclareceu no item '3' do TVF que as despesas de bonificações a consultores, além de desnecessárias, não foram comprovadas, violando o disposto nos artigos 265, 271, 272 e 311 do RIR/18, não devendo surtir efeitos fiscais. Por conseguinte, concluiu que a adição destes valores à base de cálculo para apuração do lucro real e da CSLL da fiscalizada é medida que se impõe.

Constatou-se, portanto, a ocorrência de infrações à legislação tributária pelo descumprimento do disposto no inciso I e caput do art. 249 do RIR/99, nos termos do § 2º, alínea "a", do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, visto que a fiscalizada não promoveu tais adições na apuração da base de cálculo do IRPJ – e também da CSLL.

Acerca da base de cálculo da CSLL, tem-se que as infrações motivadoras da adição efetuada de ofício na apuração do Imposto de Renda da fiscalizada, descrita no item 3 do TVF, por si só já produziram os devidos reflexos na sua determinação, visto não terem sido atendidos os critérios da legislação tributária e condições essenciais para dedutibilidade fiscal das despesas.

Tais reflexos decorrem tanto da Lei nº 8.891/91, cujo art. 57 estabeleceu que as normas sobre a apuração do IRPJ aplicam-se à CSLL, como, mais especificamente, do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Acrescentou a autoridade fiscal que o artigo 47 da Lei nº 4.506/64, fundamento legal do art. 299 do RIR/99, dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas, como amplamente demonstrado no item '2' do TVF.

A respeito das Multas aplicadas (item '6' do TVF), assim se manifestou a autoridade autuante:

6 – DAS MULTAS

6.1 – DAS MULTAS COBRADAS EM CONJUNTO COM A TOTALIDADE OU DIFERENÇA DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO

Como exhaustivamente exposto no item 2.1 deste Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte deduziu despesas, de janeiro de 2018 a julho de 2019, baseadas em notas de débito emitidas pela LÍDER com data anterior aos contratos de rateio de despesas, assinados apenas em agosto de 2019.

As notas de débito do período de janeiro a dezembro de 2018, inclusive, contradizem o disposto na cláusula 4.2 do "Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas", que determinava a emissão destas notas nos valores fixos determinados pela cláusula 4.1, apenas a partir de agosto de 2019.

Para o ano de 2018, é de se estranhar a emissão destas notas de débito com base simplesmente em acerto verbal, que haveria de ser supostamente ratificado apenas no ano seguinte. Na verdade, o "Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas", referente a esse ano, conforme sua cláusula 4.1, determinava que

estas notas deveriam ser emitidas mensalmente apenas a partir de agosto de 2019, com base nos pagamentos fixados para o referido período (cláusula 4.2).

Não obstante, a MÁXIMA registrou, na ECD, de uma só vez, em 31/12/2018, o total representado por estas notas, diminuindo desta forma, substancialmente, o lucro desse ano.

Ou seja, há fortes indícios de que tais notas foram forjadas para justificar a redução do imposto a pagar naquele período. A possível alegação de que elas foram emitidas apenas com lastro em acordo verbal, supostamente ocorrido entre duas empresas ligadas, em nada alivia a situação do emissor das notas e de quem as aproveitou.

Trata-se, portanto, de conluio, visando fraudar o fisco, segundo definição do art.

73 da Lei nº 4.502/64:

(...)

Já o art. 72, da mesma Lei, define o conceito de fraude:

(...)

A conduta dolosa, no caso em tela, é evidente, manifestada e comprovada pela escrituração de despesas não lastreadas em documentação idônea, a beneficiar o contribuinte em epígrafe. Sua individualização, do mesmo modo, é de clareza solar, já que, conforme tema a seguir, acerca da responsabilidade tributária, os administradores da sociedade entre janeiro de 2018 e julho de 2019, além de possuírem poderes de gerência da MÁXIMA, participavam ou do corpo técnico contábil da fiscalizada ou da direção da emitente das notas de débito.

Por outro lado, intimada em três ocasiões a comprovar, por amostragem, as transferências bancárias feitas pela MÁXIMA, a título de bônus, a determinados consultores, o contribuinte, a despeito de todo o prazo concedido, comprovou-os apenas parcialmente, afetando diretamente, portanto, a verificação das infrações descritas neste TVF.

(...)

Logo, as infrações relativas à glosa de despesas com bonificações a consultores estão sujeitas à multa de 150% para o período de janeiro de 2018 a julho de 2019, e de 112,5% para o intervalo de agosto de 2019 a dezembro de 2020. Este mesmo percentual se aplica aos pagamentos sem causa, que ocorreram a partir de agosto de 2019.

Quanto às penalidades incidentes sobre o tributo anual que deixou de ser declarado e recolhido, incide o percentual de 75%. Já a multa isolada de 50% será discutida no item próximo.

6.2 – TRIBUTAÇÃO ANUAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Optante pelo Lucro Real Anual, obrigando-se assim ao pagamento antecipado do imposto e da contribuição relativos às bases de cálculo estimadas mensais, por meio de balanços de suspensão e redução, o contribuinte deixou de recolhê-los em todo o período ora auditado.

Atente-se ao fato de que esta falta de recolhimento foi observada antes mesmo de lançadas as infrações constatadas neste TVF, sem que o contribuinte realizasse o pagamento dos tributos apurados por estimativa indicados na ECF.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, dispõe o seguinte:

(...)

Portanto, a pessoa jurídica, ao deixar de recolher a estimativa mensal, sujeita-se à multa isolada de 50% do valor apurado, independentemente da cobrança ou não da multa de 75% (com possibilidade de majoração) sobre o imposto ou contribuição determinados anualmente.

Não há que se falar, aqui, na aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, pois tal súmula refere-se tão somente às multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, que hoje se encontra revogado por força da Lei nº 11.488/2007.

Neste sentido a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se pronunciando favoravelmente às multas isoladas com base na atual redação do art. 44, II, b, da Lei nº 9.430/96, conforme o exemplifica a seguinte ementa:

“Acórdão nº 9101002.735 – 1ª Turma – CSRF A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que ‘serão aplicadas as seguintes multas’. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tem ha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.” Em consequência, lançamos de ofício as mencionadas multas, incidentes sobre o imposto devido por estimativa, devidamente apurado e ajustado pelas glosas de despesas constatadas neste TVF, conforme demonstrativo “Multa Isolada pela Falta de Recolhimento por Estimativa”, em anexo.

O item ‘7’ do TVF, cuidou-se da Responsabilidade Solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN.

Considerou-se que os administradores da sociedade respondem solidariamente pelo débito tributário apurado no período em a Lei foi infringida, por meio do registro de despesas baseadas em notas de débito supostamente emitidas pela LÍDER, em momento anterior aos contratos de rateio de despesas. São eles, conforme contratos sociais consolidados em anexo:

- Carlos Augusto Caruzo de Almeida, CPF: 011.280.098-03 e
- Leandro Garcia Rodrigues, CPF: 266.917.738-70.

Acrescentou o Auditor-Fiscal as seguintes considerações:

Observe-se que o Sr. Carlos Augusto Caruzo de Almeida era, além de administrador, contador da sociedade; já o Sr. Leandro Garcia Rodrigues foi sócio da LÍDER e seu diretor na época dos fatos, conforme cláusulas I-1.1 e II-2 da 7ª alteração contratual desta empresa, de dezembro de 2017, e cláusula 7ª do Contrato Social consolidado pela 11ª alteração contratual. Além disso, recebeu desta empresa vultosos adiantamentos de dividendos e empréstimos.

Assim, não há como alegarem, estes senhores, desconhecimento das irregularidades cometidas, as quais, por óbvio, deveriam combater.

O Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 enumera como atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). E, acrescenta, "os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes".

Dentre as recentes alterações promovidas no Código Civil pela Lei nº 13.874, de 20/09/2019, está a que resguarda o patrimônio do titular de empresa individual de responsabilidade limitada. De acordo com o § 7º do art. 980-A, somente o patrimônio social da empresa responderá pelas dívidas da empresa, hipótese em que não se confundirá, em qualquer situação, com o patrimônio do titular que a constitui, ressalvados os casos de fraude.

Por outro lado, o mesmo CTN, em seu artigo 124, I, dispõe, a respeito da responsabilidade solidária de fato:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)” Nesse contexto, a • Líder Franquias e Licenças Ltda, CNPJ: 17.086.101/0001-20 também é responsável solidária, pois, em conluio com a MÁXIMA, emitiu as

notas de débito para que esta diminuísse seus tributos sobre a renda a pagar. Observe-se que, além de pertencerem ao mesmo Grupo Hínode, o interesse comum da LÍDER na emissão das notas também é revelado pelos benefícios causados pelas transferências de numerário recebidas da MÁXIMA, que, ainda que em montante bem inferior às despesas registradas, tinham como justificativa os supostos rateios dos bônus aos assim denominados consultores.

O ajuste doloso de vontades de duas ou mais pessoas para realizar atos ilícitos com fins tributários implica interesse comum no fato gerador e atrai a responsabilidade de que trata o art. 124, I. Vão neste sentido recentes decisões do CARF, como o Acórdão nº 2201-004.632 da 1ª Turma da 2ª Câmara, de 07/08/2018: "Para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em conjunto na situação que o constituiu, isto é, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência. Essa participação comum na realização da hipótese de incidência pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude, conluio".

No mesmo sentido, STJ, AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.055.860 - RS: "Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação". Neste caso, a responsabilidade do artigo 124, I, é devida em função do lançamento de ofício motivado pelo art. 149, VII, do CTN, o que ocorre na presente ação fiscal.

Adicionalmente, deve-se lembrar, segundo relatado anteriormente, que a destinação de tal numerário aos consultores não foi totalmente comprovada.

Além disso, a LÍDER, conforme atas de reuniões extraordinárias de sócio anexas, costumava conceder vultosas antecipações de dividendos e empréstimos aos sócios.

Cientificada dos lançamentos de ofício em 05/10/2023 (fl. 2.980), a empresa e os responsáveis solidários interpuseram a impugnação de fls. 2.999/3.068, mediante a qual apresentaram, em síntese, os seguintes argumentos:

- i) Preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração, em face da ilegitimidade passiva dos Srs. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA e LEANDRO GARCIA RODRIGUES, uma vez que a autoridade fiscal abordou, de forma genérica e sem realizar o devido cotejo com o presente caso, o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018;
- ii) Além disso, não comprovou que as pessoas físicas responsabilizadas agiram com excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato social, nem individualizou suas condutas para imputar-lhes a responsabilidade prevista no art. 135, inciso II, do CTN, à revelia da Súmula nº 430 do STJ;

- iii) O fato de os Srs. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA E LEANDRO GARCIA RODRIGUES serem sócios administradores à época das operações não é pressuposto para lhes atribuir a responsabilidade ora combatida, tampouco afirmar que eles estiveram à frente de todas as decisões tomadas pelas empresas;
- iv) Preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração, pela sua imprecisão e por considerar que foram lavrados por presunção, pois a autoridade fiscal teria desprezado as informações prestadas em sede de fiscalização, bem como toda a documentação constante nos autos e, principalmente, por não ter sido realizada diligência na empresa LÍDER, para se verificarem as operações realizadas e objetos da presente autuação;
- v) É inadmissível que a LÍDER não tenha sido intimada para participar do procedimento fiscalizatório, o que considera imprescindível para demonstrar objetivamente quais foram os critérios de rateio utilizados no período autuado, as notas de débito no período, bem como toda a documentação que suporta o alegado;
- vi) Houve violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, inculpidos pela Constituição Federal no inciso LV de seu artigo 5º;
- vii) No mérito, a regularidade do rateio de despesas, uma vez que a LÍDER e a Impugnante possuem uma verdadeira relação de simbiose que fica absolutamente clara a partir do adequado entendimento de seus papéis;
- viii) Os bônus financeiros, mercadológicos (os pontos podem ser trocados por mercadorias) ou prêmios disponibilizados aos consultores independentes pela LÍDER não tem por base as vendas por eles realizadas ao mercado consumidor, mas sim as compras que efetivam junto aos franqueados. Logo, se estes consultores adquirem os produtos dos franqueados para revenda ou para consumo próprio, tal escolha não afeta o desiderato empresarial do grupo Hinode;
- ix) É incólume o entendimento de que a despesa com bônus pagos a consultores de vendas, ainda que gerida pela LÍDER, mostra-se completamente pertinente à Impugnante, estando intimamente ligada ao exercício de sua atividade econômica geradora de receitas;
- x) Sob a ótica da Impugnante, tais dispêndios encontram-se perfeitamente em linha e subsumidos às definições regulamentadas pelo art. 311 do RIR/2018, considerando sua atividade econômica;
- xi) Um contrato verbal (que possua agente capaz; objeto lícito e possível, determinado ou determinável) é um contrato válido, sendo assim a convenção até então não formalizada entre a LÍDER e a Impugnante mostra-se completamente lícita e atestada por sua posterior ratificação por meio de formalização em instrumento escrito, não padecendo assim de qualquer mácula sob a ótica do Direito Civil;

xii) A partir dessa constatação jurídica, não cabe à autoridade fiscal confrontá-la ou desprezá-la, caso contrário estaria a atuar com base em interpretação fora do limite autorizado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional;

xiii) O critério de rateio estabelecido se mostra crível e sustentável, pois as notas de débitos emitidas pela LÍDER pautam-se em valores por ela efetivamente liquidados junto aos consultores de venda, havendo uma pequena diferença entre o montante de despesas contabilizadas pela franqueadora (competência) a título de bonificação e os valores considerados para apuração do reembolso com base no rateio determinado, o que em nada desnatura ou compromete a realidade dos fatos, qual seja, a existência de dispêndios com Bônus Unilevel, cujas efetivas liquidações (em pecúnia ou produtos Hinode) tornam-se objeto de uma obrigação de pagamento pela MÁXIMA;

xiv) As prestações de contas gerenciais feitas pela LÍDER a MÁXIMA mostram-se suficientes para comprovar a higidez da relação de rateio, até porque sua concretude encontra-se devidamente contabilizada nas duas entidades;

xv) A improcedência da multa qualificada, pois os fundamentos utilizados para a qualificação da multa são os mesmos de que a Autoridade Fiscal lançou mão para a cobrança dos tributos, contudo o “fato gerador” do tributo não se confunde com o “fato gerador” da qualificação da penalidade;

xvi) A autoridade Fiscal apurou a infração por meio de PRESUNÇÃO e INDÍCIOS, o que já é um sinal muito contundente de que a qualificação da penalidade corresponde a um excesso da sua parte, tendo em vista que não comprovou objetivamente que o contrato de rateio e a dedução das despesas eram irregulares;

xvii) A não observância da Lei nº 14.689/2023, que modificou a aplicação da multa de ofício, limitando-a ao patamar de 100% do tributo exigido;

xviii) A referida lei determinou que, desde 21/09/2023, a imputação do percentual de 150% para qualificação da multa de ofício, pautada em conduta dolosa do contribuinte, apenas passou a ser admitida no específico contexto em que haja constatação de reincidência do mesmo tipo de ato pelo contribuinte, ou seja, a prática de outra conduta dolosa (ação ou omissão) pelo contribuinte, se ocorrida no prazo de até 2 anos contados da data de ciência de lançamento anterior ao qual também tenha sido aplicada tal qualificação;

xix) Na medida em que a presente exigência foi lavrada em 02/10/2023 e teve sua ciência pelo contribuinte em 05/10/2023, resta ululante que a limitação recém estipulada se aplica ao presente lançamento, cabendo a redução da multa ao patamar legal de 100%, em caso de manutenção da presente exigência e da qualificação da multa, por força de expressa disposição normativa.

Por fim, foram apresentados os seguintes pedidos:

V. Do Pedido

A única conclusão possível que se obtém após a análise dos fundamentos exposta nesta Impugnação, é no sentido que o Auto de Infração ora impugnado falta o necessário amparo legal que os justifique.

Sendo assim, face ao todo exposto, requer seja conhecida e processada a presente Impugnação, acatando os argumentos consignados, para que seja DADO PROVIMENTO, a fim de:

- i) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;
- ii) preliminarmente, seja reconhecida a ilegitimidade passiva dos sócios Srs. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA E LEANDRO GARCIA RODRIGUES, e, conseqüentemente, declarada a nulidade da autuação em face dos sócios administradores;
- iii) ainda em sede preliminar, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de provas pelo Fisco e por ter se pautado em presunções e indícios; bem como que a ausência da intimação da empresa LÍDER na fase fiscalizatória enseja erros insanáveis na materialização da autuação e na remota hipótese de se entender pela ausência da nulidade do auto de infração, seja determinada ao menos a exclusão da empresa LÍDER do polo passivo da presente autuação;
- iv) caso não seja acolhida a preliminar de nulidade suscitada, no mérito, a defesa seja conhecida e integralmente provida, para o fim de determinar o cancelamento in totum das exigências fiscais de IRPJ/CSLL;
- v) ainda no caso de manutenção das exigências perpetradas, seja afastada a qualificação da multa de ofício aplicada aos lançamentos de IRPJ/CSLL; ou na remota hipótese de se entender pela manutenção da qualificação da multa de ofício, seja aplicada Lei nº 14.689/2023, alterando o percentual da multa qualificada de 150% para 100%.

Por fim, se houver a necessidade de reforçar ainda mais os fatos e argumentos aqui expostos, protestam os Impugnantes pela posterior produção de todas as provas em direito admitidas, tais como a juntada de documentos, realização de diligência pela autoridade preparadora e anexação de eventuais pareceres e laudos elaborados por profissionais especializados.

Em sessão de 29 de abril de 2024, a 3ª TURMA/DRJ03 julgou a impugnação do contribuinte procedente em parte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/07/2019

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

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

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/07/2019

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A fase do procedimento fiscal que antecede ao lançamento é regida pelo princípio inquisitório; somente com a impugnação é que se instaura a fase litigiosa do processo, em que é dado ao sujeito passivo amplo direito ao exercício do contraditório e da ampla defesa, sendo descabido se falar em prejuízo de defesa do contribuinte.

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

O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um "sócio-gerente", quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa.

Restando demonstrado que possui poderes de gestão e demonstrada a efetiva atuação conjunta de diferentes empresas, deve recair a responsabilidade

tributária sobre os sócios ou administradores com poderes de gestão das pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico.

MULTA QUALIFICADA. ALTERAÇÃO. ART. 8º DA LEI Nº 14.689, DE 2023. REDUÇÃO PARA 100%.

A prática da simulação com o propósito de dissimular - intuito doloso - no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício. Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

Não havendo reincidência, a multa qualificada é reduzida para 100%, desde que a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 esteja configurada, individualizada e comprovada, como ocorreu neste caso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, MÁXIMA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA, AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA e LEANDRO GARCIA RODRIGUES e LÍDER FRANQUIAS E LICENÇAS LTDA apresentaram recurso voluntário no qual basicamente reitera todos os seus argumentos de defesa com os seguintes tópicos:

II. DAS PRELIMINARES

II.A) DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR AUSÊNCIA ANÁLISE DO CONJUNTO PROBATÓRIO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL;

(...)Ante todo o exposto, perfaz medida de rigor que a decisão recorrida seja declarada NULA, em razão da ausência do devido cotejo ao conjunto de provas, bem como ante a frágil fundamentação contida no bojo do decisum, sendo medida de rigor que os autos sejam remetidos à instância inferior para a prolação de nova decisão.

II.B) DO DIRECIONAMENTO ÀS PESSOAS FÍSICAS DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

(...)Pois bem. As considerações acima delineadas, demonstram, acertadamente, a I. Autoridade Fazendária não foi capaz de reunir motivos suficientes para caracterizar a infração supostamente incorrida pelos Srs. Carlos Augusto Caruzo de Almeida e Leandro Garcia Rodrigues, sendo certo que a mera condição de sócio não tem o condão de atribuir a responsabilidade imputada, como pretende-se no caso em tela.

Por todo o exposto, resta clarividente a necessária reforma do decisum, a fim de que se reconheça a ilegitimidade da inclusão do SR. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA E LEANDRO GARCIA RODRIGUES no polo passivo do Auto de Infração questionado, sob pena de nulidade.

Na hipótese remota deste E. Conselho Administrativo assim não entender, impõe-se registrar que pelos argumentos a seguir delineados, que a autuação rechaçada também não merece prosperar, consoante restará esclarecido a seguir.

II.C) DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA SUA IMPRECISÃO

(...)Por todo o exposto, não restam dúvidas quanto à necessária reforma da decisão recorrida, a fim de que se reconheça a nulidade do Auto de Infração ora questionado, sob pena de que se confirme e/ou perpetue a violação aos princípios orientadores do devido processo legal.

Portanto, a presunção da ilegalidade do rateio de despesas viola os princípios da ampla defesa e contraditório, bem como que a ausência da intimação da empresa LÍDER acarreta prejuízos irreparáveis à materialização do presente Auto de Infração; de modo que o presente Recurso Voluntário deverá ser provido para que seja reconhecida a nulidade ora pleiteada.

Subsidiariamente, na remota hipótese de se entender pela ausência de nulidade do Auto de Infração, requer seja determinada a exclusão da empresa Líder do polo passivo, tendo em vista que ela foi incluída na autuação com base no artigo 124, inciso I do CTN, fato este contraditório com sua ausência no processo fiscalizatório.

III. DO MÉRITO – DA REGULARIDADE DAS OPERAÇÕES AUTUADAS

(...)Pois bem. Feita a breve síntese, pelos argumentos a seguir delineados, restará esclarecido que a orientação adotada no decisum não merece prosperar, pois, diferente da interpretação conferida, os critérios de rateio restaram previamente firmados, refletindo, assim, na legitimidade das deduções na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, procedidas pela Recorrente, Máxima.

III.1. O GRUPO HINODE E A ORGANICIDADE DO SEU MODELO COMERCIAL

(...)Feitos esses esclarecimentos conceituais e fáticos quanto à dinâmica das operações do Grupo Hinode, bem como dos bônus atrelados às suas atividades, os Recorrentes passarão a demonstrar que não há que se falar em qualquer irregularidade no rateio de despesas realizado, o que ensejará a reforma da decisão recorrida e, por consequência, o cancelamento integral da autuação. Vejamos.

III.2. DO RATEIO DE DESPESAS FIRMADO

III.2.1. O ACORDO VERBAL E SUA POSTERIOR RATIFICAÇÃO

Ante o exposto, não há dúvidas de que a decisão recorrida carece de reparos neste ponto, sendo medida de rigor o reconhecimento da validade dos instrumentos contratuais celebrados pela Máxima e Líder, ora Recorrentes, tratando-se de mera ratificação de contrato verbal preexistente.

III.2.2. CRITÉRIOS ESTABELECIDOS PARA O RATEIO E SUA VALIDADE

(...)À vista das considerações acima delineadas, não há como se admitir que a relação de rateio estabelecida entre a Máxima e a Líder, ora Recorrentes, seja inexistente ou não comprovada.

Muito pelo contrário, resta inequívoco que a incorrência das despesas com bonificações pela Líder, mediante a adoção de um critério objetivo e razoável para determinação do rateio (Bônus Unilevel), além da completa pertinência deste dispêndio para com a atividade econômica da Máxima, amparando os rateios realizados, o que reforça necessária reforma da decisão ora recorrida.

III.2.3. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL DAS DESPESAS COM BÔNUS

(...)Diante dos esclarecimentos quanto à dinâmica dos pagamentos incorridos pela Líder aos consultores e, também, suas respectivas particularidades, restam sanadas as apontamentos realizados pelo I. Julgador a quo, sendo medida de rigor a reforma da decisão ora recorrida, culminando, assim, na desconstituição da glosa em face as dedutibilidades procedidas na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

IV. IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA

(...)Por tudo o quanto aqui exposto e pela parca acusação fiscal, conclui-se que não há ângulo pelo qual se consiga aceitar a ocorrência de fraude e conluio presentes no cenário vivenciado pelas Impugnantes. Para admiti-los seria necessário empregar, como fez a autoridade fiscal, uma linha de interpretação totalmente teratológica, que beira o escárnio.

É de rigor, portanto, a reforma da decisão recorrida, culminando na desqualificação da multa qualificada aplicada, sendo certo que, diferente da interpretação conferida pelo I. Julgador, o pressuposto dessa qualificação não pode ser vislumbrado em quaisquer das autuações de que aqui se cuida.

V. DO PEDIDO

Face ao exposto, requer seja recebido e processado o presente Recurso Voluntário, acatando-se os argumentos consignados e, consequentemente, DANDO PROVIMENTO para:

(i) i) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida em razão da ausência do devido cotejo ao conjunto de provas, bem como ante a frágil fundamentação contida no bojo do decisum, sendo medida de rigor que os autos sejam remetidos à instância inferior para a prolação de nova decisão, sendo certo que a correlata nulidade apenas não deverá ser pronunciada caso este Conselho

possa decidir o mérito favoravelmente ao sujeito passivo, em conformidade com o §3º do art. 59 do Decreto n. 70.235/72;

ii) ainda em sede preliminar, seja reconhecida a ilegitimidade passiva dos sócios Srs. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA E LEANDRO GARCIA RODRIGUES, e, consequentemente, declarada a nulidade da autuação em face dos sócios administradores;

iii) de igual modo, ainda em caráter preliminar, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de provas pelo Fisco e por ter se pautado em presunções e indícios; bem como que a ausência da intimação da empresa LÍDER na fase fiscalizatória enseja erros insanáveis na materialização da autuação e na remota hipótese de se entender pela ausência da nulidade do auto de infração, seja determinada ao menos a exclusão da empresa LÍDER do polo passivo da presente autuação;

iv) caso não seja acolhida as preliminares de nulidade suscitadas, no mérito, que o Recurso Voluntário seja integralmente provido para o fim de determinar o cancelamento in totum das exigências fiscais de IRPJ/CSLL;

v) ainda, no caso de manutenção das exigências perpetradas, seja afastada a qualificação da multa de ofício aplicada aos lançamentos de IRPJ/CSLL.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator

DO RECURSO DE OFÍCIO

No que diz respeito ao Recurso de Ofício este deve ser conhecido por respeitar o valor de alçada e, no mérito entendo por negar-lhe provimento pelos mesmos fatos e fundamentos jurídicos insertos no Acórdão recorrido, pelo que faço nos termos do artigo 114, parágrafo 12 do RICARF nos seguintes termos, *in verbis*:

Como se vê, as regras para aplicação da multa qualificada foram alteradas, de modo que ficam restritas a:

a) 100%, se restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, ou

b) 150%, se houver reincidência no prazo de 2 anos.

Não há alusão à reincidência, neste caso, de modo que a multa de 150% deve ser reduzida para 100%.

O CARF autoriza a aplicação da multa qualificada em casos de fraude e sonegação, conforme ementa a seguir:

“(…)

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. OMISSÃO DE RECEITA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. SIMULAÇÃO.

Submeter à tributação receita bruta em valor inferior aos recursos provenientes da venda de mercadorias, ocultando do fisco a verdadeira base de cálculo da obrigação tributária constitui conduta que justifica a aplicação de multa qualificada. A interposição fraudulenta de pessoas e a simulação também são condutas que configuram as hipóteses de fraude e sonegação, capazes de determinar a qualificação da multa proporcional de ofício para 150%.

(...) (Ac nº 1402-001.520) (negritei)

Restou configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa, sendo inviável se afastar, da análise dos autos, as hipóteses de que cuidam os dispositivos supra, posto que as infrações descritas resultaram de conluio e fraude, devendo a multa qualificada ser reduzida para 100%.

Sendo assim, pelas razões acima expostas, é de se manter os termos do Acórdão recorrido e negar provimento ao Recurso de Ofício.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma da Portaria MF nº 1.634/2023.

Demais disso, observo que o recurso das partes (Máxima Logística e Distribuição LTDA, Carlos Augusto Caruzo de Almeida, Leandro Garcia Rodrigues e Líder Franquias e Licenças LTDA), é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR AUSÊNCIA ANÁLISE DO CONJUNTO PROBATÓRIO E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A priori, vale destacar que as recorrentes suscitarão preliminar de nulidade da decisão recorrida por ausência análise do conjunto probatório e fundamentação legal nos seguintes termos, *in verbis*:

Em que pese o emprego da boa técnica, restará esclarecido pelos fundamentos a seguir delineados que a decisão está eivada de vício, seja pela ausência de fundamentação legal e/ou precária análise do conjunto probatório apresentado, o que implica no necessário reconhecimento de sua nulidade.

A controvérsia em análise cinge-se em averiguar a legitimidade das deduções, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores remetidos pela Máxima, ora Recorrente, a título de reembolso de despesas decorrentes de atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico

(Líder).

(...)Para tanto, foram apresentados documentos em sede de Impugnação (fls. 2.999/3.068), como também em sede de Aditamento à Impugnação (fls. 3.126/21.094), a fim de corroborar os fundamentos expostos acima.

No entanto, em que pese a diligência e cautela das Recorrentes em não deixar dúvidas quanto à legalidade das operações por meio da apresentação de documentos, o I. Julgador a quo, quando do julgamento da Impugnação, deixou de apreciar, acertadamente, o conjunto de provas acostado, o que não se pode admitir.

(...)Pois bem. Ocorre que, diferente do esperado, o I. Julgador a quo, ao analisar o contexto tratado na lide, não se debruçou sobre o conjunto probatório relacionado, o que certamente implica na relativização do pleno exercício do direito à ampla defesa e contraditório, entre outros princípios orientadores do processo administrativo tributário.

Sem dúvidas, a análise conjunta da documentação acostada permitiria o correto esclarecimento quanto à dinâmica das operações entre a Máxima e a Líder, conduzindo, acertadamente, ao desmonte do cenário remontado pela Ilma. Autoridade Fiscal.

(...)Ante todo o exposto, perfaz medida de rigor que a decisão recorrida seja declarada NULA, em razão da ausência do devido cotejo ao conjunto de provas, bem como ante a frágil fundamentação contida no bojo do decisum, sendo medida de rigor que os autos sejam remetidos à instância inferior para a prolação de nova decisão.

Entendo que não há motivos para acolher a preliminar suscitada.

Após a análise da decisão recorrida não vislumbro qualquer razão para acolher a preliminar de nulidade por alegação de ausência de análise do conjunto probatório e

fundamentação legal na ideia de que tal fato pudesse ter maculado o direito de ampla defesa e contraditório conforme pontuaram as recorrentes.

Em que pese as diversas ponderações das recorrentes, a decisão analisou a documentação acostada na exata medida de formar a sua convicção com o enfrentamento da matéria de mérito a respeito da legitimidade das deduções, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL entendendo por julgar improcedente as respectivas alegações.

O fato do julgador não ter concluído pelo acolhimento da tese contida na impugnação da forma como pretendida pelos apelantes e da forma que estes valoram as provas inseridas nos autos, não significa exatamente que elas não foram avaliadas, apenas que o julgador teve fundamentos e motivos distintos daqueles que o recorrente entende como primordiais ao conhecimento do seu apelo, porém tal hipótese, por óbvio é insuficiente para considerar a relativização do direito de defesa e contraditório, conforme defendeu a parte recorrente.

Vale destacar ainda, que o Termo de Início do Procedimento Fiscal foi devidamente subscrito por auditor competente, portanto, profissional legítimo para proceder e impulsionar a fiscalização, razão pela qual não há qualquer vício a ponto de atrair a nulidade, bem como houve no curso de todo o processo o respeito ao direito de ampla defesa e contraditório para todos as partes recorrente. Assim, não se verifica qualquer hipótese do artigo 59 do Decreto Lei 70235/72, *in verbis*:

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 consequência.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Sendo assim, entendo que todos os atos foram lavrados por pessoas competentes, não houve qualquer mácula ou prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório, portanto, ainda que os recorrentes entendam que o voto condutor do acórdão recorrido deixou de apreciar, acertadamente, o conjunto de provas acostado, implica que as provas foram analisadas e a

conclusão por entendimento diverso do pretendido pelo recorrente não é suficiente para acolher a preliminar suscitada.

Logo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA SUA IMPRECISÃO

As recorrentes também alegaram nulidade do Auto de Infração por eventual imprecisão nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)Verifica-se, de pronta, que além do posicionamento exarado estar pautado em motivações de ordem extremamente genérica, o I. Julgador a quo deixou de se debruçar sobre os principais aspectos suscitados na preliminar referente a nulidade do Auto de Infração.

Como sinalizado, a orientação adotada na decisão recorrida carece de reparos. Pois, pelas razões a seguir delineadas, restará esclarecido que o Auto de Infração ora questionado é insubsistente, haja vista o inequívoco emprego da PRESUNÇÃO para a consecução do procedimento fiscal ora questionado. Vejamos.

(...)Por todo o exposto, não restam dúvidas quanto à necessária reforma da decisão recorrida, a fim de que se reconheça a nulidade do Auto de Infração ora questionado, sob pena de que se confirme e/ou perpetue a violação aos princípios orientadores do devido processo legal.

Portanto, a presunção da ilegalidade do rateio de despesas viola os princípios da ampla defesa e contraditório, bem como que a ausência da intimação da empresa LÍDER acarreta prejuízos irreparáveis à materialização do presente Auto de Infração; de modo que o presente Recurso Voluntário deverá ser provida para que seja reconhecida a nulidade ora pleiteada.

Subsidiariamente, na remota hipótese de se entender pela ausência de nulidade do Auto de Infração, requer seja determinada a exclusão da empresa Líder do polo passivo, tendo em vista que ela foi incluída na autuação com base no artigo 124, inciso I do CTN, fato este contraditório com sua ausência no processo fiscalizatório.

No entanto, após analisar o Acórdão, entendo que há na fundamentação da decisão recorrida motivação suficiente para a sua conclusão, isso porque os julgadores não estão obrigados a responder todas as alegações apontadas na impugnação, quando já tenha encontrado motivos suficientes para fundar a decisão, nem se obriga a ater-se aos fundamentos indicados por ela e tampouco responder um a um todos os argumentos apresentados.

Não há razão à recorrente ao afirmar que a decisão não analisou os argumentos de defesa. Todos os pontos relevantes e controversos para o deslinde da questão, sejam preliminares ou de mérito foram apreciados pelo órgão julgador de primeira instância, conforme decisão.

Assim, em relação à alegação de a decisão recorrida não ter analisado todos os argumentos carreados aos autos pela recorrente, a jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

No mesmo sentido já se pronunciou este CARF:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

ATO ADMINISTRATIVO REGULARMENTE EMITIDO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O ato administrativo de exclusão do Simples Nacional que obedece a todos os requisitos essenciais de validade legal, expondo de forma clara e precisa o motivo da exclusão a que se refere, permite o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao interessado e atende aos princípios constitucionais.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A fase litigiosa do procedimento administrativo somente se instaura com a manifestação de inconformidade ao ato administrativo de exclusão, momento em que poderá ser exercido plenamente o direito de defesa, no qual serão considerados os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as provas apresentadas. Constatado que o procedimento fiscal cumpre os requisitos da legislação de regência, proporcionando a ampla oportunidade de defesa, resta insubsistente a preliminar de nulidade suscitada.

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. JULGADOR DEVE MOTIVAR A DECISÃO CONFORME SEU CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a rebater todos os argumentos apresentados na peça defesa, devendo decidir de forma motivada e fundamentada. (...)

(Processo 10855.724965/2017-41, Acórdão 1001-003.483 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA Extraordinária, Sessão de 8 de agosto de 2024)

No que tange a ausência de intimação da empresa Líder na fase inquisitória, conforme mencionado no voto condutor do Acórdão recorrido, tal fato não macula o direito de ampla defesa e contraditório, tendo em vista que a autoridade fiscal por meio das diligências até ali perpetradas encontrou elementos suficientes para implicar a autuação da referida empresa, razão pela qual andou bem o relator do voto condutor quando afirma, *in verbis*:

(...) Resta evidente, da leitura do TVF, que a autuação não se baseou em presunções, mas sim em uma detalhada análise dos registros contábeis e dos negócios celebrados pelos sujeitos passivos. Foi por meio desse trabalho técnico e independente, respaldado na legislação tributária e nos princípios contábeis, que a Fiscalização constituiu o crédito tributário, exatamente como prevê o art. 142 do CTN.

Sendo assim, não têm fundamento as arguições de nulidade no sentido de que autuação foi lavrada por presunção de ilegalidade, tampouco de que a não

realização de diligência na empresa LÍDER macularia o lançamento, por pertencerem ao mesmo grupo econômico.

Isto porque não existe previsão legal para que todas as empresas integrantes de um grupo econômico sejam diligenciadas para que se verifique o cometimento de infrações, além do que a autuada foi intimada, no curso do procedimento fiscal, a apresentar a documentação e esclarecimentos pertinentes.

(...)Isto posto, considerando que as Impugnantes (incluída a empresa LÍDER) apresentou sua minuciosa e detalhada peça de defesa em tempo hábil, instaurando regularmente o contraditório, tendo se defendido amplamente em seu arrazoado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, assim como demonstrou perfeitamente a compreensão dos fatos, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Logo, como a d. DRJ enfrentou adequadamente todos os pontos colocados em debate, nos limites necessários ao deslinde do feito, não há, nenhum dos vícios apontados pela Recorrente.

Sendo assim, rejeito a nulidade suscitada.

E, no que diz respeito ao pedido subsidiário para que seja determinada a exclusão da empresa Líder do polo passivo, tendo em vista que ela foi incluída na autuação com base no artigo 124, inciso I do CTN, fato este contraditório com sua ausência no processo fiscalizatório, entendo que a responsabilidade da referida empresa deve ser mantida nos termos do Auto de Infração por estarem presentes os elementos configuradores da responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN.

Sobre esse tema, foi recentemente editado o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018 (PN 4):

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.**

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Segundo o PN 4, o interesse comum a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN ocorre na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto no ato lícito que gerou a obrigação tributária como no ilícito que a desfigurou. Em tese, o cometimento em conjunto de ilícito tributário com o contribuinte ou responsável tributário pode configurar a responsabilidade tributária solidária.

No presente caso, restou bastante clara a participação ativa da empresa recorrente e da empresa LÍDER nos atos descritos no auto para dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores remetidos pela MÁXIMA a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico (LÍDER), portanto, o lançamento em si foi pela glosa das despesas em razão de contratos que foram efetivamente considerados simulados, uma vez que foram subscritos em momento posterior para dar aparência de legitimidade das operações realizadas de forma "descoberta" entre janeiro de 2018 a julho de 2019.

Tanto é verdade que a glosa dos pagamentos advindos do contrato de rateio de despesas foi mantida vez que "não podem ser deduzidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por não possuírem qualquer relação com a atividade da recorrente; não são necessárias ou não foram comprovadas, e por não

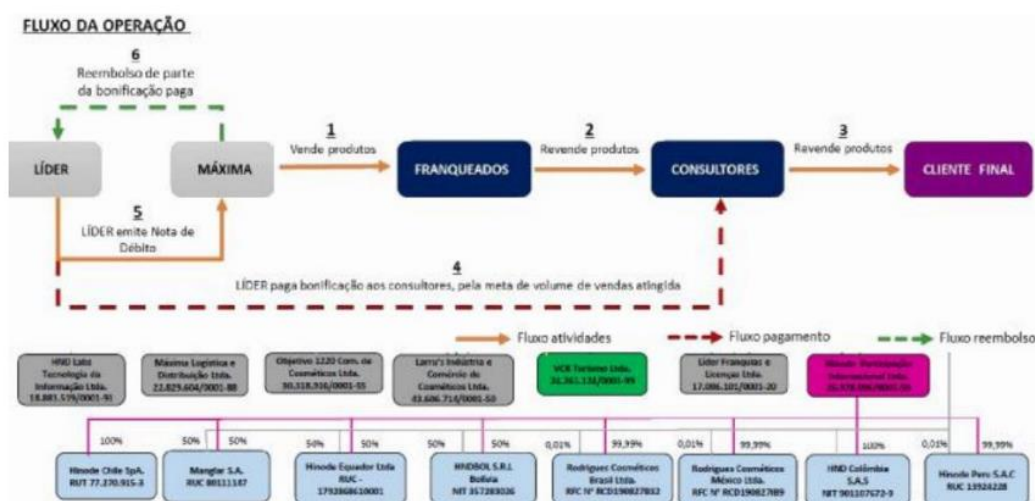
ter sido comprovada a efetiva prestação do serviço, mediante apresentação da documentação hábil e idônea.

Assim, como se verificou a participação ativa da Líder na infração referente à glosa das despesas e, nos termos do já citado PN 4, para a responsabilização tributária solidária deve-se "comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo", vislumbro essa participação consciente na infração em tela (dedução indevida de despesa com base em contrato pós datado - simulado), se configura o nexo jurídico necessário para a configuração da responsabilidade solidária.

Assim, entendo que a responsabilidade solidária da empresa Líder Franquias e Licenças Ltda, (CNPJ: 17.086.101/0001-20) deve ser mantida nos termos do artigo 124, inciso I do CTN.

MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, conforme termos do Acórdão recorrido, o ponto controvertido da demanda reside na possibilidade de dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores remetidos pela MÁXIMA a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico (LÍDER), foi anexado uma figura explicativa da operação que passo a reproduzir para melhor entendimento do tema:



Nesse sentido, segundo a reprodução acima, a empresa recorrente vendia produtos para franqueados e consultores e a respectiva bonificação era efetuada pela empresa Líder em razão do atingimento do volume de vendas. Nessa estrutura, após o pagamento da bonificação, a empresa Líder emitia notas de débitos para que a empresa Máxima procedesse o reembolso de sua parte em prestígio a um contrato de Rateio de Despesas das bonificações adimplidas.

Vale destacar ainda, conforme relatado: *Trata-se de impugnação contra os Autos de Infração de IPPJ e CSLL (fls. 2/14 e 16/26), referentes aos períodos de apuração 2018 e 2019, lavrados em desfavor do contribuinte acima qualificado, tendo sido constituído o crédito tributário adiante especificado, aplicada a multa de ofício no percentual de 150%:*

Processo	Documento de Lançamento	Valor
13136-721.162/2023-96	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 251.937.571,29
13136-721.162/2023-96	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 90.721.624,34
Total		R\$ 342.659.195,63

Consta do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 28/60 que o procedimento fiscal teve por **objeto principal o exame da dedutibilidade de despesas pelo não atendimento de requisitos do contrato de “cost sharing” entre empresas de um mesmo grupo econômico.**

O relatório esclarece ainda que (...) *Já as cobranças decorrentes dos ajustes de ofício e respectivas penalidades para o período de 01/08/2019 a 31/12/2020 e multas isoladas por estimativas mensais pertinentes a todo o período autuado, encontram-se nos autos de infração constantes do Processo Administrativo nº 10600.728166/2023-83, o qual, além de exigências de IRPJ/CSLL, também versa sobre acusação de Pagamento Sem Causa com lançamento de IRRF (art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981/95) e cobrança de valores por divergência entre ECF e DTCF (2018 e 2020), as quais foram combatidas no referido processo.*

Dessa forma, após analisar os fundamentos do Recurso os contribuintes apenas repetem os mesmos argumentos insertos na Impugnação e, por entender pela impossibilidade de dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores remetidos pela MÁXIMA a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico (LÍDER), com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator, adoto os seguintes fundamentos que passam a compor a presente decisão, *in verbis*:

II. Do mérito. Da irregularidade das operações autuadas.

Conforme consta da peça impugnatória, para os montantes glosados até 31/07/2019, as exigências tributárias decorrentes, com exceção das multas isoladas por inadimplementos de estimativas mensais, encontram-se albergadas no presente processo. Já as cobranças decorrentes dos ajustes de ofício e respectivas penalidades para o período de 01/08/2019 a 31/12/2020 e multas isoladas por estimativas mensais pertinentes a todo o período autuado, encontram-se nos autos de infração constantes do Processo Administrativo nº 10600.728166/2023-83, o qual, além de exigências de IRPJ/CSLL, também versa sobre acusação de Pagamento Sem Causa com lançamento de IRRF (art. 61, § 1º,

da Lei nº 8.981/95) e cobrança de valores por divergência entre ECF e DTCF (2018 e 2020), as quais foram combatidas no referido processo.

Consoante o TVF, o procedimento fiscal teve por objetivo, em síntese, analisar a forma, fatos e circunstâncias do conjunto das operações que deram origem à contabilização das despesas de “cost sharing”. Ao se examinarem os registros no LALUR e no LACS, contidos nas ECFs, constataram-se, frente ao conjunto de documentos, fatos e evidências, a apropriação de expressivos valores indevidamente deduzidos do lucro contábil, não adicionados à base tributável de IRPJ e CSLL.

A respeito da infração ‘2.1 - Despesas não dedutíveis’, foi constatada, na ECF do contribuinte, a escrituração de débitos na conta contábil de resultados nº ‘510203001 – BONIFICAÇÕES CONSULTORES’, classificada como Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica, nos valores de R\$ 289.318.410,90, R\$ 102.731.250,91 e R\$ 46.443.814,45, em 2018, 2019 e 2020, respectivamente, conforme seguinte demonstrativo:

Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica, dos valores de R\$ 289.318.410,90, R\$ 102.731.250,91 e R\$ 46.443.814,45, em 2018, 2019 e 2020, conforme seguinte demonstrativo:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor
31/12/2018	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	289.318.410,90
31/01/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	11.762.288,24
28/02/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	9.157.843,23
31/03/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	9.611.040,32
30/04/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	8.672.213,70
31/05/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	10.666.152,42
30/06/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	9.370.414,09
31/07/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	8.451.568,63
31/08/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	4.613.326,11
30/09/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	7.192.963,77
31/10/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	7.319.159,19
30/11/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	8.053.084,98
31/12/2019	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	7.861.196,23
31/01/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	2.953.801,86
29/02/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	2.981.904,02
31/03/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	2.412.384,01
30/04/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	2.448.942,65
31/05/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	3.483.100,62
30/06/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	4.450.206,86
31/07/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	4.982.369,31
31/08/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	5.051.250,78
30/09/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	4.957.452,88
31/10/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	4.429.475,96
30/11/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	4.106.574,17
31/12/2020	510203001	BONIFICACOES CONSULTORES	D	4.186.351,33

Essas despesas tiveram como contrapartida a conta de passivo nº ‘210102005 - RELAC - LÍDER LICENCAS E FRANQUIAS LTDA.’

Instada a oferecer justificativas para o registro de montantes tão expressivos, a fiscalizada apresentou um “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas”, que supostamente ratificava um acordo verbal estabelecido entre LÍDER e MÁXIMA, conforme cláusula 2.6, para determinar os valores dos repasses da MÁXIMA à LÍDER para o ano de 2018. Tal acordo indicaria também as condições, sanções e obrigações de cada parte, e teria sido firmado em 01/08/2019, apesar de se

referir a eventos passados. Os pagamentos deveriam ser feitos em 20 parcelas mensais, a primeira no valor de R\$ 16.900.000,00, a vencer em 30/08/2019, e as demais, nos meses subsequentes, no valor de R\$ 15.000.000,00 cada, com exceção da última, que seria de R\$ 2.418.410,90, o que corresponderia a 35% dos bônus pagos pela LÍDER. Tais pagamentos deveriam ser precedidos de notas de débito correspondentes ao valor reembolsável, e caso não cumpridos, estariam sujeitos à atualização monetária.

Da mesma forma, se apresentou o “Contrato de Rateio de Despesas”, também assinado em 01/08/2019, que teria estabelecido as condições, procedimentos e percentuais para tais repasses, ocorridos a partir de janeiro de 2019. O percentual de rateio estabelecido foi de 25%, e os pagamentos deveriam ser feitos 60 dias após emitidas as notas de débito pela LÍDER, estando sujeitos também à atualização monetária.

Já para o ano de 2020, apresentou-se o “Primeiro Termo Aditivo ao Contrato de Rateio de Despesas”, assinado em primeiro de janeiro daquele ano, que basicamente incorporava as regras do “Contrato de Rateio de Despesas” de 2019, mas determinando um percentual de rateio de 12,7% para os meses de 2020.

Ainda na mesma ocasião, apresentou-se a planilha “Base Rateio de Despesas.xlsx”, na qual se relacionavam as despesas da LÍDER com bônus mensais a consultores, acompanhadas dos valores “cobrados” da MÁXIMA apurados segundo os percentuais estipulados em acordos firmados entre as duas empresas.

A partir deste ponto, a autoridade fiscal pontuou as seguintes inconsistências:

Para o ano de 2018, é de se estranhar a emissão destas notas de débito com base simplesmente em acerto verbal, que haveria de ser supostamente ratificado apenas no ano seguinte. Na verdade, o “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas”, referente a esse ano, conforme sua cláusula 4.1, determinava que estas notas deveriam ser emitidas mensalmente apenas a partir de agosto de 2019, com base nos pagamentos fixados para o referido período (cláusula 4.2). Não obstante, a MÁXIMA registrou, na ECD, de uma só vez, em 31/12/2018, o total representado por estas notas, ainda que sem sustentação em nenhum documento formalizado.

Para os demais anos, causava espécie a emissão de notas de débito pela LÍDER, datadas ao fim de cada mês de competência, sendo que os contratos ofereciam à LÍDER um prazo de 20 dias após encerrado o período de competência para a sua emissão. Relativamente aos sete meses iniciais de 2019, cabe reafirmar que é irregular a escrituração, pela MÁXIMA, de notas de débito sustentadas apenas em suposto acordo verbal.

Relativamente aos demonstrativos e comprovantes bancários dos pagamentos da MÁXIMA à LÍDER, é digno de nota que nenhum destes corresponde a algum valor constante das chamadas notas de débito, ou mesmo de valores estabelecidos no “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas” de 2018.

E, contrariamente ao estipulado nos já mencionados acordos e contratos, não se escriturou nenhuma atualização monetária em função dos supostos atrasos nos pagamentos na conta 210102005, já que as transferências de recursos de uma à outra empresa, mesmo considerando-se o total remetido até 2022, são substancialmente inferiores ao que foi fixado em tais documentos. (grifou-se)

Os Impugnantes discorreram, em sua peça de defesa, sobre a organicidade do modelo comercial do Grupo HINODE, que realiza atividade de venda de produtos em marketing multinível, detalhando seu fluxo operacional (conforme o diagrama abaixo). O intuito foi o de demonstrar que a LÍDER e a MÁXIMA não poderiam, do ponto de vista econômico e empresarial, ser consideradas entidades autônomas e desvinculadas, havendo uma verdadeira relação de simbiose entre elas, com o exercício dos papéis a elas designados.

(...)Acerca da segregação de funções entre as entidades empresariais do Grupo HINODE, pontuaram que se inicia por seu ramo industrial (LARRU's), passando pelos canais de distribuição próprios (MÁXIMA, empresa atacadista) e terceirizados (franqueados), sendo este tutelado por uma empresa de licenciamento de marca e franquias (LÍDER – franqueadora e gestora dos consultores de vendas), além de uma pessoa jurídica responsável por efetivar vendas diretas de produtos descontinuados no sistema multinível por meio de e-commerce (OBJETIVO).

Defenderam ser incontestável a pertinência de gastos incorridos com a força de vendas dos produtos da marca HINODE à atividade da MÁXIMA. A escolha empresarial da LÍDER para exercer o papel de gestora dos consultores de vendas (Doc. 02 – Contrato de Credenciamento) e efetivar o pagamento das respectivas bonificações/premiações aos consultores, seria uma decorrência lógica da segregação de funções acima explicitada, mas nada impediria que tal gestão fosse realizada pela MÁXIMA, se assim fosse decidido pelo corpo diretivo do grupo HINODE, com rateio da respectiva despesa para a LÍDER.

Complementaram que o foco da HINODE está nas vendas realizadas pelas redes de consultores credenciados. Pelo formato do negócio, cada consultor tem capacidade de aumentar seus ganhos e reduzir seus esforços na medida em que atrai mais consultores para a sua rede e as mantém ativas.

As compras efetivadas pelos consultores independentes de vendas junto aos franqueados é que acabam por catapultar as aquisições de produtos destes junto à MÁXIMA.

Trata-se de uma relação de causa e efeito em termos econômicos, pelo que arguíram que o reembolso praticado pela MÁXIMA à LÍDER, relativo às bonificações que esta paga aos consultores, por conta das compras realizadas por estes junto aos franqueados, caracteriza-se como despesa usual, normal, necessária à sua atividade atacadista, nos termos do art. 311 do RIR/2018.

Por fim, defenderam que a despesa com bônus pagos a consultores de vendas, ainda que gerida pela LÍDER, mostra-se completamente pertinente à MÁXIMA, e também é intimamente ligada ao exercício de sua atividade econômica geradora de receitas.

Não merecem prosperar, todavia, as alegações supra, uma vez que, ainda que façam parte do mesmo grupo econômico e exerçam atividades complementares dentro da cadeia operacional descrita acima, considerar as despesas com bônus pagos a consultores de vendas, mecanismo de incremento de vendas gerido por outra empresa (LÍDER), como tendo sido incorridas pela MÁXIMA, de fato representa afronta ao princípio da entidade, insculpido no art. 4º da Resolução CFC nº 750/93, já revogada¹.

Referido postulado 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 (a exemplo do grupo econômico), com ou sem fins lucrativos.

Dessa forma, não prospera o argumento de que a LÍDER e a MÁXIMA não poderiam, do ponto de vista econômico e empresarial, ser consideradas entidades autônomas e desvinculadas, e de que a “relação de simbiose entre elas” justificaria a dedução, pela segunda, das despesas incorridas pela primeira.

Vê-se que o ponto central da questão controvertida reside na possibilidade de dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores remetidos pela MÁXIMA a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico (LÍDER).

Passa-se a examinar a questão à luz legislação aplicável à matéria, tal como o art. 123 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) e os arts. 265 e 311 do Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), abaixo reproduzidos, com vistas a se averiguar se as despesas contratadas por uma pessoa jurídica podem ser consideradas despesas operacionais dedutíveis por outra unidade econômica, personificada juridicamente e participante do mesmo grupo empresarial, em função de rateio estipulado entre as partes (convenção particular):

(...)Vê-se que o art. 265 supra impõe que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as operações da empresa, os resultados apurados em suas atividades no território nacional e no exterior.

Tem-se como basilar, ainda, o art. 311 do RIR/2018, 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.

Acerca da avença realizada entre a MÁXIMA e a LÍDER, inicialmente verbal e depois formalizada mediante o “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas”, o “Contrato de Rateio de Despesas” e o “Primeiro Aditivo ao Contrato de Rateio de Despesas”, trata-se de contrato de Cost Sharing, sobre o qual discorreu o Auditor-Fiscal no TVF, nos seguintes termos:

O “Cost Sharing” ou contrato de rateio de custos é um contrato constituído por empresas que possuem interesse comum de compartilharem os custos de atividades-meio dos seus negócios: uma empresa (que pode ter sido criada para esse fim ou não) centraliza atividades-meio (marketing, jurídico, RH, contabilidade etc.) que possui em comum com outras empresas, sejam elas pertencentes ou não a um grupo econômico e, como consequência, essas empresas passam a compartilhar os custos decorrentes destas atividades².

O rateio de despesas ou compartilhamento de custos, propriamente dito, possui natureza jurídica de reembolso de despesas, uma vez que inexiste valor agregado pela sociedade do grupo econômico que recebe tais valores a título de recomposição patrimonial. Não se subsume, assim, ao conceito de remuneração³.

Embora tais contratos sejam muito utilizados por grupos econômicos / empresas parceiras, a legislação brasileira não dispõe de regras que disciplinem tais contratos - não havendo norma que regule seus efeitos fiscais. Por não haver previsão legal, o “Cost Sharing” é considerado um contrato atípico, que tem como objetivos: (i) racionalização de custos/despesas; (ii) eficiência de gestão; (iii) aumento de produtividade; (iv) economia e (v) otimização de resultados.

(...)

O CARF já decidiu que o contrato de compartilhamento de custos e rateio de despesas consiste em um acordo em que a empresa centralizadora incorre em custos, despesas e serviços de natureza administrativa e de suporte corporativo em benefício às demais signatárias⁴. Ao invés de cada empresa, individualmente, incorrer em despesas pertinentes às atividades que podem ser desempenhadas no interesse comum, opta-se pela estratégia de concentrar em um único membro do grupo tais despesas, das quais se aproveitam as demais. Como contrapartida, essas últimas devem remeter valores ao membro do grupo responsável pelos custos incorridos, na medida do proveito de cada uma⁵. (grifo nosso)

(...)

Da doutrina trazida pela autoridade fiscal e das conclusões dispostas nas Soluções de Consulta que discorrem sobre tal modalidade contratual⁶, infere-se que os requisitos para dedutibilidade das despesas com Cost Sharing seriam, em suma:

I. Tais despesas devem caracterizar-se obrigatoriamente por sua natureza administrativa e de suporte corporativo;

- II. As despesas reembolsadas devem corresponder comprovadamente a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- III. As despesas objeto de reembolso sejam necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- IV. O rateio se realize através de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- V. O critério de rateio esteja de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;
- VI. A empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como deverão proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilizar as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- VII. Que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;
- VIII. Não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- IX. Não haja qualquer margem de lucro no reembolso;
- X. Não configure pagamento por serviços prestados pela empresa centralizadora.

Reafirmando o acima exposto, a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013 (abaixo ementada), vinculante para este órgão de julgamento⁷ e fundada nos art. 299 e 251 do RIR/1999, dispositivos que se encontram atualmente reproduzidos nos arts. 311 e 265 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – RIR/2018, foi conclusiva no sentido de que, embora seja possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos, existem requisitos a serem cumpridos para que os valores movimentados em razão do citado rateio sejam dedutíveis do IRPJ e da CSLL:

Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas;

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

(...)

Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Como visto, para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas, de natureza administrativa, sejam dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, exige-se o cumprimento dos seguintes requisitos cumulativos:

- i) correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas;
- ii) sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- iii) correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços;
- iv) a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e
- v) finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Depreende-se da leitura detida da Solução de Divergência em alusão que a dedutibilidade está condicionada a que a despesa se refira às áreas consideradas “meio” (administração, contabilidade, jurídico etc.), cuja estrutura se concentre em uma empresa por questões de logística e de racionalização econômica, para que, posteriormente, as despesas mensais com a manutenção de tais departamentos sejam rateadas entre as empresas do grupo beneficiárias dos serviços centralizados.

No caso do processo em exame, no tocante à aludida operação de rateio de despesas, a finalidade principal atribuída à MÁXIMA não é a de administrar os interesses das empresas do grupo e reduzir os custos/despesas comuns, relativos aos gastos administrativos necessários e usuais, mas a de “comércio varejista e atacadista de produtos diversos, além de, [...] depósito de mercadorias para terceiros, logística, empacotamento e acabamento em mercadorias e produtos”, consoante consta do TVF.

Dessa forma, carece de base legal a dedução de reembolso de despesas, pela MÁXIMA, com ‘Bonificações a Consultores’ pagas pela LÍDER, uma vez que, além de não terem relação com a área administrativa, configuram despesas operacionais desta, que exerce o papel de gestora dos consultores de vendas (Doc. 02 – Contrato de Credenciamento) dentro do grupo econômico e efetiva o pagamento das respectivas bonificações/premiações aos consultores.

Corroborar-se a assertiva da autoridade fiscal, no sentido de que os incentivos em bônus são típicos das administradoras de franquias em marketing multinível (como a empresa LÍDER), e não de empresas atacadistas, principal característica da MÁXIMA.

Isto porque as despesas com bônus de incentivos pagos aos “consultores”, objeto de reembolso, não possuem natureza administrativa ou de suporte corporativo, pois vinculadas essencialmente à atividade-fim da LÍDER, que gerencia a marca e é por isso remunerada pelas suas franqueadas. Correspondem, por conseguinte, a custos e despesas necessários, normais e usuais da aludida empresa (art. 311 do RIR/18), e não da fiscalizada, que atua essencialmente no ramo atacadista, exercendo também algumas atividades complementares à prática comercial.

A defesa arguiu que, quanto mais incentivos pagos, maior a força da marca e maior a receita obtida com as franquias, o que não se mostra suficiente para que se considerem como dedutíveis as despesas em litígio, uma vez que, consoante inferiu a autoridade fiscal, os bônus pagos beneficiam a MÁXIMA apenas indiretamente, “já que suas receitas advêm das compras de materiais realizadas pelas franqueadas, e não das franquias em si”.

Tal incremento de receitas também beneficia indiretamente as demais empresas do grupo econômico, como a LARRU’S (indústria), a LÍDER, a OBJETIVO (que realiza e-commerce de produtos do Grupo Hinode), assim como terceiros não integrantes do grupo, empresas franqueadas e fornecedores de insumos para a LARRU’S, razão pela qual não pode ser adotado como critério para se permitir a dedução das despesas com bonificações incorridas pela LÍDER.

Assim sendo, ainda que toda empresa possa planejar suas atividades de modo a atingir seus objetivos, com custos mais baixos e produtividade maximizada, tal planejamento não pode colidir com a legislação fiscal, sob pena de afronta ao comando do art. 123 do CTN, acima transcrito.

No mesmo sentido, destaque-se que o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 347/1970 (DOU de 29/10/1970), concluiu que a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, porém, desde que dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

Assim, a forma de rateio de despesas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, desde que tenham natureza administrativa e 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.

Considerando que o art. 311 do RIR/2018, antigo art. 299 do RIR/1999, trata da dedução, na apuração do lucro real, de despesas operacionais, assim consideradas as “não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”, suas disposições também são aplicáveis à CSLL, de conformidade com o caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, combinado com o art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (matriz legal do art. 311 do RIR/2018), regra consolidada no art. 62, parágrafo único, e item 43 do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

Por seu turno, o art. 265 do RIR/2018 preceitua que “a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”, ao passo que o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 1988, dispõe que o “resultado do período-base” será “apurado com observância da legislação comercial”. Além disso, o art. 50, § 1º, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, combinado com o caput do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, obriga o contribuinte da CSLL a escriturar os “registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária”.

Diante disso, visto que o entendimento da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013, relativamente à dedução de valores decorrentes do rateio de custos e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, na apuração do IRPJ, funda-se em disposições legais igualmente aplicáveis à CSLL (arts. 265 e 311 do RIR/2018), é lícito estender esse entendimento à CSLL.

Com relação ao Contrato de Rateio (ou Cost Sharing), vale reproduzir as observações contidas no TVF:

(...) Em resposta ao Termo de Início foram apresentados:

- O “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas”, referente ao ano de 2018 mas assinado em 01/08/2019, no qual se admite, em sua cláusula 2.6, que “as Partes acordaram, verbalmente, ratear, a partir de 1º de janeiro de 2018, as Despesas com Bônus incorridas pela LÍDER”; (grifamos)

- O “Contrato de Rateio de Despesas”, também assinado em 01/08/2019 mas que, retroagindo ao início do ano, estabelecia os percentuais de rateio para o ano de 2019;
- O “Primeiro Termo Aditivo ao Contrato de Rateio de Despesas”, que indicava o percentual de 12,7% para o ano de 2020.

Disso deflui que, em relação ao período de janeiro de 2018 a julho de 2019 não havia contrato formalizado nem previamente ajustado que determinasse os percentuais de rateio. A esse respeito, o Código Civil indica que houve simulação na emissão das notas de débito referentes a este período:

“Lei nº 10.406/02 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:

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Neste ponto, a defesa alegou que as convalidações contratuais procedidas em 01/08/2019 para o ano de 2018 pelo “Acordo de Ratificação” e também para o período de 01/01/2019 a 31/07/2019 pelo “Contrato de Rateio”, além de válidas nos termos do artigo 104 do Código Civil, confirmaram a relação verbal estabelecida pelas partes com efeitos entre 01/01/2018 e 31/07/2019, a qual também é perfeitamente reconhecida no direito pátrio sob o escólio do artigo 107 do mesmo diploma legal⁸.

Considera que um contrato verbal (que possua agente capaz, objeto lícito e possível, determinado ou determinável) seria um contrato válido, portanto a convenção até então não formalizada entre a LÍDER e a MÁXIMA mostrar-se-ia lícita, pois atestada por sua posterior ratificação por meio de formalização em instrumento escrito, não padecendo assim de qualquer mácula sob a ótica do Direito Civil.

Dessa forma, a interpretação adotada pela Fiscalização iria de encontro ao art. 110 do CTN, por ter desconsiderado a existência da relação contratual de rateio entre as Impugnantes LÍDER e MÁXIMA, antes da formalização ocorrida em 01/08/2019.

De igual modo, não merece prosperar tal argumento, pois, como visto, a formalização extemporânea da avença verbal contraria o requisito da dedutibilidade segundo o qual o rateio de custos e despesas deve ser calculado com base em critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, e não posteriormente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes, como procedido no caso dos autos.

Não cabe alegar que o “Acordo de Ratificação de Rateio” e o “Contrato de Rateio” foram formalizados em 01/08/2019 para suprir uma falha de compliance interno, sem representar artifício doloso, pois os requisitos de dedutibilidade possuem caráter objetivo, e seu cumprimento independe da intenção dos agentes

envolvidos. Além disso, consoante as disposições do art. 167 do Código Civil, observa-se simulação nos negócios jurídicos quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Acerca da constatação fiscal de que os valores das transferências bancárias realizadas pela MÁXIMA não tinham qualquer correspondência com os valores das notas de débito emitidas pela LÍDER ou com os montantes constantes dos “Acordos de Ratificação/Contratos/Termos Aditivos de Rateio de Despesas”, vale colacionar o seguinte trecho do TVF:

Em quinto lugar, não foi mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Havendo sido constatado um déficit entre as despesas supostamente arcadas pela MÁXIMA e as transferências à LÍDER, não foram observados quaisquer ajustes de atualização monetária pelo INPC, em desacordo com o enunciado pelo “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas” e pelo “Contrato de Rateio de Despesas”, em suas cláusulas 4.2.2 e 5.3.2, respectivamente.

Por fim, as despesas reembolsadas não correspondem comprovadamente a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos:

a) As notas de débito de janeiro de 2018 a julho de 2019, emitidas unilateralmente pela LÍDER com lastro em, quando muito, acordo verbal, não se podem prestar ao registro de quaisquer lançamentos contábeis b) Não há sequer uma transferência da MÁXIMA à LÍDER que coincida em datas ou valores com o indicado nas notas de débito e aos Acordos de Ratificação/Contratos/Termos Aditivos de Rateio de Despesas; c) Intimada e reintimada mais duas vezes a apresentar, por amostragem, comprovantes bancários dos pagamentos de bônus de incentivo aos denominados consultores, o sujeito passivo entregou-os apenas parcialmente a esta fiscalização, alegando que alguns dos comprovantes referir-se-iam a contas bancárias encerradas. Em todo caso, é irrelevante se tais pagamentos foram feitos pela LÍDER: se a MÁXIMA supõe ter direito à escrituração de tais despesas, cabe-lhe a comprovação dos correspondentes pagamentos.

Arguiram os Impugnantes que relações jurídicas de rateio de despesas entre contrapartes de um mesmo conglomerado empresarial são dotadas de certas flexibilizações no tocante aos seus adimplementos, o que se dá, normalmente, pela necessidade de melhor gerenciamento e organização do fluxo de caixa. Assim sendo, o adimplemento dos valores quantificados tanto nas notas de débito emitidas como no Acordo de Ratificação de Rateio ocorre mediante um conta corrente com amortizações paulatinas, pautadas em disponibilidades de numerário.

Os procedimentos adotados pela MÁXIMA, contudo, vão de encontro ao requisito para dedutibilidade previsto na Solução de Divergência nº 23, de 2013, relativo à manutenção de escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas, não cabendo falar em

exigência indevida de “perfectibilização de quitações”. Faz-se mister que a documentação comprobatória seja dotada de clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferido a toda a operação concentrada, o que não se observou no presente caso.

Quanto aos critérios de rateio, a defesa esclareceu que, por meio da leitura do Manual de Negócios- Plano de Negócios Brasil (fls. 68/86), constata-se a categorização de vários níveis de reconhecimento e status aplicados aos consultores de vendas dos produtos HINODE, de acordo com os resultados (pontos) obtidos, gradações essas que impactam diretamente nas mensurações das bonificações ou premiações, conforme detalhado no item 4 do Manual.

Pontuou, ainda, que para os anos de 2018, 2019 e 2020 restou convencionado entre as partes que seriam objeto de reembolso pela MÁXIMA, sob forma de rateio, os pagamentos com bonificações incorridas pela LÍDER apenas no tocante à modalidade “BÔNUS UNILEVEL”, assim definido no item 5.3 do Manual de Negócios. Tal modalidade visa a remunerar os consultores diretamente pelas compras de produtos por eles realizadas, e somente isso, sem outras condicionantes, consoante detalhado nas planilhas de fls. 3.131/21.092.

Alegaram os Impugnantes que foi com base nessa realidade negocial que a LÍDER e a MÁXIMA chegaram ao consenso de rateio das bonificações pagas pela LÍDER nos percentuais de 35%, 25% e 12,7% do valor total das despesas com bonificações a consultores, tendo juntado à impugnação demonstrativo gerencial e relatório sistêmico (Doc. 03) que comprovam o quanto o ‘Bônus UNILEVEL’ representou do total das despesas com bonificações a consultores registradas originalmente pela LÍDER no período objeto da autuação.

Ainda que se admitisse que os critérios de rateio adotados são razoáveis e objetivos, não foram previamente ajustados, nem se mostram de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade, uma vez que, como admitiu a defesa, os consultores eram remunerados diretamente pelas compras de produtos por eles realizadas. Além disso, discorda-se da afirmação de que teria “total sinergia com o intuito do objeto social da MÁXIMA”, pelas razões já expostas.

Por fim, a impugnação atacou o vício suscitado pela Autoridade Fiscal, no sentido da não apresentação, pela MÁXIMA, da comprovação documental dos efetivos pagamentos realizados pela LÍDER a título de bonificações para consultores de vendas.

Reiterou que não foi possível localizar a integralidade dos valores solicitados em razão de a LÍDER ter procedido ao encerramento de algumas contas bancárias utilizadas para tais pagamentos. Em relação a este contexto, esclareceu que parte dos valores devidos aos consultores (a seu critério): i) podiam ser transferidos diretamente pela LÍDER a terceiros por conta e ordem dos favorecidos originais; ii) podiam ser adimplidos por meio de transferências financeiras ou ordens de

pagamento para saque em dinheiro; iii) podiam ser adimplidos mediante o uso da pontuação auferida pelo consultor para a aquisição de produtos HINODE (troca de pontos por produtos) junto aos franqueados e posterior adimplemento financeiro desta compra pela LÍDER.

Pretendendo comprovar os pagamentos em questão e o critério de rateio utilizado, os Impugnantes solicitaram a juntada das planilhas de detalhamento de bônus (fls. 3.131/21.092/ “Doc.03” mencionado na defesa), mediante a petição de aditamento à impugnação de fls. 3.126/3.130. Consideram que tal documentação é fundamental para que se corrobore que o percentual de rateio utilizado pelas empresas representa exatamente o valor do bônus Unilever em relação ao valor total da bonificação do período.

Ademais, foi esclarecido que os percentuais apurados, principalmente para os anos de 2019 e 2020, foram determinados por meio de simulação de orçamento para planejamento. Desse modo, apresentou-se nessa oportunidade o “Doc. 04”, com a simulação do orçamento para os anos-calendário em comento.

Há que se reiterar, todavia, que, ainda que os valores indevidamente deduzidos correspondessem a custos e despesas necessárias, normais e usuais da MÁXIMA (e não da LÍDER), a própria sistemática de adimplemento das bonificações aos consultores (acima descrita), aliada à admitida impossibilidade de apresentação de todos os comprovantes das transferências bancárias (quando assim optou o consultor envolvido), não permitem que este órgão de julgamento ateste, de forma indubitável, o efetivo pagamento de tais valores (requisito de dedutibilidade contido na SD Cosit nº 23, de 2013).

Não tendo a MÁXIMA logrado em comprovar os requisitos postos na legislação tributária, deve ser mantida, na íntegra, a glosa das despesas com bônus registradas na conta nº 10203001 – BONIFICAÇÕES CONSULTORES, nos valores de R\$ 289.318.410,90, R\$ 102.731.250,91 e R\$ 46.443.814,45, referentes, respectivamente, aos anos de 2018, 2019 e 2020.

Sendo assim, nada a prouver quanto ao presente tópico, motivo pelo qual o Auto de Infração deve ser mantido face a impossibilidade de dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores remetidos pela MÁXIMA a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico (LÍDER).

DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

No que diz respeito a aplicação da multa e sua qualificação, os recorrentes assim apresentaram seus fundamentos no respectivo apelo, *in verbis*:

IV. IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA

No caso em tela, o I. Julgador vislumbrando a ausência de reincidência por parte das Recorrentes, decidiu, por bem, pela redução da multa qualificada, cominada originalmente no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), para o patamar de 100% (cem por cento).

(...)Esclarece-se que as Recorrentes não discordam da redução da penalidade ao patamar de 100% (cem por cento), em conformidade com o estabelecido pelo art. 44, inciso VI da Lei nº 14.689/2023.

No entanto, o pano de fundo da discussão tratada, como já esclarecido nos tópicos anteriores, carece de qualquer irregularidade, não se justificando, assim, a manutenção da multa de ofício qualificada, devendo o percentual ser reduzido de 100% para 75%. Vejamos.

(...)Conforme já pontuado, o I. Julgador a quo valendo-se das conclusões formuladas pela I. Autoridade Fiscal, consignou que: “Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se incabível a aplicação da multa qualificada”.

Mediante análise ao trecho transcrito, constata-se que os argumentos também constantes na decisão recorrida são de ordem genérica e rasa, não havendo qualquer apontamento sobre a efetiva condutada praticada pelas Recorrentes que justifiquei a penalidade pecuniária aplicada, tratando-se de meras ilações.

No entanto, a qualificação da penalidade é extreme descabida, conforme se esclarecerá pelos argumentos a seguir delineados.

O Acórdão recorrido aplicou assim e concluiu, in verbis:

Extrai-se do item ‘6’ do TVF que o contribuinte deduziu despesas, de janeiro de 2018 a julho de 2019, baseadas em notas de débito emitidas pela LÍDER com data anterior aos contratos de rateio de despesas, assinados apenas em agosto de 2019. As notas de débito do período de janeiro a dezembro de 2018, inclusive, contradizem o disposto na cláusula 4.2 do “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas”, que determinava a emissão destas notas nos valores fixos constantes da cláusula 4.1, apenas a partir de agosto de 2019.

Para o ano de 2018, deu-se a emissão destas notas de débito com base simplesmente em acerto verbal, que haveria de ser ratificado apenas no ano seguinte. Na verdade, o “Acordo de Ratificação de Rateio de Despesas”, referente a esse ano, conforme sua cláusula 4.1, determinava que estas notas deveriam ser emitidas mensalmente apenas a partir de agosto de 2019, com base nos pagamentos fixados para o referido período (cláusula 4.2).

Não obstante, a MÁXIMA registrou, na ECD, de uma só vez, em 31/12/2018, o total representado por estas notas, diminuindo substancialmente o lucro desse ano.

De acordo com as constatações fiscais, tais notas de débito foram forjadas para justificar a redução do imposto a pagar naquele período, sob a alegação de que elas foram emitidas apenas com lastro em acordo verbal entre duas empresas ligadas.

Em virtude da simulação perpetrada entre as envolvidas, consoante explicitado em tópico precedente, o resultado dos procedimentos adotados pela fiscalizada é a configuração da ocorrência do conluio (ajuste doloso entre as duas pessoas jurídicas) e da fraude (ação dolosa destinada à redução do imposto devido), segundo definições contidas nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

(...)Isto porque a conduta dolosa foi “manifestada e comprovada pela escrituração de despesas não lastreadas em documentação idônea”, segundo amplamente demonstrado no TVF.

Além disso, não se evidenciou o efetivo pagamento das bonificações mediante as transferências bancárias a determinados consultores, e as planilhas juntadas à peça de defesa posteriormente, embora detalhem o cálculo dos bônus, não comprovam seu pagamento.

Residem aí os fundamentos para a qualificação da multa de ofício, cujos ditames legais se faz importante evidenciar. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao prever a majoração do percentual normal da multa de ofício, toma como referência também os comportamentos descritos nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, acima reproduzidos.

A qualificação da multa, neste caso, decorre das seguintes previsões legais:

(...)Como se vê, as regras para aplicação da multa qualificada foram alteradas, de modo que ficam restritas a:

- a) 100%, se restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, ou
- b) 150%, se houver reincidência no prazo de 2 anos.

Não há alusão à reincidência, neste caso, de modo que a multa de 150% deve ser reduzida para 100% (...)

Restou configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa, sendo inviável se afastar, da análise dos autos, as hipóteses de que cuidam os dispositivos supra, posto que as infrações descritas resultaram de conluio e fraude, devendo a multa qualificada ser reduzida para 100%.

Demais disso, o caput do art. 14 da Lei nº 14.689, de 2023, assim estabelece:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. (Promulgação partes vetadas)

Nesse sentido, como restou configurado a dedução indevida de despesas em razão de operações realizadas desde janeiro de 2018, ou seja, antes mesmo do contrato de rateio que só fora assinado em agosto de 2019, instrumento este que, aos olhos deste relator, teve o claro intuito de demonstrar legalidade aparente a prática simulada anterior e, por considerar os termos do Auto de Infração e da decisão recorrida no sentido da impossibilidade de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de valores remetidos pela MÁXIMA a título de reembolso de despesas decorrentes das atividades realizadas por empresa pertencente ao grupo econômico (LÍDER), entendo que a qualificação deve ser mantida.

DO DIRECIONAMENTO ÀS PESSOAS FÍSICAS DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

No caso do direcionamento da responsabilidade tributária para o Srs. Carlos Augusto Caruzo de Almeida e Leandro Garcia Rodrigues (art. 135, inciso III do CTN), o Acórdão assim se pronunciou, *in verbis*:

Consoante o Demonstrativo de Responsáveis Tributários, consta do TVF e alterações contratuais em anexo que, durante o período de escrituração das despesas não lastreadas em documentos idôneos, entre janeiro de 2018 a julho de 2019, os Srs. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA e LEANDRO GARCIA RODRIGUES eram sócios administradores da fiscalizada.

Pontuou-se, ainda, que o Sr. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA também era o contador e, portanto, responsável pela escrituração das despesas com base no suposto acordo verbal, e que o Sr. LEANDRO GARCIA RODRIGUES foi também sócio da LÍDER (depois de sua saída, permaneceu como um dos diretores desta pessoa jurídica, inclusive durante a ocorrência das irregularidades ora descritas, e participava das Reuniões de Sócios como Secretário; também recebia vultosas

antecipações de dividendos e empréstimos da LÍDER, conforme atas de reuniões extraordinárias de sócios).

Dessa forma, o Auditor-Fiscal se manifestou, inequivocamente, pela responsabilidade solidária dos administradores por infração de Lei, segundo dispõe o artigo 135, inciso III, do CTN, por entender que não havia como alegarem desconhecimento das irregularidades cometidas, as quais deveriam combater.

Da leitura do TVF (item '7'), extrai-se que os administradores da sociedade

(conforme resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal entregue em 19/12/2022 e 1ª a 10ª alterações contratuais da MÁXIMA), no período em a Lei foi infringida - por meio do registro de despesas baseadas em notas de débito supostamente emitidas pela LÍDER, em momento anterior aos contratos de rateio de despesas -, respondem solidariamente pelo débito tributário apurado nesse intervalo.

Portanto, entre janeiro de 2018 e julho de 2019, além de possuírem poderes de gerência da MÁXIMA, participavam ou do corpo técnico contábil da fiscalizada ou da direção da emitente das notas de débito (LÍDER), observando-se a individualização de suas condutas nas infrações verificadas.

(...)Vê-se que os sócios administradores possuíam formalmente, portanto, todos os poderes para gerir a sociedade e assumiram plena responsabilidade pelo que nela ocorria, não havendo dúvida sobre quem detinha a autoridade para tomar as decisões de emitir as notas de débito, firmar ou não os contratos de cost sharing e escriturar indevidamente as despesas com reembolsos.

Conclui-se que o procedimento de rateio de despesas, da forma como realizado, configura ilícito tributário, por afronta ao artigo 311 do RIR/2018. Embora seja o rateio de despesas previsto no ordenamento jurídico, o cometimento de infração à lei pelos Srs. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA e LEANDRO GARCIA RODRIGUES atrai a responsabilização solidária do art. 135, inciso III, do CTN, segundo o qual "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 (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

(...)

Sendo assim, por terem participado, por ação ou omissão dolosa, da sequência de atos que resultou na infração em foco, devem ambos os Impugnantes responder solidariamente pelo respectivo crédito tributário. Ademais, conforme a supracitada decisão do CARF, demonstrada a atuação conjunta de diferentes empresas, deve recair a responsabilidade tributária sobre os sócios ou administradores com poderes de gestão das pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico no período em que foi consumada a fraude.

Os recorrentes apresentaram suas razões nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)Oportuno rememorar que a motivação elencada pela I. Fiscalização para justificar a atribuição de responsabilidade ao Sr. Carlos Augusto Caruzo de Almeida, encontra-se amparada no fato de que além de administrador, este também ocupa o papel de contador da sociedade.

De outra ponta, em relação ao Sr. Leandro Garcia Rodrigues, verifica-se que a responsabilidade a ele atribuída se encontra amparada meramente no fato de que este foi sócio da Líder e seu diretor à época dos fatos geradores autuados.

Acrescente-se, ainda, que de forma genérica e sem realizar qualquer correlação com os limites da controvérsia em análise, a I.

Fiscalização abordou o Parecer Normativo Cosit nº 04/2018, aduzindo que este é o documento responsável por elencar como atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária:

(...)Por outro lado, a segunda hipótese normativa encontra fundamento na previsão contida no artigo 135, inciso III do CTN5, apontada como fundamento legal para a inclusão dos administradores no polo passivo da presente autuação.

Observe-se que a redação do dispositivo legal é específica ao dispor que, a responsabilização de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias apenas nas hipóteses em que os atos forem praticados com EXCESSO DE PODERES ou INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

(...)Portanto, para que se admita a responsabilização do sócio e/ou administrador, além de ser necessária a comprovação da prática de ilícito, também deve ser comprovado, pela I. Autoridade Fiscal, que este agiu com excesso de poder ou infração à Lei ou contrato social, nos moldes do proposto pelo art. 135, inciso III do CTN.

(...)No mesmo sentido caminha a orientação consolidada pela Súmula 430 do STJ, que assim estabelece: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Note-se que a redação da Súmula é clara ao dispor que o inadimplemento do tributo não ocasiona a atribuição de responsabilidade solidária aos sócios. Se assim não o fosse, todo auto de infração seria acompanhado da inclusão dos sócios no polo passivo da demanda, o que não é permitido por Lei.

(...)Ressalte-se que diversos acórdãos RECENTES do CARF conduzem no mesmo sentido, qual seja, que é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador para se imputar a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do CTN (vide nº 2202-010.335, 9202-010.678, 2202-009.549, 1301-006.253).

(...)Posto isto, diferente da interpretação conferida na decisão recorrida, no sentido de que “os sócios teriam participado, por ação ou omissão dolosa, da sequência de atos que resultou na infração em foco”, cumpre observar que a I. Autoridade jamais apontou um ato sequer que tenha sido praticado pelos sócios administradores.

Muito além disso, a I. Autoridade Fiscal não conseguiu lograr êxito em comprovar a prática de qualquer que ostente as características da ilegalidade ou de infração à Lei ou ao contrato social.

Como prova disso, veja-se que no Termo de Verificação Fiscal há mera referência de que o “Carlos Augusto Caruzo de Almeida era, além de administrador, contador da sociedade”, ao passo que o “Leandro Garcia Rodrigues foi sócio da Líder e seu direito na época dos fatos”.

(...)Há de se pontuar, de início, que o fato DO SR. CARLOS AUGUSTO CARUZO DE ALMEIDA E O SR. LEANDRO GARCIA RODRIGUES serem sócios administradores à época das operações NÃO é suficiente para lhes atribuir a responsabilidade ora combatida.

No mesmo sentido, a referida circunstância também não tem o condão de induzir que estes estiveram à frente de todas as decisões tomadas pelas empresas.

Mediante análise conjunta dos dados constantes no Termo de Verificação Fiscal (fls. 28/60) e as informações contidas no “Demonstrativo de Responsáveis Tributários” (fls. 04), constata-se que o I. Agente Fiscal não logrou êxito em apontar, objetivamente, quais foram as condutas dolosas praticadas pelos sócios administradores.

Não é demais lembrar que, para a inclusão de qualquer pessoa no polo passivo da autuação, é necessário que a Autoridade Fiscal comprove que ela tenha incorrido para a prática da infração e que dela tenha se beneficiado, ou seja, há necessidade de se comprovar o DOLO do agente.

(...)Desta forma, resta incontroverso na legislação e na doutrina que não pode o sócio ser considerado responsável pela obrigação que é de única e exclusiva responsabilidade da pessoa jurídica responsável pelo pagamento do tributo.

(...)Desta forma, resta incontroverso na legislação e na doutrina que não pode o sócio ser considerado responsável pela obrigação que é de única e exclusiva responsabilidade da pessoa jurídica responsável pelo pagamento do tributo.

Nesse contexto, após analisar os fundamentos do Auto de Infração, do Acórdão recorrido e do Recurso Voluntário, entendo que assiste razão a defesa no sentido de que não se antever a individualização específica da conduta dos Srs. Carlos Augusto Caruzo de Almeida e

Leandro Garcia Rodrigues para o fim de atrair a responsabilidade nos termos do art. 135, inciso III do CTN.

Isso porque, o Auto de Infração apenas retrata que os supostos responsáveis solidários eram administradores e contadores (no caso do Sr. Carlos Augusto Caruzo de Almeida) em momento anterior aos contratos de rateio de despesas e por terem recebido da Líder vultosos adiantamentos de dividendos e empréstimos.

No entanto, entendo que tais assertivas são insuficientes para comprovar a conduta individualizada de cada um deles em relação a dedutibilidade indevida, não sendo possível caracterizá-la apenas e tão somente pelo fato de ter recebido adiantamento de dividendos que até certo ponto são práticas possíveis no desenvolvimento da atividade empresarial, bem como estarem compondo a função de administrador no contrato social da autuada.

Nesse sentido, correto o presente trazido pela defesa referente ao Processo nº 13819.723481/2014-66, Recurso Especial do Procurador Acórdão nº 9303-013.314 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 18 de agosto de 2022, cujos trechos transcrevo para ilustrar o entendimento deste relator, *in verbis*:

Com relação ao art. 135, inciso III, do CTN, serão considerados como pessoalmente responsáveis "pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, [...] os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

A aplicação do art. 135 do CTN requer a individualização da conduta dos solidariamente responsáveis, com a indicação precisa do ato infracional que gerou o enquadramento naquele dispositivo de lei. Ainda, a infração à lei capaz de atrair a incidência da norma em comento deve ser de natureza societária, tendo em vista constituir-se o objetivo da regra responsabilizar o administrador que atua à revelia dos interesses da pessoa jurídica. No caso dos autos, não se verificou a individualização dessas condutas dos responsáveis solidários, não podendo ser atribuída a responsabilização com base no art. 135, inciso III do CTN. (...)

Sendo assim, pelo exposto, voto por afastar a responsabilidade tributária Srs. Carlos Augusto Caruzo de Almeida e Leandro Garcia Rodrigues.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica

autuada e da coobrigada Lider Franquia e Licenças Ltda, mas dou provimento ao Recurso Voluntário dos coobrigados Carlos Augusto Caruzo de Almeida e Leandro Garcia Rodrigues para excluí-los da relação jurídico tributária.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator