

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 16095.000723/2010-17
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.880 – 1ª Turma
Sessão de 06 de junho de 2017
Matéria IRPJ. CSLL. ELISÃO FISCAL ABUSIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PANDURATA ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ELISÃO FISCAL ABUSIVA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

Embora seja lícito aos contribuintes perseguirem a redução de sua carga tributária, tal objetivo não pode ser levado a efeito mediante a prática de atos abusivos que, embora formalmente válidos, não o sejam em sua substância. Segundo o disposto no art. 187 do Código Civil os atos assim praticados são qualificados como ilícitos e, por conseguinte, não são oponíveis ao Fisco.

Considera-se abusiva a economia tributária levada a efeito mediante a transferência, a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, de parte das atividades que vinham sendo exercidas pelo sujeito passivo, quando restar provado que a outra pessoa jurídica sequer possuía as condições materiais necessárias para efetivamente desenvolver as atividades que, por contrato, lhe foram transferidas. Neste caso a tributação deve ser realizada abstraindo-se da existência formal da outra pessoa jurídica, prevalecendo a realidade substancial, consequentemente não são dedutíveis as despesas relativas a serviços cuja efetiva realização não foi comprovada pelo sujeito passivo.

ASSUNTO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

MATÉRIAS NÃO EXAMINADAS NA FASE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DEVOLUÇÃO À TURMA *A QUO*.

Uma vez restabelecidas as autuações fiscais relativas às glosas das despesas consideradas indedutíveis por fundarem-se em serviços não prestados, faz-se necessário o retorno dos autos à Turma *a quo* para análise dos pontos específicos suscitados no recurso voluntário que deixaram de ser apreciados no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, acordam, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento quanto à simulação, com retorno dos autos ao colegiado de origem para prolação de nova decisão quanto aos temas abordados em sede de recurso voluntário que deixaram de ser apreciados nos Acórdãos nº 1302-001.325 e nº 1302-001.713. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em não conhecer do recurso quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Luís Flávio Neto, André Mendes de Moura e Gerson Macedo Guerra, que entenderam que essa matéria restou prejudicada. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição ao impedimento da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em 01/06/2015, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais acerca de matérias relacionadas à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1302-001.325, por meio do qual os membros da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por voto de qualidade, dar provimento ao recurso voluntário apresentado pela contribuinte PANDURATA ALIMENTOS LTDA. A aludida decisão foi posteriormente integrada pelo Acórdão nº 1302-001.713, que apreciou embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional sem promover, contudo, efeitos infringentes.

A decisão recorrida determinou o cancelamento dos créditos tributários lançados pela Fiscalização que ainda eram objeto do contencioso administrativo (parte dos créditos originalmente lançados já havia sido reconhecida e paga pela contribuinte e outra parte fora exonerada pela decisão de primeira instância).

As autuações apreciadas pela decisão recorrida foram lavradas pela Fiscalização com base no entendimento de que a contribuinte deduziu indevidamente, nos anos-calendário de 2005 a 2008, de seu lucro real e da sua base de cálculo de CSLL, despesas relativas ao pagamento de comissões à pessoa jurídica PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA.

A Fiscalização considerou que a prestação de serviços de assessoramento comercial, contratada pela contribuinte junto à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, não ocorreu na realidade, configurando operação fictícia desprovida de propósito negocial e caracterizando abuso de forma e dissimulação.

Tal conclusão se baseou nas seguintes constatações relatadas pela Fiscalização, entre outras: as duas empresas tinham controle societário comum; a sede informada pela prestadora de serviços era inativa; os funcionários da prestadora de serviços foram originalmente contratados pela contribuinte e atuavam na sede desta; os recursos pagos pela contribuinte à prestadora posteriormente retornavam ao patrimônio da primeira por meio de contratos de mútuo e de cessão de créditos celebrados entre as empresas do grupo econômico.

Diante das provas que reuniu, a autoridade tributária responsável pelos lançamentos concluiu que o único objetivo da aparente segregação das atividades comerciais da contribuinte foi transferir indevidamente parte de seus lucros para que fossem tributados na PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL. Sendo a contribuinte tributada com base na sistemática do lucro real e a prestadora de serviços optante pelo regime do lucro presumido, tal arranjo permitiria a redução do total de IRPJ e CSLL devidos pelas empresas integrantes do grupo econômico.

Assim, a Fiscalização considerou indedutíveis as despesas utilizadas pela contribuinte para fins de redução de seu lucro tributável, uma vez que seriam desprovidas das características de necessidade, normalidade e usualidade. Os autos de infração então lavrados promoveram a glosa de tais despesas, acompanhadas de multa de ofício qualificada no percentual de 150%, já que se entendeu configurado evidente intuito de fraude.

A autuação fora mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância, que apenas deu provimento à impugnação da contribuinte para permitir o abatimento, sobre o total lançado, dos valores de IRPJ e de CSLL que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL recolheu pelo regime de lucro presumido. Posteriormente, o saldo restante do crédito tributário foi cancelado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO

Consolida-se administrativamente a matéria que não tenha sido expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual, mormente quando verificada a anuência da contribuinte com a infração, face o pagamento implementado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

O julgador não pode alterar critério jurídico do lançamento para aperfeiçoá-lo à sua tese.

SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA

A celebração de negócios jurídicos que estejam em pleno acordo com a legislação em vigor, não havendo razões legais para desconsiderá-los ou desqualificá-los e, ademais, tendo as partes efetivamente desejado todos os efeitos jurídicos que pudessem advir de tais atos por elas perpetrados, não há que se falar em simulação e/ou fraude.

Em 29/10/2014, os autos foram eletronicamente remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que, devidamente intimada acerca do acórdão, opôs embargos de declaração tempestivos à decisão. O recurso arguiu a existência de omissão e obscuridade que demandariam a retificação do julgado.

Os embargos de declaração foram acolhidos e sua apreciação culminou na prolação do Acórdão nº 1302-00.713, por meio do qual foram sanados os vícios apontados, sem a ocorrência de efeitos infringentes. Trouxe a ementa da nova decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

Em 28/04/2015, os autos foram novamente encaminhados de forma eletrônica à PGFN, para fins de ciência do teor do novo acórdão. A intimação pessoal presumida do Procurador se deu em 28/05/2015, nos termos do §3º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010. Em 01/06/2015, tempestivamente portanto, foi interposto recurso especial que se insurgiu contra o Acórdão nº 1302-001.325 (devidamente integrado pelo Acórdão nº 1302-00.713), sob a alegação de que a decisão teria dado à lei tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF.

São duas as matérias objeto de divergência interpretativa suscitadas pela Fazenda Nacional, a saber: (i) a qualificação jurídica dada pela Turma recorrida aos fatos apresentados pela Fiscalização, ao afirmar que, inexistindo simulação, basta a regularidade

formal dos atos praticados para que o planejamento tributário seja considerado lícito; e (ii) a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, afastada pelo voto vencido do acórdão recorrido.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos no art. 67 do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), a PGFN apontou acórdãos de turmas de câmaras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que teriam dado ao tema combatido interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido.

A Fazenda Nacional apresentou longo arrazoadado recursal, que se inicia pelo relato dos fatos apurados pela autoridade fiscal:

- De acordo com a Fiscalização, o Grupo BAUDUCCO, do qual fazem parte a empresa PANDURATA ALIMENTOS LTDA., ora autuada, e a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA., promoveu um planejamento tributário abusivo com vistas a reduzir a tributação do sujeito passivo;

- Referido planejamento foi levado a efeito por meio de um contrato de prestação de serviços de assessoramento comercial celebrado entre a contribuinte (contratante) e a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL (contratada);

- Com base neste contrato o sujeito passivo deduziu como despesas os valores pagos à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL a título de contrapartida pela prestação de serviços de assessoramento comercial;

- A Fiscalização verificou, entretanto, que a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL existia apenas "no papel", com base nas seguintes constatações: (i) a data de admissão de seus funcionários é a data de admissão na empresa PANDURATA ALIMENTOS; (ii) o Sr. Edson G Freitas, responsável por gerar a lista de funcionários da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, faz parte na realidade do quadro de funcionários da PANDURATA ALIMENTOS; (iii) ao comparecer à sede de PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, no Município de Guararema/SP, a Fiscalização encontrou uma sala fechada, onde, segundo vizinhos, nunca houve atividade; (iv) alguns dos gerentes da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL informaram à Fiscalização, mediante depoimento, que foram transferidos da empresa PANDURATA ALIMENTOS e que desconhecem a sede da empregadora no Município de Guararema/SP; (v) com vistas a que o dinheiro pago à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL retornasse ao caixa de PANDURATA ALIMENTOS, foram celebrados contratos de mútuo (por prazo indeterminado e sem cobrança de juros) em que esta figura como mutuária e aquela como mutuante, além de contratos de cessão de créditos entre a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL e a PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A, controladora das outras duas empresas;

- Com base nos fatos acima descritos, concluiu a Fiscalização que a contribuinte autuada indevidamente reduziu a quase zero o lucro real por ela apurado nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008 mediante a dedução de vultosas quantias a título de despesa com assessoramento comercial, enquanto que a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL tributava a respectiva receita pelas regras do lucro presumido, resultando em uma incidência total de IRPJ e de CSLL em montante inferior àquele que seria devido acaso PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL não existisse, como de fato não existe.

No que a concerne à primeira divergência interpretativa, relativa ao planejamento tributário, a Fazenda Nacional assim se manifestou, em síntese:

- A Fiscalização glosou as despesas incorridas pela autuada alegando textualmente que foram pagas sem que tenha havido prestação de serviços por parte da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL. E, importante, o fez com base em uma série de provas que demonstram não só a inexistência da prestação do serviço, mas a própria ausência de capacidade material da empresa contratada para cumprir com as supostas obrigações firmadas no contrato;

- A DRJ deu parcial provimento à impugnação afirmando que seria necessário depreender-se da acusação fiscal que o sujeito passivo havia, na realidade, feito planejamento tributário para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSSL, mediante transferência do seu lucro para a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL. Assim, a consequência da manutenção da acusação de planejamento tributário abusivo seria permitir a compensação dos tributos pagos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;

- Por sua vez, ao apreciar os recursos voluntário e de ofício, a Turma recorrida afastou integralmente a exigência sob os seguintes fundamentos: (i) não há nenhuma norma jurídica que impeça o planejamento realizado pelo sujeito passivo; e (ii) a acusação fiscal, em verdade, não se lastreou em glosa de despesas, e sim na desconsideração da personalidade jurídica de PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;

- Nesse sentido, a Turma recorrida abordou o planejamento fiscal apenas sob o ponto de vista da sua regularidade formal, sem apreciar os fatos e a contextualização trazidas pela Fiscalização, ao argumento de que isso seria, em verdade, desimportante;

- Todavia, a interpretação defendida pela Turma recorrida, segundo a qual o Fisco não pode invalidar o planejamento tributário em análise, uma vez que os atos e procedimentos adotados não afrontaram qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, diverge da interpretação acolhida pela 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção e pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, exposta respectivamente nos Acórdãos nº 1102-00.667 e nº 2402-003.813, ora apontados como paradigmas da divergência;

- Em relação ao primeiro paradigma indicado, Acórdão nº 1102-00.667, a divergência jurisprudencial restaria configurada porque o julgado, diante de situação fática semelhante à encontrada nos presentes autos, considerou configurada simulação;

- Já o dissenso jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 2402-003.813, segundo paradigma apontado pela recorrente, adviria do fato de esta última decisão ter considerado que evidencia simulação tributária a ausência de propósito negocial válido nas operações realizadas, em virtude da prevalência do conteúdo sobre a forma e da aplicação do princípio da verdade material;

- No caso, à vista dos fatos apurados pela Fiscalização, os quais não foram contestados pelo sujeito passivo, restou caracterizado o planejamento tributário abusivo, devendo portanto ser reformado o acórdão recorrido, inclusive com o restabelecimento da multa qualificada.

Já em relação à segunda divergência interpretativa, referente à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a recorrente alegou o seguinte, em suma:

- A decisão proferida pela Turma recorrida excluiu a incidência de juros sobre a multa de ofício convencida de que inexistiria previsão legal que amparasse o procedimento adotado pela Fiscalização;

- Tal tese, contudo, diverge do entendimento sufragado pelas 1ª e 4ª Turmas da CSRF, respectivamente nos Acórdãos nº 9101-00.539 e nº CSFR/04-00.651, ora apontados como paradigmas da divergência, em que se concluiu que os juros de mora são devidos, à taxa Selic, sobre todo o crédito tributário não pago no vencimento, aí inclusas as multas de ofício exigidas.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas em relação às matérias indicadas, a recorrente apresenta ainda uma série de alegações que deveriam, no seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida. Em suma, argumenta-se que:

- No caso dos autos, o negócio jurídico validado pela decisão recorrida deve ser desconsiderado, uma vez que os fatos reunidos denunciam uma simulação com a finalidade única de redução de tributos entre empresas do mesmo grupo econômico;

- Embora seja um direito legítimo do contribuinte, garantido constitucionalmente, organizar seus negócios de forma a buscar economia tributária, os negócios celebrados devem ser obrigatoriamente efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados, com a boa-fé, com a solidariedade social e com a capacidade contributiva, entre outros;

- Um ilícito pode ser praticado não só quando houver norma legal vedando explicitamente a conduta, mas também em caso de abuso de direito, nos termos do art. 187 do Código Civil de 2002;

- A Fiscalização reuniu nos autos um conjunto probatório suficiente para demonstrar que, mais do que um simples abuso de direito, configurou-se no caso concreto uma simulação, uma vez que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL foi constituída tão-somente no papel e nunca funcionou efetivamente;

- A contribuinte apresenta basicamente um único argumento de defesa, na linha de que inexistente vedação legal no ordenamento jurídico à reorganização das atividades dentro de um grupo societário, ainda que daí decorra economia tributária. Não foram apresentadas quaisquer provas que pudessem validar as operações questionadas ou refutar as diversas evidências, reunidas pela Fiscalização, de que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL existia apenas formalmente;

- Restou evidenciado nos autos o artifício utilizado para, por meio de forma lícita de constituição de empresa e de celebração de contratos, simular um propósito negocial a justificar as despesas indevidamente deduzidas pela contribuinte, possibilitando a transferência de parte de suas receitas para uma tributação mitigada, o que caracteriza evasão fiscal;

- A contratação de uma empresa que não existe de fato é uma das formas de simulação relativa, conforme definido no art. 167, §2º, do Código Civil de 2002;

- As despesas decorrentes de comissões à empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL não podem ser consideradas dedutíveis, pois sequer houve a

prestação dos serviços contratados. Assim, tais despesas não apresentam as características de efetividade, necessidade e normalidade requeridas para fins de sua dedutibilidade fiscal;

- Foram suficientemente comprovados nos autos a ocorrência de evidente intuito de fraude (empresa materialmente inexistente, serviços pagos e não prestados, objetivo de diminuição do lucro tributável da contribuinte), o conluio (os sócios da PANDURATA PARTICIPAÇÕES controlam e representam a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, além de serem também os representantes da contribuinte autuada) e o dolo (os sócios do grupo PANDURATA agiram de forma livre e consciente para, por meio de empresa inexistente de fato e pagamento de serviços nunca prestados, reduzir a carga tributária das empresas envolvidas). Assim, justifica-se a aplicação de multa de ofício qualificada;

- A Turma *a quo*, por meio de entendimento estampado no voto vencido do acórdão recorrido, firmou o entendimento de que não incidem juros de mora sobre a multa de ofício. Tal entendimento é equivocado, uma vez que é correta a exigência de juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre toda a obrigação tributária principal, o que inclui a multa de ofício;

- O cabimento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício é determinado pela análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do Código Tributário Nacional (CTN).

A PGFN encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a decisão de primeira instância administrativa.

A irresignação da Fazenda Nacional foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 03/09/2015.

No que diz respeito à primeira matéria contestada pelo recurso, o aludido despacho concluiu que restara plenamente configurada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma trazido pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 1102-00.667) pois, diante de contextos fáticos similares, a primeira decisão aduziu que as operações praticadas pela contribuinte não poderiam ser desconsideradas porque não afrontavam nenhuma norma legal ou regra antielisiva, enquanto a segunda trouxe entendimento diverso, no sentido de que a verificação de patologias como a simulação, fraude, abuso de forma ou abuso de direito, faz com que a análise das operações tenha que superar o aspecto puramente formal, focando também no propósito negocial dos atos jurídicos praticados.

Configurada a divergência jurisprudencial mediante o cotejo entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma indicado pela recorrente, considerou-se despicienda a verificação da segunda decisão paradigma indicada a respeito da matéria "qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância".

Já em relação à segunda matéria combatida ("incidência de juros de mora sobre multa de ofício"), concluiu o despacho que restou configurado o dissídio jurisprudencial requerido pela legislação para fins de admissibilidade do recurso especial, por meio do confronto entre o entendimento abraçado pela decisão recorrido e a tese que prevaleceu no Acórdão nº 9101-00.539. Novamente, a análise do segundo acórdão paradigma foi considerada desnecessária.

Sendo assim, e restando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade estabelecidos regimentalmente, o despacho de exame de admissibilidade foi aprovado e subscrito pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, tendo o recurso especial da PGFN seguimento em relação à totalidade das matérias questionadas.

Em 22/09/2015, a contribuinte foi intimada para tomar ciência dos Acórdãos nº 1302-001.325 e nº 1302-002.713 (que apreciou os embargos de declaração opostos pela PGFN), do recurso especial manejado pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu integralmente.

Em resposta à intimação, a contribuinte recorrida protocolou, em 06/10/2015, contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional. Assim podem ser resumidas as alegações perfiladas pela empresa recorrida PANDURATA ALIMENTOS:

- Preliminarmente, nos termos do §1º do art. 68 do Anexo II do RICARF/2015, é nulo o despacho que admitiu o recurso especial da PGFN uma vez que, embora assinado pela Presidente da Câmara recorrida, foi elaborado por servidor que não possui atribuição para tanto e, ademais, sequer ocupa o cargo de conselheiro do CARF;

- Também preliminarmente, o recurso especial não deve ser conhecido em relação à primeira matéria contestada, pois a recorrente não logrou êxito em demonstrar, por meio dos paradigmas apontados, a divergência interpretativa por ela suscitada: o Acórdão nº 1102-00.667, primeiro paradigma indicado, apresenta relevantes diferenças fáticas quando comparado com o acórdão recorrido (segregação de atividades operacionais; confusão patrimonial entre as empresas relacionadas; contratos de prestação de serviços sem assinatura e sem definição dos valores das contraprestações), assim como o Acórdão nº 2402-003.813, segundo paradigma apontado pela PGFN (contribuições sociais; segregação de atividades operacionais; ausência de contratos escritos; interposição de pessoas);

- Além disso, o Acórdão nº 2402-003.813, segundo paradigma trazido pela PGFN, não pode ser utilizado como representativo de divergência porque não foi analisado no despacho que admitiu o recurso especial (entendeu-se despendendo sua análise, uma vez que considerou-se configurada a divergência entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma, Acórdão nº 1102-00.667);

- Ainda em caráter preliminar, o recurso especial da PGFN não pode ser conhecido em relação à primeira matéria contestada porque, diferentemente do que alega a recorrente, o acórdão recorrido não fundamenta sua decisão apenas na regularidade formal dos negócios jurídicos realizados, mas também na inexistência de quaisquer indícios de simulação, dissimulação ou fraude. Assim, mesmo que os argumentos relativos à prevalência da substância sobre a forma, manejados pela recorrente, fossem acatados pela CSRF, ainda assim tal decisão não teria o condão de reverter, por si só, a decisão recorrida;

- Também não pode ser conhecido o recurso especial por tratar de matéria estritamente de fato, ou seja, por pretender estabelecer reexame fático, vedado em sede de recurso especial, e não discussão acerca de divergência jurisprudencial;

- No mérito, deve-se negar provimento ao recurso especial uma vez que, no caso, não houve simulação, dissimulação ou fraude cometida pelo sujeito passivo. Ademais, não há norma legal que restrinja a celebração de contrato de prestação de serviços, tal como

feito entre a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL e a autuada, o que, inclusive, é reconhecido pela própria recorrente;

- Se não havia regra que pudesse tolher as operações realizadas pelas empresas do grupo PANDURATA, como foi reconhecido pela própria recorrente, estas simplesmente não poderiam ter sido condenadas pela Fiscalização;

- Restou demonstrada a total transparência dos atos praticados pela contribuinte recorrida e pelas demais empresas pertencentes ao seu grupo econômico: (i) na constituição da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, que assumiu as atividades de assessoria comercial do grupo; (ii) no pagamento de preço justo pela recorrida à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL pelos serviços prestados; (iii) na dedução das despesas necessárias, usuais e normais, devidamente informadas às autoridades fiscais; (iv) no mútuo validamente realizado entre a recorrida e a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; e (v) na cessão de créditos, mediante celebração de contrato, da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL à PANDURATA PARTICIPAÇÕES;

- Embora a recorrente alegue a presença de simulação, dissimulação ou fraude no presente caso, não há qualquer indício ou comprovação de que os atos praticados foram realizados de modo a encobrir, enganar ou impedir seu conhecimento, pelo Fisco ou por quaisquer terceiros;

- A simulação não se presume e não se prova por meio de meros indícios, devendo ser efetivamente comprovada, sob pena de subversão de todo o fim pretendido pelo legislador ao dispor sobre interpretação e integração da legislação tributária;

- Na operação societária de constituição da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL e no negócio jurídico consubstanciado na prestação de serviços por esta à contribuinte recorrida, foi gerada, no máximo, uma economia tributária lícita, a chamada elisão fiscal;

- A recorrente argumenta que deveria ser aplicada ao caso concreto a multa de ofício em sua versão qualificada, no percentual de 150%, tema que não foi objeto de apreciação pelo acórdão recorrido, que exonerou a cobrança do principal e tornou desnecessária a manifestação acerca da qualificação da multa;

- Assim, tal questão não pode ser apreciada pela CSRF sem a prévia manifestação da Turma *a quo*. Todavia, reconheça-se que, ainda que se entenda de modo diverso, o que se admite apenas para argumentar, não poderia subsistir a aplicação da multa qualificada, uma vez que não restou comprovado, por meio de provas diretas, que as operações realizadas pelo sujeito passivo foram feitas com evidente intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária, condição necessária à aplicação da mencionada penalidade;

- A recorrida realizou todas as operações na forma que compreendia estar em perfeita conformidade com a legislação societária e tributária vigente à época, motivo pelo qual se trataria, no máximo, de erro de interpretação de lei, o que não pode ser confundido com ato ilícito;

- A segunda matéria contestada no recurso especial da PGFN, relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, não poderia ser objeto do recurso, tendo em vista que o tema não foi decidido no acórdão recorrido, constando apenas do voto vencido.

Assim, o recurso não pode ser conhecido em relação à matéria, em razão da inexistência de divergência a seu respeito;

- Todavia, se o recurso for conhecido no que atine a esta matéria, não merece provimento, diante da absoluta ausência de previsão legal de exigência, sobre a multa de ofício, de juros de mora, sejam estes calculados com base na taxa Selic ou no percentual de 1% a.m.;

- Caso o entendimento da CSRF seja pelo conhecimento e provimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, devem ser analisados os demais argumentos apresentados pela contribuinte autuada em seu recurso voluntário: (i) indevida "reclassificação dos fatos" por parte da Turma Julgadora; (ii) incompetência absoluta da Turma Julgadora para "constituir crédito tributário"; (iii) falta de motivação da decisão recorrida - nulidade; (iv) inaplicabilidade da multa agravada em razão da inexistência de simulação ou fraude nas operações em questão; (v) iliquidez e incerteza dos autos de infração; (vi) ausência de consideração das despesas pagas pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (vii) indébito tributário da Contribuição ao PIS e da COFINS; (viii) desconsideração dos montantes referentes aos tributos retidos na fonte; (ix) incorreta apuração da base de cálculo negativa da CSLL; (x) correta apuração dos montantes devidos a título do IRPJ e da CSLL conforme o Regime Tributário de Transição; (xi) ausência de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis; (xii) ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa;

- Assim, na remota hipótese de o recurso ser provido, é inequívoca a necessidade de retorno dos autos à Turma *a quo* para que os argumentos elencados sejam apreciados e julgados. Subsidiariamente, caso se entenda pela prevalência do princípio da economia processual, requer-se que os tópicos apontados sejam apreciados e julgados pela CSRF.

Por conta de tudo que expôs, a recorrida pede, ao final, que o recurso especial da PGFN seja inadmitido. Caso seja admitido, requer a contribuinte que seu provimento seja negado, diante da insubsistência da pretensão fiscal, com a manutenção do teor do acórdão recorrido.

Os autos seguiram então para a CSRF para o julgamento do recurso especial.

Enquanto se aguardava o julgamento, a contribuinte recorrida apresentou memoriais em que reitera os argumentos já expostos nas contrarrazões que ofereceu ao recurso especial da PGFN. Além destes, merecem menção as seguintes alegações constantes do documento:

- A competência para examinar a admissibilidade de recursos especiais é exclusiva do Presidente da Câmara recorrida, não podendo ser designada a outro servidor. Assim, a simples anuência da Presidente da 3ª Câmara em despacho elaborado por servidor classificado como "colaborador" do CARF não tem o condão de sanar o vício de competência, razão pela qual deve ser declarada a nulidade do despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial interposto pela PGFN;

- O Acórdão nº 1102-00.667, primeiro paradigma indicado pela PGFN em relação à primeira matéria combatida no recurso especial, não pode ser utilizado para fins de comprovação da existência de divergência jurisprudencial porque não apresenta similitude fática com o acórdão recorrido. As principais diferenças verificadas entre os casos concretos

são: (i) o acórdão recorrido trata de hipótese em que houve efetiva segregação de atividades entre as empresas, ao contrário da decisão paradigma; (ii) a contribuinte recorrida e a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL situam-se em localidades distintas, enquanto as empresas mencionadas no acórdão paradigma têm a mesma localização geográfica; (iii) os negócios jurídicos analisados no acórdão recorrido foram efetivamente praticados, o que não se verificou no processo do acórdão paradigma; (iv) a contribuinte recorrida disponibilizou à Fiscalização todos os documentos solicitados, diferentemente do sujeito passivo que figura na decisão paradigma; (v) não houve participação de interposta pessoa nas operações do acórdão recorrido; (vi) não houve simulação no caso concreto da decisão recorrida;

- Impede também a configuração de dissenso jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667 a inexistência de similitude jurídica entre os julgados. Enquanto na decisão recorrida, o fundamento legal principal se refere à indedutibilidade de despesas (arts. 299 e 300 do RIR/1999), no acórdão paradigma, a Fiscalização fundamentou a autuação no arbitramento do lucro (art. 530, incisos I, II e III, do RIR/1999). Além disso, houve desconsideração de pessoas jurídicas nos autos de infração discutidos no Acórdão nº 1102-00.667, o que não se verificou no acórdão recorrido;

- O segundo acórdão paradigma trazido pela recorrente em relação à primeira matéria, de nº 2402-003.813, não tem melhor sorte. Não se presta ao papel de comprovar a existência de divergência jurisprudencial apta a provocar a admissibilidade do recurso especial porque trata de contexto fático completamente distinto do analisado pelo acórdão recorrido: (i) o acórdão recorrido trata de hipótese em que houve efetiva segregação de atividades entre as empresas, ao contrário da decisão paradigma; (ii) a contribuinte recorrida e a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL situam-se em localidades distintas, enquanto as empresas mencionadas no acórdão paradigma têm a mesma localização geográfica; (iii) os negócios jurídicos analisados no acórdão recorrido foram efetivamente praticados, o que não se verificou no processo do acórdão paradigma; (iv) não houve participação de interposta pessoa nas operações do acórdão recorrido; (v) não houve simulação no caso concreto da decisão recorrida;

- A exemplo do que se verificou para a primeira decisão paradigma, o Acórdão nº 2402-003.813 também não apresenta similitude jurídica com o acórdão recorrido. A decisão contestada pela PGFN analisa autuação baseada na indedutibilidade de despesas (arts. 299 e 300 do RIR/1999), ao passo que o acórdão apontado como paradigma trata de exclusão do Simples Nacional (Lei nº 126/2006). Além disso, houve desconsideração de pessoas jurídicas nos autos de infração discutidos no Acórdão nº 2402-003.813, o que não se verifica no acórdão recorrido;

- A PGFN descumpriu ainda o requisito previsto no §6º do art. 67 da Portaria MF nº 256/2009, uma vez que não foi demonstrada analiticamente a divergência de interpretação de lei entre o acórdão recorrido e os pretensos paradigmas;

- O Acórdão nº 2402-003.813 não foi analisado pelo despacho que admitiu o recurso especial da PGFN (sua análise foi considerada despicienda, uma vez que entendeu-se configurada a divergência pelo cotejo entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma atinente à matéria). Assim, não pode ser utilizado para fins de caracterização de divergência jurisprudencial e conhecimento do recurso em relação à matéria a que se refere;

- Assim, os pretensos acórdãos paradigmas não se prestam a demonstrar a necessária interpretação divergente de lei, pois (i) partem de situações fáticas e jurídicas diametralmente opostas ao presente caso; (ii) a PGFN não logrou êxito em demonstrar analiticamente a divergência entre os casos; e (iii) o Acórdão nº 2402-003.813 sequer foi

analisado pelo Exame de Admissibilidade. Portanto, a única alternativa cabível é o não conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN;

- Apesar de a PGFN afirmar que seu recurso especial tem o objetivo único de discutir a qualificação jurídica dos fatos apurados pela Fiscalização, na verdade se busca a reanálise das provas, vedada em sede de recurso especial;

- No mérito, ao contrário do alegado pela PGFN, o fundamento do acórdão recorrido não foi meramente formal, mas também baseado na minuciosa análise dos fatos que levaram à conclusão de que houve propósito comercial quando da constituição da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL;

- Os atos da contribuinte recorrida foram praticados com a devida transparência e publicidade, representando os negócios jurídicos exatamente como praticados e formalizados nos documentos competentes.

É o relatório.

Voto

Voto Vencedor, exceto em relação ao conhecimento dos juros sobre multa

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Inicialmente, analiso as arguições preliminares apresentadas pela PANDURATA ALIMENTOS, tanto nas contrarrazões que opôs ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto nos memoriais posteriormente protocolados. Caso o recurso seja conhecido no que diz respeito à primeira matéria contestada no recurso, concernente à qualificação jurídica do conjunto probatório e à ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais, passarei à análise do seu mérito. Tal matéria é o tema principal do debate travado nos autos, sendo inclusive questão prejudicial à análise da segunda contestação formulada pela recorrente, relacionada à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, cujo exame é deixado para o fim (em caso, logicamente, de conhecimento do recurso em relação ao assunto).

I) Preliminar de nulidade do despacho de admissibilidade do recurso especial

O sujeito passivo pede que seja declarada a nulidade do despacho que deu seguimento ao recurso da Fazenda Nacional, por violação aos arts. 18, III, e 68, §1º, ambos do Anexo II do RICARF/2015, e determinada a realização de novo exame de admissibilidade.

Fundamenta seu pedido no argumento de que a Presidente da 3ª Câmara, autoridade que detém a competência exclusiva para dar ou negar seguimento ao recurso especial, não poderia delegar a análise da admissibilidade a outro servidor, ainda mais a um que sequer exerce a função de conselheiro do CARF. No raciocínio adotado pela contribuinte recorrida, o fato de a Presidente da 3ª Câmara ter anuído ou aprovado o despacho elaborado por terceiro não sana o vício de competência verificado, razão pela qual seria nulo o exame de admissibilidade realizado.

Pois bem, sobre o exame de admissibilidade do recurso especial, o mencionados dispositivos regimentais trazem:

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

(...)

III - admitir ou negar seguimento a recurso especial, em despacho fundamentado;

(...)

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

(...)

Pela simples leitura da norma acima reproduzida é possível concluir que compete ao Presidente da Câmara recorrida admitir o recurso especial, caso estejam presentes os pressupostos para sua admissibilidade.

Isso não significa, entretanto, que o Regimento vede a designação de servidor para elaboração de parecer sobre a admissibilidade do recurso. Elaborado o parecer pelo servidor, será ele submetido à apreciação do Presidente da Câmara, a quem compete dar a palavra final sobre a admissibilidade do recurso.

Foi exatamente isso o que ocorreu nos presentes autos. De fato, o parecer foi elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Ricardo Diefenthaeler, que opinou pela admissibilidade do recurso. A Presidente da 3ª Câmara, por sua vez, acolhendo a opinião do servidor, exerceu a sua competência regimental e determinou o seguimento do recurso especial.

É importante destacar que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Ricardo Diefenthaeler, embora não ocupe o cargo de conselheiro, foi regularmente designado pela Portaria Conjunta RFB/CARF nº 889/2015 para compor o quadro de colaboradores do CARF, instituído pelo art. 8º da Portaria MF nº 343/2015.

Portanto, não se vislumbra qualquer vício ou irregularidade no fato de o colaborador devidamente designado ter elaborado o parecer que foi integralmente acatado pela Presidente da 3ª Câmara, razão pela qual REJEITO a preliminar de nulidade do despacho de admissibilidade do recurso especial.

II) Preliminar de não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais", em razão de inexistência de divergência jurisprudencial

A contribuinte recorrida defende que o recurso especial não seja conhecido em razão da ausência de demonstração, por parte da PGFN, da divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas apontados. Faz referência, portanto, a um eventual descumprimento do requisito de admissibilidade previsto no art. 67, *caput* e §6º, do Anexo II do RICARF/2015.

No que atine à primeira matéria combatida pelo recurso especial ("qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais"), a PGFN trouxe a indicação de dois acórdãos paradigmas: nº 1102-00.667 e nº 2402-003.813. Defende a recorrida que nenhuma destas decisões podem ser consideradas como paradigmas para fins de conhecimento do recurso por não possuírem qualquer similitude fática ou jurídica com a decisão recorrida.

Em relação ao Acórdão nº 2402-003.813, a recorrida traz um argumento adicional: o julgado não pode servir à comprovação de divergência necessária ao conhecimento do recurso especial porque sequer foi objeto de apreciação pelo despacho de exame de admissibilidade que fundamentou a decisão da Presidente da 3ª Câmara de dar seguimento ao recurso. Conforme se verifica naquela peça, a análise do segundo paradigma indicado pela PGFN foi considerada "despicienda", uma vez que se entendeu configurada a divergência

jurisprudencial no cotejo entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma (Acórdão nº 1102-00.667).

Concordo com esta última tese exposta pela recorrida e julgo mais lógico apreciá-la de pronto, a fim de evitar o desnecessário cotejo fático e jurídico entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 2402-003.813.

Conforme tratado no tópico anterior, é de competência do Presidente da Câmara recorrida a decisão originária a respeito da caracterização da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 e do consequente seguimento do recurso especial. Não pode a Turma da CSRF, entendendo pela imprestabilidade de um primeiro paradigma para fins de conhecimento do recurso especial, passar à análise do segundo, não apreciado originariamente pelo Presidente da Câmara responsável pelo proferimento da decisão recorrida.

Assim, entendo que a análise acerca do conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN a ser desenvolvida neste voto deve se restringir à existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667, paradigma que foi analisado no despacho de exame de admissibilidade do recurso.

Caso esta 1ª Turma da CSRF entenda, ao final do julgamento, que o primeiro acórdão paradigma não tem o condão de comprovar a existência de divergência jurisprudencial diante do acórdão recorrido, os autos deverão ser devolvidos à 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF para fins de complementação da análise acerca da admissibilidade do recurso, devendo retornar, se for o caso, à CSRF para continuação do julgamento.

Dito isso, passo à análise acerca da existência de dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão nº 1102-00.667. No que diz respeito à ausência de similitude fática entre os casos examinados nas duas decisões, a contribuinte recorrida apresenta as seguintes diferenças fáticas relevantes, consolidadas a partir de suas contrarrazões e de seus memoriais:

	acórdão recorrido	Acórdão nº 1102-00.667
1	segregação de atividade-meio, com PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL prestando serviços de assessoramento comercial à PANDURATA ALIMENTOS, que atua na fabricação de alimentos	segregação de atividades operacionais de fabricação de embarcações entre as empresas SCHAEFFER YACHTS e KIWI BOATS
2	inexistência de confusão patrimonial entre as empresas do grupo econômico	verificação de confusão patrimonial entre as empresas do grupo econômico
3	contratos celebrados entre as empresas do grupo devidamente assinados e com definição do valor da remuneração pelos serviços prestados	contratos celebrados entre as empresas do grupo não estavam assinados e não continham a indicação do valor da remuneração pelos serviços prestados
4	efetiva segregação de atividades entre as empresas - atividade operacional e assessoria comercial (vendas)	inexiste efetiva segregação das atividades entre as empresas - linha de produção contínua
5	as empresas PANDURATA ALIMENTOS e PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL têm localização geográfica distinta	as empresas SCHAEFFER YACHTS e KIWI BOATS têm a mesma localização geográfica
6	negócios jurídicos efetivamente praticados	negócios jurídicos não praticados
7	documentos disponibilizados à Fiscalização	documentos não disponibilizados à Fiscalização (o que levou ao arbitramento dos lucros)
8	não houve participação de interposta pessoa	houve participação de interposta pessoa
9	não houve simulação	houve simulação

Além das distinções entre os contextos fáticos, a recorrida alega que não se pode reconhecer a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667 por conta da inexistência de similitude jurídica entre os julgados.

Para fundamentar sua tese, afirma a recorrida que o fundamento legal utilizado pela Fiscalização nos autos de infração que originaram os presentes autos refere-se à indedutibilidade de despesas, tratada nos arts. 299 e 300 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), enquanto o lançamento tributário discutido no acórdão paradigma baseou-se no arbitramento do lucro objeto do art. 530, incisos I, II e III, também do RIR/1999. A recorrida aponta ainda que na decisão paradigma houve a desconsideração de pessoas jurídicas, o que não se verificou no acórdão recorrido.

Com base nestes argumentos, defende a recorrente que os julgados administrativos comparados tratam de interpretação dada a dispositivos diversos, o que impediria, por si só, o conhecimento do recurso especial em relação à matéria questionada.

Pois bem. A admissibilidade do recurso especial, no que atine à primeira matéria contestada e ao acórdão paradigma nº 1102-00.667, já foi objeto de análise pelo despacho elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Ricardo Diefenthaler, cujas razões foram adotadas pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF para dar seguimento integral ao recurso interposto pela PGFN. Daquele despacho, destaca-se o seguinte trecho:

"Isso posto, tem-se que tanto no caso do presente processo como no do primeiro paradigma, a personalidade jurídica de empresa vinculada à autuada foi desconsiderada para fins de tributação, a partir da constatação da fiscalização de que o que se tinha era, em verdade, uma única entidade e que os atos formalmente praticados serviriam tão somente para dissimular tal realidade.

Assim, no caso ora sob exame a empresa desconsiderada prestaria serviços de assessoria comercial à autuada, tendo os pagamentos correspondentes sido glosados em decorrência da desconsideração. Já no caso do paradigma, as empresas desconsideradas atuavam em partes distintas do processo produtivo e comercial de embarcações, tendo a base impositiva dos tributos sido feita de forma consolidada na autuada. De se assinalar que vários dos elementos fáticos que levaram a fiscalização a concluir, em cada caso, pela existência de uma única entidade coincidem, tais como identidade de localização, quadro societário em comum, escrituração contábil que não espelha segregação e termos dos contratos.

Em que pesem as similitudes, as soluções alcançadas pelos respectivos colegiados julgadores foram distintas."

Verifica-se que o despacho confrontou os contextos fáticos do acórdão recorrido e do Acórdão nº 1102-00.667 e concluiu pela existência de similitude fática apta a possibilitar a configuração da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Diante de situações fáticas similares e de soluções interpretativas conflitantes, concluíram o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que elaborou o despacho e a

Presidente da 3ª Câmara, que abraçou suas razões, pela existência de dissenso jurisprudencial e pelo seguimento da matéria objeto do recurso especial.

Para que se possa verificar a procedência dos argumentos apresentados pela contribuinte recorrida, no sentido de que inexistiria similitude fática entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667, faz-se necessário inicialmente o exame de trechos do voto condutor da decisão paradigma que tratam do contexto fático analisado:

"Inicialmente, registre-se que **não há dúvidas de que as empresas SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS partilham de uma única área geográfica**. Comprovam este fato as fotos anexas aos autos, e os relatos feitos de que o acesso a ambas as empresas, em que pese uma conste nos cadastros da RFB como sediada no nº 18.500, e a outra no nº 18.550, se dá pela mesma portaria, que há uma única recepção, que as instalações de direção e administração são comuns, que os funcionários da contabilidade são os mesmos, e que a máquina que emite as notas fiscais é a mesma. Estas são constatações feitas *in loco* pela fiscalização, e que em nenhum momento foram contraditadas pela recorrente. Por outro lado, até este ponto pode-se considerar tais providências como simples racionalização de operações com vistas a uma redução dos seus custos administrativos.

(...)

Além das empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS, há que se falar, no ano de 2005, na participação de uma terceira empresa envolvida no negócio. **Trata-se da empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda (SPA), constituída em agosto de 2004, pelos Srs. Márcio Luz Schaefer e Pedro Odílio Phelippe, que também são os mesmos sócios da empresa SCHAEFER YACHTS, sendo que o Sr. Márcio Luz Schaefer também é o sócio majoritário da KIWI BOATS, com 95% de participação.**

Esta empresa, conforme as alegações da recorrente, tem por finalidade a prestação de serviços de assessoria e administração na compra de embarcações, administrando todas as fases envolvidas na aquisição de uma embarcação, verificando o material empregado e os acessórios que compõe a embarcação encomendada.

Vejamos o que apurou o fisco com relação a esta empresa. Reproduzo a seguir um trecho do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal na empresa SPA, de fls. 617 a 634:

"O endereço cadastral da empresa é Rua Saul Antonio Scherer, 57, sala 2, no centro da cidade de Antonio Carlos e, em 08/07/2008, em companhia do supervisor Arlindo, fomos dar ciência do Termo de Início de Fiscalização. O local, uma pequena sala de menos de 20 m², estava fechado porém, através do vidro da porta, foi possível verificar que o espaço estava quase totalmente tomado por caixas-arquivo e pastas de arquivo de documentos.

A proprietária do imóvel, sra. Rosita Dilma da Silva Scherer, que mora no andar superior do imóvel, afirmou desconhecer a empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda., que o referido imóvel está alugado para a empresa Embrakon Empreendimentos Ltda., CNPJ nº 85.135.283/0001-31, conforme contrato de Locação do qual ela nos forneceu uma cópia (fls. 534 e 535), e que raramente alguém aparece ali, servindo apenas de depósito.

Nos dirigimos a empresa Embracon, em sua sede na cidade de São José. A Embracon presta diversos serviços, entre eles os de contabilidade. Na ausência dos sócios, fomos atendidos por um funcionário reconheceu que a empresa SPA já havia sido cliente deles, mas não soube explicar a razão de constar em um endereço da Embracon.”

(...)

De qualquer sorte, ficou claro que a SPA jamais funcionou no seu endereço cadastral.

(...)

Ao tomar ciência do Termo de Início de Fiscalização, na sede das empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS, o sócio **Pedro Odílio Phelippe informou** (fls. 1.138 do Anexo I) que **“a empresa tem sua sede social em Antonio Carlos/SC, mas desenvolve suas atividades no endereço: Rod BR 282, Km 18, 18500, Aririu, Palhoça/SC.”** (que é a sede das empresas citadas). Ainda no mesmo documento, esclarece o sócio que a referida empresa não possui quaisquer bens em seu ativo imobilizado, nem tampouco qualquer embarcação no seu ativo.

(...)

A empresa apresentou à fiscalização **diversos “Contratos Particulares de Montagem de Embarcação” que teriam sido celebrados entre a empresa e seus clientes** (fls. 18 a 73 do Anexo I).

Nesses, a SPA figura como contratada para a “administração de projeto junto a terceiros de tais equipamentos com prazo determinado para conclusão da Embarcação”. O prazo de entrega é de 90 dias após a assinatura, e nos contratos estão descritos os principais equipamentos que comporão cada embarcação.

Duas circunstâncias, em especial, chamam a atenção com relação aos referidos contratos, circunstâncias as quais também foram referidas pela fiscalização.

Em primeiro lugar, **os contratos apresentados pela SPA não estavam assinados pelas contratantes, mas tão somente pela própria, como contratada.**

Em segundo lugar, **nos referidos contratos não há indicação clara de qual seria a remuneração devida à SPA pelos supostos serviços prestados, já que um único valor é informado, englobando tanto a administração do projeto quanto a montagem propriamente dita.** Confira-se a redação padrão da cláusula Segunda:

“Pela execução do presente contrato juntamente com os serviços a CONTRATANTE pagará à CONTRATADA o valor de R\$... pelos serviços de administração de projeto.”

A fiscalização intimou diversos desses terceiros, adquirentes das embarcações, a prestar informações e encaminhar documentos referentes a esses contratos e às respectivas aquisições de bens e serviços efetuada.

Recebeu 20 respostas, as quais encontram-se no Anexo I, havendo um resumo às fls. 544 a 546 deste.

Conforme destacou a fiscalização, **quatro deles** (Valdair Kalfels, Raphael Gomes Santiago, Belquior Saraiva Neto, e Mariana Jeanete Theis Bonet) **responderam que não firmaram qualquer contrato nem entabularam qualquer negociação com a SPA. Os demais apresentaram documentos (notas fiscais e recibos) que não guardavam qualquer equivalência com relação ao estabelecido no contrato**, inclusive os únicos dois que reconheceram o contrato firmado com a SPA (Milton José de Carvalho Montenegro, e Levi Rodrigues da Silva).

Intimada sobre quem prestaria os serviços de assessoria e administração na compra de embarcações, respondeu a SPA (fls. 158 do Anexo I), o seguinte:

“Os serviços de assessoria prestados pela nossa empresa são prestados pelos sócios, Pedro Odílio Phelippe, empresário e Márcio Luz Schaefer, projetista naval, que são remunerados pelos lucros obtidos pela empresa.”

Intimada a respeito das transações efetuadas com as empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS, respondeu (fls. 839 do Anexo I) o seguinte:

“Não possuímos registros que permitam individualizar a entrega de numerário efetuada pelos clientes uma vez. que o controle dos materiais empregados e colocados nas embarcações era efetuado pelos proprietários.”

De se ressaltar que tal afirmativa contradiz frontalmente o quanto constante nos referidos contratos, bem como o quanto antes respondido pela SPA, visto que a empresa seria alegadamente responsável pela administração de todas as fases envolvidas na aquisição de uma embarcação, bem como pela verificação do material empregado e dos acessórios que comporiam a embarcação encomendada.

À vista de todas estas constatações, **concluiu o fisco que a SPA nada mais era do que interposta pessoa de KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS**, pelo que a sua receita declarada foi simplesmente descartada, conquanto os eventuais recolhimentos por ela feitos tenham sido aproveitados no lançamento de ofício.

(...)

Assim, além de ocuparem as empresas o mesmo espaço geográfico, e de todas as demais evidências já relatadas, também compartilham o mesmo objeto social, e tem na sua composição societária sempre a participação do mesmo sócio majoritário, com 95% da KIWI BOATS e da SCHAEFER YACHTS, e com 90% da SPA, tudo a demonstrar tratar-se de uma única entidade.

(...)

Conforme já referido, tendo em vista a impossibilidade de apuração do lucro real, em face das irregularidades constatadas, o lançamento foi efetuado pelo lucro arbitrado. Nesta modalidade de apuração do lucro, a receita bruta conhecida é o parâmetro por excelência a ser adotado, sobre ele aplicando-se um percentual de arbitramento, conforme a atividade da empresa. No caso concreto, foi adotada como receita conhecida a receita omitida

(depósitos bancários de origem não comprovada, ocorridos nas contas mantidas pelas três empresas formalmente constituídas – SPA, KIWI BOATS, e SCHAEFER YACHTS) e a receita declarada pelas empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS.

(...)

Além de ter sido demonstrado que a forma de produção e de comercialização das embarcações não corresponde àquela alegada pela recorrente, **ficou ainda evidenciada a interposição de empresa para recebimento de valores decorrentes de sua comercialização, empresa esta que nunca funcionou no endereço cadastral de sua sede** — um depósito fechado e abarrotado de documentos, que fora supostamente sublocado do contador responsável pela escrituração das empresas, sem que tenha sido sequer feito prova do pagamento pela referida sublocação." (grifou-se)

Da avaliação do caso concreto estudado pelo Acórdão nº 1102-00.667, vislumbro a existência de similitude fática em face do acórdão recorrido.

Registre-se inicialmente que, ao contrário do que sugere a contribuinte recorrida em suas contrarrazões e memoriais, a situação da empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL é comparável, no acórdão paradigma, à da empresa SPA COMÉRCIO DE EMBARCAÇÕES E EQUIPAMENTOS NÁUTICOS (doravante identificada apenas como SPA), e não à das empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS.

O que se conclui é que tanto a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL quanto a SPA foram criadas pelos mesmos sócios proprietários das empresas operacionais dos grupos a que pertenciam, para o exercício das atividades de comercialização de produtos. Tanto é assim que os contratos mencionados no acórdão paradigma tratavam de negócios celebrados entre a SPA e diversos clientes, para fins de prestação de serviços de assessoria e administração na compra de embarcações. Não se tratou, como alegado pela recorrida, de simples segregação de etapas de um processo operacional produtivo.

Nos processos administrativos fiscais comparados, constatou-se que as empresas PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL e SPA não funcionavam no endereço constante do cadastro da Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas sim nos mesmos endereços utilizados pelas empresas operacionais dos grupos.

No Acórdão nº 1102-00.667, descreve-se que o sócio Pedro Odílio Phelippe admitiu que a SPA tinha sede social na cidade de Antonio Carlos/SC, mas desenvolvia suas atividades na rodovia BR282, km 18, 18.500, Palhoça/SC (mesma localização física da KIWI BOATS e da SCHAEFER YACHTS). Já no acórdão recorrido, consta do relatório trecho em que se menciona que os funcionários que formalmente fariam parte do quadro da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL afirmaram exercer suas atividades na sede da PANDURATA ALIMENTOS, inclusive desconhecendo o endereço onde funcionaria a primeira empresa:

"DA SEDE DA PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL E DEPOIMENTOS DOS EMPREGADOS

A fiscalização verificou ainda que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, não estava sediada no domicílio tributário indicado e que os

empregados ouvidos declararam que apesar das transferências de uma empresa para outra, não houve rescisão dos contratos de trabalho e continuaram efetuando as mesmas tarefas, no mesmo local."

Portanto, em ambos os casos constatou a Fiscalização que os sócios de empresas operacionais segregaram a parte comercial de seus negócios por meio da criação de pessoas jurídicas que atuavam especificamente nesta área. Também nos dois casos, constatou-se que a criação de tais empresas se deu apenas formalmente e que a segregação das atividades comerciais nunca chegou a ocorrer de fato. A única motivação para a criação apenas formal das empresas, segundo as autoridades tributárias que atuaram nos dois casos, era alcançar a artificial redução da carga tributária suportada pelas empresas integrantes dos grupos econômicos.

Considero, assim, perfeitamente configurada a similitude fática entre os julgados.

Diante de realidades semelhantes, debruçaram-se os acórdãos sobre a questão da prevalência da regularidade formal sobre a substância dos atos negociais. O acórdão recorrido trouxe, no seu voto vencedor, a conclusão de que, considerando-se inexistentes fraude, simulação ou conluio, a regularidade formal dos atos prevalece sobre sua substância, em homenagem ao Princípio da Legalidade:

"Não existe qualquer vedação no ordenamento jurídico que proíba a constituição de empresa apta a realizar a prestação de serviços de assessoria comercial a terceiros, nem tampouco há vedação à realização do negócio jurídico consubstanciado na celebração de contrato de assessoria comercial entre duas pessoas jurídicas, ainda que pertencentes a um mesmo grupo econômico.

Ou seja, os atos e procedimentos adotados pela Recorrente ou, ainda, pelo Grupo Pandurata não afrontaram qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, além de representarem operações devidamente fundadas em interesses de cunho comercial e operacional das partes envolvidas.

(...)

Em suma, se não há regra que possa tolher as operações realizadas pelo Grupo Pandurata, e se o país não preocupou em editar leis anti-elisivas específicas, os contribuintes não podem ser condenados por engendramentos de operações com o intuito de obterem redução de sua carga tributária. (...)

(...)

Assim, em respeito ao Princípio da Legalidade reconheço a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pela Recorrente, notadamente a regularidade da constituição de uma empresa prestadora de serviços, a qual fez a opção pela tributação dos seus lucros através do regime de apuração denominada "Lucro Presumido", sem que tal fato possa ser considerado ato ilícito, haja vista a inexistência de fraude, simulação ou conluio ou ainda de uma lei anti-elisiva que permita ao fisco desconsiderar operações que, apesar de legalmente constituídas, tenham o único objeto alcançar a redução da base tributária impositiva."

A conclusão foi reafirmada no Acórdão nº 1302-00.713, que integrou o acórdão recorrido, sem efeitos infringentes, em razão da interposição de embargos de declaração pela PGFN. Trouxe esta decisão:

"Entendo que este planejamento fiscal é lícito, uma vez que não existe qualquer vedação no ordenamento jurídico que proíba a constituição de empresa apta a realizar prestação de serviços de assessoria comercial a terceiros, nem tampouco há vedação à realização do negócio jurídico consubstanciado na celebração de contrato de assessoria comercial entre duas pessoas jurídicas, ainda que pertencentes a um mesmo grupo econômico.

Ou seja, os atos e procedimentos adotados pela Recorrente, ou ainda, pelo Grupo Pandurata, não afrontaram qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, além de representar em operações devidamente fundadas em interesse de cunho comercial e operacional das partes envolvidas."

No sentido inverso, o Acórdão nº 1102-00.667 concluiu que, confrontados a regularidade formal de um ato negocial e a sua substância, esta última prevalece, somente subsistindo os efeitos tributários do ato caso seja constatada a existência de propósito negocial:

"De fato, na esteira da evolução do pensamento doutrinário e jurisprudencial nacionais, a interpretação dos atos negociais deixou de ser feita apenas de um ponto de vista puramente formal, para uma visão que leva em consideração a presença ou não do propósito negocial, bem como a presença ou não de outras patologias nos negócios jurídicos, que não exclusivamente a simulação e a fraude, mas também o abuso de forma e o abuso de direito."

Concluo, assim, que restou comprovada a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667. Diante de contextos fáticos semelhantes, os julgados construíram conclusões divergentes a respeito da melhor ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais.

Abordando especificamente as alegações da contribuinte recorrida a respeito da inexistência de similitude fática entre os julgados, remeto-me aos índices constantes da tabela há pouco exibida para refutar individualmente os argumentos apresentados em contrarrazões e memoriais:

1) atividades segregadas

Tanto a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL quanto a SPA foram formalmente concebidas para desempenhar atividades comerciais relativas à comercialização dos produtos fabricados respectivamente pela recorrida PANDURATA ALIMENTOS e por SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS.

Ainda que a SPA tivesse sido criada para exercer atividades puramente fabris, tal fato seria indiferente para a configuração da similitude fática, uma vez que o fator preponderante é a existência apenas formal da empresa.

2) confusão patrimonial

No acórdão paradigma, relata-se que o grupo econômico não entregou à Fiscalização toda a documentação contábil solicitada e não comprovou a origem de movimentação financeira observada nas contas de titularidade das empresas, inclusive

da SPA. Assim, a tributação foi realizada de forma consolidada na pessoa da contribuinte fiscalizada (SCHAEFFER YACHTS), pela sistemática do lucro arbitrado.

Tais fatos são indiferentes para a configuração da similitude fática entre os julgados.

A questão da movimentação financeira não comprovada é matéria independente da ponderação realizada entre regularidade formal e substância dos atos negociais, cerne do recurso especial fazendário.

Já a tributação consolidada na pessoa da SCHAEFFER YACHTS foi uma providência determinada pela Fiscalização a partir do momento em que se decidiu pela inexistência de propósito negocial na criação da empresa SPA e pela consequente desconsideração da empresa para fins tributários.

Ocorre que, no acórdão paradigma, tal desconsideração levou à tributação dos resultados da empresa, apenas formalmente existente, na pessoa jurídica operacional, efetivamente atuante. Já no acórdão recorrido, a desconsideração da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL para fins tributários levou à glosa das despesas que a contribuinte recorrida afirmava ter pago à empresa.

Em que pese a Fiscalização ter determinado providências diferentes em relação aos efeitos tributários da desconsideração das empresas que só existiam formalmente, em ambos os casos esta desconsideração adveio da conclusão de que a substância dos atos jurídicos (ausência de propósito negocial ou ocorrência de vícios) prevalece sobre a mera regularidade formal.

Registre-se ainda que, em ambos os casos, operou-se o efeito tributário comum de aproveitamento de tributos que a pessoa jurídica fiscalmente desconsiderada havia apurado e recolhido.

3) contratos

A recorrida compara indevidamente os contratos celebrados entre ela e a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL (empresas do mesmo grupo econômico) com os contratos que a SPA celebrou com vários clientes, inclusive pessoas físicas, para fins de construção e aquisição de embarcações.

4) efetiva segregação de atividades

Quando a recorrida afirma que as empresas mencionadas no acórdão paradigma atuavam em uma linha de produção contínua, refere-se à relação existente entre as empresas SCHAEFFER YACHTS e KIWI BOATS. A empresa SPA, que teve atuação similar à da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, não é mencionada naquela passagem do acórdão paradigma.

5) localização geográfica

Ao contrário do alegado pela recorrida, restou comprovado que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL exercia suas atividades no mesmo endereço da PANDURATA ALIMENTOS.

6) efetiva prática dos negócios jurídicos

A avaliação quanto à efetiva prática dos negócios jurídicos, no que diz respeito à materialização de seus efeitos no mundo real, envolve juízo de valor já relacionado à divergência interpretativa arguida pela recorrente. Assim, tal diferença não afeta a configuração da similitude fática entre os julgados.

7) disponibilização de documentos à Fiscalização

Fatos indiferentes para a configuração da similitude fática entre os julgados.

8) participação de interposta pessoa

O acórdão paradigma utiliza a expressão "interposta pessoa" não no sentido tradicional, mas simplesmente para referir-se à existência apenas formal da empresa SPA. O conceito é exatamente o mesmo que a Fiscalização atribuiu à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL nos presentes autos.

9) simulação

A avaliação quanto à ocorrência de simulação nos negócios analisados envolve juízo de valor já relacionado à divergência interpretativa arguida pela recorrente. Assim, tal diferença não afeta a configuração da similitude fática entre os julgados.

Por fim, aprecio a afirmação da recorrida de que o Acórdão nº 1102-00.667 não apresentaria similitude jurídica com o acórdão recorrido e, por isso, não se prestaria à comprovação de dissídio jurisprudencial.

A recorrida afirma que os dispositivos legais que fundamentaram as decisões são distintos. Em seguida, identifica os dispositivos legais que foram utilizados como fundamento dos autos de infração que originaram os processos: a autuação discutida nos presentes autos se deu em razão do entendimento de que as despesas utilizadas pela recorrida não eram dedutíveis (arts. 299 e 300 do RIR/1999); já os lançamentos discutidos no acórdão paradigma referir-se-iam à figura do arbitramento do lucro (art. 530, I, II e III, do RIR/1999). Aponta ainda que no acórdão recorrido não teria havido desconsideração de pessoas jurídicas, ao contrário do verificado no acórdão paradigma.

Ao contrário do que quer fazer crer a recorrida, os dispositivos legais identificados não foram objeto de interpretação divergente por cada um dos acórdãos cotejados. Conforme se explicou há pouco, na apreciação da tese da recorrida de que os acórdãos recorrido e paradigma apresentariam diferença fática relativa à ocorrência de confusão patrimonial, o tema da divergência interpretativa é a ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais, e não a simples indedutibilidade de despesas ou arbitramento de lucro.

Em ambos os processos, a autuação dos sujeitos passivos foi uma decorrência da conclusão construída pela Fiscalização de que os atos negociais, apesar de formalmente regulares, não apresentavam propósito negocial legítimo ou estariam eivados de vícios (fraude, simulação, abuso de direito, abuso de forma), de forma que deveriam ser desconsiderados, para fins tributários. Foi esta a desconsideração encontrada em ambos os casos: desconsideração dos efeitos tributários decorrentes dos atos praticados pelas empresas que somente existiam "no papel".

O acórdão recorrido, ao discordar desta tese (estabelecendo que a regularidade formal precede a verificação da substância dos atos, se estes não forem expressamente vedados por lei), estabeleceu a divergência jurisprudencial apta a provocar o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, conforme os mandamentos do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (e também do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009, que tinha seus últimos dias de vigência quando a irresignação fazendária foi eletronicamente protocolada).

Assim, diante de todo o exposto, REJEITO a preliminar da contribuinte recorrida de não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais", por alegada inexistência de dissenso jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667.

Conforme já expus no início deste tópico, concordo com a tese da recorrida de que o segundo acórdão paradigma elencado pela PGFN, de nº 2402-003.813, não pode ser originariamente apreciado por esta 1ª Turma da CSRF para fins de verificação da existência de divergência jurisprudencial frente ao acórdão recorrido, pois tal ato representaria usurpação da competência originária da Presidente da 3ª Câmara, nos termos dos arts. 18, III, e 68, §1º, ambos do Anexo II do RICARF/2015.

Portanto, se eu restar vencido quanto ao exposto neste tópico, decidindo esta Turma que inexistente divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667 (primeiro paradigma), os autos deverão regressar à 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF para fins de complementação do exame de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, desta vez cotejando-se a decisão recorrida com o segundo acórdão paradigma (nº 2402-003.813).

III) Preliminar de não conhecimento do recurso especial em relação à primeira matéria contestada, em razão de seu eventual provimento ser insuficiente para reformar a decisão recorrida

A contribuinte defende que o acórdão recorrido fundamentou sua decisão em dois aspectos principais: (i) a regularidade formal dos negócios jurídicos realizados por ela e pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; e (ii) inexistência de qualquer indício de simulação, dissimulação ou fraude.

Assim, a tese defendida pela Fazenda Nacional em seu recurso especial, no sentido de que a substância dos atos negociais prevalece sobre sua mera regularidade formal, seria, segundo a recorrida, insuficiente para refutar a integralidade da decisão atacada. Este seria, portanto, motivo suficiente para que o recurso especial não seja conhecido neste tocante.

Respeito o argumento da contribuinte recorrida, mas dele discordo.

Ocorre que, no caso sob análise, não é possível simplesmente segregar a análise acerca da regularidade formal dos atos negociais dos demais aspectos envolvidos, intrínsecos ao que se identifica como sua "substância". O núcleo da discussão suscitada pelo recurso especial diz respeito justamente ao que deve prevalecer na avaliação da validade tributária de um ato: a sua regularidade formal ou a sua substância.

Quando o acórdão recorrido conclui que os atos negociais protagonizados pela contribuinte recorrida e pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL operam efeitos tributários plenamente válidos, ele abraça a tese de que a regularidade formal dos atos

determina tal validade. Mas é parte indissociável de seu raciocínio que esta regularidade formal prevalece, inclusive, porque não foram vislumbrados no caso concreto vícios (simulação, dissimulação ou fraude) que poderiam levar a conclusão diversa.

Assim, mais do que argumentos independentes e incomunicáveis, os dois fundamentos do acórdão recorrido, apontados pela contribuinte recorrida, são partes indissociáveis de uma mesma análise. Não se pode afirmar que seja possível reverter o convencimento de um julgador a respeito de um deles, mantendo-se incólume o juízo feito a respeito do outro.

De forma análoga, a tese defendida pela recorrente tampouco relaciona-se a apenas um dos assuntos identificados. Quando a PGFN afirma que a substância deve prevalecer sobre a forma, traz implícitos todos os aspectos que dizem respeito a esta substância.

De acordo com a tese colocada pelo Acórdão nº 1102-00.667, indicado como primeiro paradigma acerca desta matéria, a ponderação entre regularidade formal e substância dos atos passa necessariamente pela análise da existência de propósito negocial dos negócios celebrados e da ocorrência de vícios (simulação, fraude, abuso de direito, abuso de forma) que lhe possam tolher a validade tributária. Assim, se os atos negociais têm propósito negocial e estão livres de tais vícios, a regularidade formal passa a ser plenamente eficaz para lhe determinar a validade dos efeitos tributários. No outro extremo, mesmo que um ato seja perfeito do ponto de vista formal, não produzirá efeitos fiscais se for verificada a ocorrência dos vícios identificados ou a ausência de propósito negocial.

Conclui-se, portanto, que não se pode separar totalmente a análise da regularidade formal dos negócios jurídicos da verificação da existência de vícios como a simulação. Quer seja na tese adotada pela recorrente, quer seja na linha de raciocínio abraçada pelo acórdão recorrido, o exame de tais temas se funde e se confunde, sendo ambos fundamentais para a apreciação de casos como o avaliado nos presentes autos.

Diante do exposto, REJEITO a preliminar da contribuinte recorrida de não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais", por alegada insuficiência de sua tese para reforma da decisão recorrida.

IV) Preliminar de não conhecimento do recurso especial em relação à primeira matéria contestada, em razão da pretensão de reexame de provas

A recorrida defende ainda o não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais" alegando que a discussão suscitada trata de matéria estritamente de fato e que o reexame fático e de provas é vedado em sede de recurso especial.

A PGFN afirma, em seu recurso especial, que a questão suscitada diz respeito apenas à qualificação jurídica dos fatos retratados no presente processo, não se pretendendo discutir a efetiva existência dos fatos em si. Defende que esta existência é incontroversa, tendo sido inclusive reconhecida pela decisão recorrida.

Prossegue a Fazenda Nacional aduzindo que, se uma mesma situação fática é avaliada de formas diferentes por julgadores diversos, a discussão que surge diz respeito à

valoração jurídica que se faz daquele arcabouço fático. A controvérsia não mais diria respeito à existência ou análise de provas, mas sim à correta interpretação que se deve dar à aplicação da norma àquele caso concreto.

Pois bem. Considero improcedente a arguição preliminar de não conhecimento do recurso em razão de alegada pretensão de reexame de provas.

Em grande parte dos casos julgados por esta CSRF, é impossível, na prática, desviar totalmente o olhar do conjunto probatório reunido nos autos e restringir a discussão à pura abstração jurídica. A não ser em discussões já consagradas, como por exemplo aquela que diz respeito ao cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, as deliberações empreendidas nesta Câmara quase sempre resvalam na verificação do conjunto probatório coligido no processo, sem que isso possa ser considerado um "reexame" de fatos ou provas.

Tal fato é particularmente verdadeiro quando se trata de julgamentos acerca de planejamentos tributários, que normalmente envolvem mais de uma empresa, várias etapas, múltiplos atos societários e diversos efeitos tributários. A completa avaliação destes cenários, ainda que em julgamento pela instância especial do contencioso administrativo, não pode dispensar totalmente a verificação, ainda que superficial, dos fatos e provas retratados no processo. A correta aplicação do direito ao caso sob discussão demanda necessariamente que se entenda como os fatos se desenrolaram no mundo real, o que só pode ser alcançado por meio do olhar lançado sobre os fatos e provas.

E a aplicação do direito é justamente o que se espera de uma instância recursal. Em que pese tratar de recursos judiciais, é justamente esta a inteligência do art. 1.034 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015):

Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, aplicando o direito.

Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado.

Assim, a aplicação do direito ao caso concreto não pode e não deve ignorar todo o contexto fático e acervo probatório que foi construído na devida fase processual.

Julgo ser exatamente este o caso da presente lide. Da análise do processo, não vislumbro discussão relevante acerca de provas produzidas ou de fatos relatados. Assim, tem-se um conjunto probatório estabelecido e passível de valorização jurídica. A Fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância consideraram que tal conjunto probatório era suficiente para se concluir pela invalidade tributária dos atos negociais praticados, propondo a desconsideração de seus efeitos fiscais. A Turma *a quo*, a partir da análise do mesmo conjunto probatório, construiu entendimento diverso, no sentido que não existiriam indícios relevantes de vícios que pudessem mitigar a regularidade formal dos atos negociais, permanecendo inalterados os efeitos tributários pretendidos pelo sujeito passivo e pelas demais empresas pertencentes ao seu grupo econômico.

Diante disso, verifico que o recurso especial sob análise, caso conhecido, não tem a pretensão de revolver e rediscutir a coleção de provas reunidas, mas simplesmente de debater a melhor valoração jurídica a ser dada a um conjunto de atos negociais que já são, na presente fase processual, incontroversos. A parte que permanece controvertida, na minha

opinião, já se localiza no campo da diversidade de qualificações jurídicas que diferentes mentes podem dar aos mesmos fatos.

Com base nestes argumentos, REJEITO a preliminar da contribuinte recorrida de não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais", por alegada pretensão de reexame de provas.

Tendo sido esta a última alegação preliminar de não conhecimento do recurso especial no que diz respeito à primeira matéria contestada pela PGFN e diante da rejeição de todas elas, CONHEÇO do recurso da Fazenda Nacional em relação ao tema.

V) Mérito

Delimitação:

Inicialmente, diante das peculiaridades deste processo e dos efeitos das decisões administrativas proferidas até o momento, julgo importante delimitar a análise que será desenvolvida neste voto.

Conforme já se mencionou no relatório, o lançamento tributário cuja discussão alcançou a fase de recurso voluntário refere-se à glosa de despesas deduzidas de forma indevida, no entender da Fiscalização, pela PANDURATA ALIMENTOS entre os anos-calendário de 2005 a 2008. Considerou-se que a contribuinte reduziu indevidamente seu lucro real e sua base de cálculo da CSLL por meio da dedução de despesas desnecessárias, inusuais e anormais, referentes ao pagamento de comissões à empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL.

A partir da constatação de que os serviços que as despesas objetivavam remunerar nunca foram de fato prestados, a Fiscalização concluiu que os valores despendidos não atenderiam aos critérios de dedutibilidade, optando por sua glosa.

Afirmou a autoridade fiscal que o grupo econômico a que pertencia a contribuinte e a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, empresa criada especificamente para assumir as atividades comerciais da primeira, criou uma operação fictícia, desprovida de propósito negocial e caracterizadora de abuso de forma e de dissimulação, para permitir a transferência de parte do lucro auferidos pela contribuinte PANDURATA ALIMENTOS para a empresa que, em tese, lhe prestaria serviços de cunho comercial. Como a empresa prestadora de serviços era tributada com base no regime de lucro presumido e a contribuinte era tributada pelo lucro real, tal transferência permitiria que o conjunto de empresas do grupo pagasse um menor montante de tributos ao Fisco.

Pois bem. Identificado o lançamento tributário principal, registre-se que vários aspectos acessórios surgiram e também foram discutidos no contencioso administrativo. Por exemplo: a qualificação da multa de ofício, uma vez que a Fiscalização entendeu configurado o evidente intuito de fraude; a possibilidade de compensação de ofício dos valores recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL no regime de lucro presumido; a possibilidade de aproveitamento das despesas incorridas na PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL no recálculo do lucro real auferido pela contribuinte; o cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; entre outros.

Todos estes temas são importantes e sobre eles não podem deixar de se manifestar os órgãos responsáveis pelo julgamento administrativo tributário. Ocorre que esta 1ª Turma da CSRF não pode, neste momento processual específico, adentrar na análise destes assuntos.

É da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara a competência exclusiva para primeiro se manifestar sobre qualquer tema que seja objeto de recurso voluntário ou de ofício. No caso específico dos presentes autos, como prevaleceu naquela Turma o entendimento de que os créditos tributários discutidos deveriam ser integralmente exonerados, perdeu a utilidade o debate acerca dos temas "acessórios".

Diante do exposto, esclareço que meu voto será restrito à análise da divergência admitida, pois, no meu ponto de vista, esta é a única matéria sobre a qual se manifestou, de forma conclusiva, a Turma *a quo*. Na hipótese de o entendimento predominante nesta 1ª Turma ser pela improcedência das glosas de despesas debatidas, o caso estará resolvido. Mas, por outro lado, se predominar a conclusão de que tais lançamentos são procedentes, os autos deverão ser devolvidos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara para novo julgamento acerca dos assuntos que deixaram de ser apreciados na primeira oportunidade e que identificarei mais adiante (ao final).

Conteúdo:

Quanto ao mérito, não há dúvida de que o entendimento da Turma recorrida merece reforma.

Isso porque, bem ao contrário da interpretação ali exposta, de há muito a ordem jurídica nacional considera ilícita a lesão a direitos de terceiros perpetrada por meio da prática de atos que, embora formalmente legais, sejam desprovidos de substância. É o que dispõe o art. 187 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Esse entendimento encontra guarida em ambos os acórdãos apontados pela Fazenda Nacional como paradigmas da divergência suscitada, bem como em diversas outras decisões do CARF.

Por se caracterizarem como ilícitos, esses atos apenas formalmente legais não são oponíveis ao Fisco quando tenham por finalidade única ou primordial reduzir os tributos a este devidos.

Dito isso, resta investigar se no caso dos presentes autos os atos praticados pelo sujeito passivo carregam, ou não, a mácula da abusividade caracterizada pela preponderância da forma sobre a substância.

Neste momento é importante rememorar os fatos relatados no termo de verificação fiscal, e cuja veracidade não foi contestada pela autuada (e-fl. 5398 e ss.):

a) a fiscalizada Pandurata Alimentos Ltda., e a empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda., ambas controladas pela empresa Pandurata Participações S/A (Grupo Bauducco), celebraram contrato de prestação de serviços de assessoramento comercial;

b) com base no referido contrato a fiscalizada contabilizou a título de despesa com prestação de serviços de assessoramento comercial as quantias de R\$ 35.327.507,79 no ano de

2005, R\$ 38.886.654,27 no ano de 2006, R\$ 45.039.319,29 no ano de 2007, e R\$ 45.427.879,54 no ano de 2008;

c) ao comparecer ao domicílio tributário de Pandurata Assessoria Comercial Ltda., no Município de Guararema, a fiscalização deparou-se com uma sala fechada. Questionado, o vizinho informou nunca ter visto qualquer atividade naquela sala, bem como nunca ter ouvido falar da empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda.;

d) procurada pela fiscalização, a imobiliária que administra o imóvel afirmou que Pandurata Assessoria Comercial Ltda. nunca desenvolveu atividades no local de sua sede, e que as correspondências que ali chegam são enviadas para a Rua Cavadas, 847, em Guarulhos (sede da fiscalizada), ou retiradas por motoboy;

e) intimados pela fiscalização, os Srs. Antônio César Magalhães, Marcelo de Almeida Marinho, Willian Gladstone Ribeiro Júnior, Gerson Francisco e Amauri Leite Macedo, que ocupam o cargo de gerente da empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda. informaram que foram empregados da fiscalizada, tendo sido posteriormente transferidos para a empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda. Afirmaram também desconhecer a sede desta empresa no Município de Guararema. Disseram ainda que continuam efetuando suas tarefas no mesmo local, e que não houve rescisão do contrato de trabalho com a fiscalizada;

f) pelo exame das notas fiscais emitidas por Pandurata Assessoria Comercial Ltda. a fiscalização verificou terem sido elas emitidas exclusivamente para a fiscalizada, não havendo registro de prestação de serviços a outras empresas;

g) verificou ainda a fiscalização junto à contabilidade das empresas que as saídas de numerário do caixa da fiscalizada que registravam o pagamento das despesas com a prestação do serviço, eram compensadas por entradas de numerário em seu caixa, fruto de mútuos concedido por Pandurata Assessoria Comercial Ltda.;

h) constatou também na contabilidade das empresas que Pandurata Assessoria Comercial Ltda. cedia o crédito oriundo dos contratos de mútuo para a empresa Pandurata Participações S/A, controladora do Grupo, e esta, posteriormente, aumentava o capital da fiscalizada com o valor desse crédito.

Ora, os fatos acima relatados tomados em seu conjunto revelam de forma cristalina que Pandurata Assessoria Comercial Ltda. efetivamente nunca prestou à autuada os serviços de assessoria comercial para o qual foi constituída.

Embora tenha existência formal, já que para tanto bastou a inscrição de seu ato constitutivo no respectivo registro (art. 45 do Código Civil), Pandurata Assessoria Comercial Ltda. não possui substância pois não desenvolve as atividades descritas em seu contrato social, ou quaisquer outras atividades econômicas.

Em verdade, conforme constatado pela fiscalização, a constituição de Pandurata Assessoria Comercial Ltda. e a celebração do já mencionado contrato de prestação de serviços teve como único propósito a redução do lucro tributável da fiscalizada, a qual estava obrigada a apuração de lucro real por auferir receita bruta anual em montante superior a 48 milhões de reais (arts. 13 e 14 da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).

E, embora a receita auferida com a suposta prestação de serviços tenha sido oferecida à tributação por Pandurata Assessoria Comercial Ltda., o fato é que essa reestruturação organizacional havida no Grupo Bauducco teve como único propósito a economia tributária.

Não estamos aqui a dizer que os contribuintes não tenham direito à auto organização bem como o direito (ou o dever, como afirmado no acórdão recorrido) de perseguir a economia tributária. Isso, entretanto, não pode ser feito de maneira abusiva, como visto nos presentes autos.

Referida economia tributária abusiva foi, inclusive, estimada pela autoridade fiscal em R\$ 25.663.504,52 ao longo dos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008, conforme demonstrativo contido no TVF (e-fl. 5431).

Constatada a conduta abusiva na economia de tributos, não pode ser ela oposta ao Fisco, que terá o direito de receber os tributos que lhe são devidos.

Sobre o assunto, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão fez importantes considerações adicionais, constantes em Declaração de Voto, que também acolho como razões de decidir.

VI) Demais questões

Registre-se que, caso o recurso especial obtenha provimento em relação à matéria principal, referente à "qualificação jurídica do conjunto probatório e ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais", várias questões acessórias deverão ser devolvidas à Turma *a quo* para novo julgamento, uma vez que deixaram de ser apreciadas em razão do provimento dado ao recurso voluntário.

No início do voto vencedor do Acórdão nº 1302-001.325, ora recorrido, o i. Conselheiro designado como redator esclarece:

"Ainda que compreenda o respeitável entendimento do Relator, peço vênias para dele divergir, nos termos abaixo. Saliento que este Voto Vencedor tratará apenas da parte em que o Ilustre Relator ficou vencido, qual seja, os argumentos que sustentaram o voto de qualidade para dar provimento ao Recurso Voluntário."

Observe-se que o Conselheiro Redator Designado limita sua divergência à apreciação do mérito do recurso voluntário. Assim, preserva o que foi decidido pelo Conselheiro Relator apenas em relação ao recurso de ofício (que teve provimento negado), às arguições preliminares apresentadas pelo sujeito passivo, de nulidade do acórdão proferido pela DRJ por falta de motivação da decisão e de nulidade do lançamento tributário em razão de sua iliquidez e incerteza (ambas rejeitadas) e à preclusão das matérias atinentes a pretensos erros na base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2005 e a alegada necessidade de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2008 em decorrência do Regime Tributário de Transição (matérias constantes do recurso voluntário, mas ausentes na impugnação).

Todas as demais questões apreciadas no voto vencido perderam seu sentido a partir do momento em que prevaleceu o voto do i. Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo pelo provimento do recurso voluntário.

Entre as questões que poderão ser devolvidas está também a relativa à legalidade da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Destaco que as glosas devem ser restabelecidas até o limite já fixado pela decisão de primeira instância, que deu provimento parcial à impugnação da contribuinte para deduzir, do montante lançado, os valores de IRPJ e CSLL recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL pelo regime do lucro presumido. A decisão da DRJ de deferir tal compensação foi objeto de recurso de ofício, que teve seu provimento negado pelo acórdão recorrido.

Embora seja possível discutir-se se a negativa de provimento ao recurso de ofício, contida no voto vencido do acórdão recorrido, teria ou não ficado prejudicada pelo provimento dado ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor daquela decisão, uma vez que o lançamento tributário foi integralmente exonerado, o fato é que a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF optou por julgar o recurso, conforme se depreende do texto da parte dispositiva do Acórdão nº 1302-001.325, abaixo transcrito. Assim, tal aspecto da decisão não foi objeto de questionamento pelo PGFN, tendo já transitado em julgado na esfera administrativa.

"Acordam os membros do colegiado: a) **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício nos termos do voto do Relator**, vencido o Conselheiro Waldir Rocha; b) pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do Redator Designado vencidos os Conselheiros Waldir Rocha, Guilherme Pollastri e Eduardo de Andrade. O Conselheiro Márcio Rodrigo Frizzo apresentou declaração de voto." (grifou-se)

Por fim, como adiantou-se alhures, há que se abordar a questão relativa às alegações apresentadas pela contribuinte em sede de recurso voluntário que não foram apreciadas pela Turma *a quo* no bojo dos Acórdãos nº 1302-001.325 e nº 1302-001.713, em virtude do cancelamento das verbas principais, atinentes à glosa de despesas utilizadas como deduções na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sendo restabelecidas por esta CSRF as glosas então canceladas, faz-se necessária a devolução dos presentes autos à Turma *a quo* para que sejam analisadas as seguintes matérias, abordadas no recurso voluntário: **(i) direito da contribuinte à compensação/restituição dos valores de PIS e Cofins recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (ii) direito da contribuinte à compensação dos valores de IRPJ e CSLL que foram retidos em fonte e recolhidos em nome da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (iii) direito da contribuinte à utilização fiscal das despesas pagas pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL; (iv) ausência de previsão legal para a adição de despesas consideradas indedutíveis à base de cálculo da CSLL; (v) inaplicabilidade da multa de ofício qualificada; (vi) impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.**

A providência de devolução dos autos à Turma *a quo* para apreciação das matérias se faz necessária para evitar indevida supressão de instância no contencioso administrativo tributário.

Embora a contribuinte recorrida aponte ainda outras matérias que entende passíveis de devolução à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, considero que tais temas já foram

apreciados no contexto do presente voto ou no voto do i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido, na parte em que não foi vencido. Entendo, portanto, que somente os tópicos elencados acima deveriam ser objeto do novo julgamento pela Turma *a quo*.

VII) Conclusão

Desse modo, voto no sentido de:

- CONHECER do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional no que toca à discussão acerca da qualificação jurídica do conjunto probatório e da ponderação entre regularidade formal e substância dos atos negociais;

- DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a autuação fiscal pela glosa das despesas decorrentes de pagamento de comissões por serviços considerados não prestados, no limite estabelecido pela decisão de primeira instância; e

- DETERMINAR o retorno dos autos à Turma *a quo*, para prolação de nova decisão quanto aos temas abordados em sede de recurso voluntário que deixaram de ser apreciados nos Acórdãos nº 1302-001.325 e nº 1302-001.713, descritos em parágrafo específico da página anterior que contém discriminação dos itens (i) a (vi), **após ser dada ciência às partes desta decisão.**

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Relator

Voto Vencido quanto ao conhecimento dos juros sobre multa

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo

Preliminar de não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "incidência de juros de mora sobre multa de ofício"

Já em relação à segunda matéria contra a qual se coloca o recurso especial, atinente à (i)legalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, a recorrida argumenta que o tema sequer poderia ser objeto de recurso à CSRF, uma vez que não foi decidida no acórdão recorrido. Não tendo a decisão recorrida julgado a matéria, seria impossível falar-se na existência de divergência jurisprudencial acerca do tema.

Concordo com a tese defendida pela contribuinte recorrida.

Observe-se que a questão atinente ao cabimento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício foi mencionada no acórdão recorrido, mas somente no voto do i. Conselheiro Relator, que restou vencido no julgamento do principal tema da lide. Trouxe aquele voto:

"Resta, finalmente, apreciar a irresignação da recorrente acerca da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Devo observar, inicialmente, que, por uma visão mais estreita e rigorosa, a matéria estaria fora da competência deste colegiado, desde que a incidência de juros sobre a multa não integra o lançamento ora sob discussão. No entanto, deve ser reconhecido que a questão surge no momento da cobrança do crédito tributário, e negar ao contribuinte a possibilidade de discutir o assunto seria mesmo cercear-lhe o direito à defesa.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

(...)

Por espelhar com exatidão meu entendimento, adoto inclusive, o voto condutor do acórdão do processo nº 11070-000387/2007-71, de lavra da Conselheira Lavinia M. de A. Nogueira Junqueira, que assim justifica:

"Não há, na atualidade, norma tributária que respalde a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

(...)

Por essa razão, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar integralmente a incidência de juros sobre a multa de ofício e no mais manter o lançamento tributário."

Pelas mesmas razões, dou provimento, quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto."

Já o voto que se sagrou vencedor, lavrado pelo nobre Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, não aborda o tema. Tampouco o faz o mesmo Conselheiro na

condição de Relator do Acórdão nº 1302-001.713, que apreciou os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional à decisão original da 2º Turma Ordinária da 3ª Câmara.

Agiu de maneira correta o i. Conselheiro ao assim proceder.

Como a decisão que prevaleceu no acórdão recorrido foi a de improcedência dos autos de infração lavrados contra a PANDURATA ALIMENTOS, em virtude da regularidade das operações examinadas e da ausência de indícios de simulação, dissimulação ou fraude, seria inútil a análise de quaisquer das questões que restaram prejudicadas pelo decidido em relação ao lançamento principal. Entre estas questões, está a controvérsia acerca da possibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Não subsistindo o tributo principal lançado, não existe multa de ofício. Não havendo a multa, é estéril a discutir-se se sobre ela incidiriam juros de mora.

Procede a alegação da contribuinte recorrida de que a matéria "incidência de juros de mora sobre a multa de ofício" não poderia constar no recurso especial manejado pela Fazenda Nacional. Inexistindo no acórdão recorrido decisão a respeito do assunto, torna-se logicamente impossível a constatação de divergência jurisprudencial frente a qualquer acórdão porventura apontado como paradigma.

Não resta outra alternativa senão DECLARAR PREJUDICADA a parte do recurso especial que trata da matéria "incidência de juros de mora sobre a multa de ofício", tendo em vista que esta não foi decidida pela turma *a quo*.

Desse modo, voto no sentido de DECLARAR PREJUDICADA a parte do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em relação à matéria atinente à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor quanto ao conhecimento dos juros sobre multa

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator apenas quanto ao conhecimento do recurso especial da Procuradoria relacionado à discussão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem apontado pelo Ilustre Relator, o voto vencedor no acórdão recorrido não se pronunciou sobre os juros de mora sobre a multa de ofício, exatamente porque a matéria restou prejudicada com o acolhimento - pela maioria daquele Colegiado - da tese principal defendida em recurso voluntário. Assim consta do voto do Ilustre Relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

Como a decisão que prevaleceu no acórdão recorrido foi a de improcedência dos autos de infração lavrados contra a PANDURATA ALIMENTOS, em virtude da regularidade das operações examinadas e da ausência de indícios de simulação, dissimulação ou fraude, seria inútil a análise de quaisquer das questões que restaram prejudicadas pelo decidido em relação ao lançamento principal. Entre estas questões, está a controvérsia acerca da possibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Não subsistindo o tributo principal lançado, não existe multa de ofício. Não havendo a multa, é estéril a discutir-se se sobre ela incidiriam juros de mora.

Procede a alegação da contribuinte recorrida de que a matéria "incidência de juros de mora sobre a multa de ofício" não poderia constar no recurso especial manejado pela Fazenda Nacional. Inexistindo no acórdão recorrido decisão a respeito do assunto, torna-se logicamente impossível a constatação de divergência jurisprudencial frente a qualquer acórdão porventura apontado como paradigma.

Nesse quadro, o eventual conhecimento de recurso especial poderia implicar na supressão de instância, na medida em que o tema não foi julgado pelo Colegiado *a quo*.

A divergência ora manifestada é apenas com a decisão a ser tomada por esta Turma diante da apresentação de recurso especial sobre tema não analisado pela maioria do Colegiado *a quo*: enquanto o Ilustre Relator declarou prejudicada a análise do recurso especial neste ponto, entendo pelo necessário **não conhecimento do recurso**.

Pondero que, de acordo com o Superior Tribunal de Justiça: "*Considera-se prejudicado o recurso manifestado pela parte se, posteriormente, o provimento de outro recurso por ela interposto lhe assegure situação mais favorável*". (RSTJ 73/336). Exatamente por isso, a Turma *a quo* poderia julgar prejudicado em parte o recurso voluntário - no que se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício -, quando acolheu a tese principal deste recurso voluntário, provendo-o para afastar a exigência do principal (tributo).

No entanto, a situação nesta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais é distinta. Com efeito, para recorrer a esta Turma da CSRF, é necessário interesse recursal, nos termos do artigo 996, do Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), que prescreve:

Art. 996. O recurso pode ser interposto pela parte vencida, pelo terceiro prejudicado e pelo Ministério Público, como parte ou como fiscal da ordem jurídica.

Como a Turma Ordinária não se pronunciou expressamente sobre os juros sobre a multa - em voto majoritário vencedor - não há prejuízo (ou sucumbência) à parte. Até porque a Turma *a quo* pode dar provimento ao recurso voluntário nesse ponto, ou negar-lhe provimento. Assim, não há interesse recursal da Procuradoria para conhecimento de recurso especial.

A presença do prejuízo à Procuradoria, pela decisão recorrida, é indispensável para justificar o conhecimento do recurso especial. Nesse sentido, são as precisas lições de José Carlos Barbosa Moreira, embora tratando de recurso especial ao Superior Tribunal de Justiça:

Do mesmo modo que o interesse de agir, como condição de legítimo exercício da ação, se liga à ocorrência de uma situação em que se torna necessário o ingresso em juízo, por não haver outro remédio eficaz para a (suposta) ameaça ou lesão ao (alegado) direito, assim também o interesse em recorrer, como requisito da admissibilidade do recurso, pressupõe a necessidade deste para atingimento do resultado prático que o recorrente tem em vista. (Comentários ao Código de Processo Civil, 16ª edição, v. V, 2012, p. 303)

Ressalto que o Código de Processo Civil é aplicável quando ausente norma específica tratando do tema, de acordo com o seu artigo 15:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Acrescento que é condição de conhecimento do recurso especial a demonstração analítica da divergência, nos termos do artigo 67, §8º, do RICARF (Portaria MF nº 343/2015), o que só é possível quando o voto vencedor tenha, efetivamente, julgado o tema objeto de recurso especial. Afinal, é impossível confrontar a solução jurídica de acórdão recorrido e acórdão paradigma, se alguma destas decisões não tiver se pronunciado - majoritariamente - sobre o tema. Ora, como não há pronunciamento no voto vencedor no acórdão recorrido a respeito da legalidade (ou ilegalidade) da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, inviável o conhecimento do recurso especial também pela ausência de demonstração analítica da divergência.

Por tais razões, voto pelo **não conhecimento** do recurso especial quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Acrescento que a teoria da "causa madura" não autoriza a devolutividade quanto a tema não julgado pela instância de origem - como é o caso dos autos - em sede de recurso especial, por esta Turma da CSRF, inclusive em respeito ao contraditório e ampla defesa, assegurados de forma ampla no processo administrativo por força dos artigos 2º, da Lei nº 9.784/1999 e 59, do Decreto nº 70.235/1972.

Lembro que a teoria da "causa madura" tem apoio em dispositivo do Código de Processo Civil que trata especificamente do recurso de apelação, *verbis*:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I - reformar sentença fundada no art. 485;

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.

§ 5º O capítulo da sentença que confirma, concede ou revoga a tutela provisória é impugnável na apelação.

Este dispositivo é aplicável, ainda, ao recurso ordinário ao Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, conforme expressa previsão do artigo 1.027, do mesmo Código de Processo Civil:

Art. 1.027. Serão julgados em recurso ordinário:

I - pelo Supremo Tribunal Federal, os mandados de segurança, os habeas data e os mandados de injunção decididos em única instância pelos tribunais superiores, quando denegatória a decisão;

II - pelo Superior Tribunal de Justiça:

a) os mandados de segurança decididos em única instância pelos tribunais regionais federais ou pelos tribunais de justiça dos Estados e do Distrito Federal e Territórios, quando denegatória a decisão;

b) os processos em que forem partes, de um lado, Estado estrangeiro ou organismo internacional e, de outro, Município ou pessoa residente ou domiciliada no País.

§ 1o Nos processos referidos no inciso II, alínea “b”, contra as decisões interlocutórias caberá agravo de instrumento dirigido ao Superior Tribunal de Justiça, nas hipóteses do art. 1.015.

§ 2o Aplica-se ao recurso ordinário o disposto nos arts. 1.013, § 3o, e 1.029, § 5o.

Art. 1.028. Ao recurso mencionado no art. 1.027, inciso II, alínea “b”, aplicam-se, quanto aos requisitos de admissibilidade e ao procedimento, as disposições relativas à apelação e o Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1o Na hipótese do art. 1.027, § 1o, aplicam-se as disposições relativas ao agravo de instrumento e o Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2o O recurso previsto no art. 1.027, incisos I e II, alínea “a”, deve ser interposto perante o tribunal de origem, cabendo ao seu presidente ou vice-presidente determinar a intimação do recorrido para, em 15 (quinze) dias, apresentar as contrarrazões.

§ 3o Findo o prazo referido no § 2o, os autos serão remetidos ao respectivo tribunal superior, independentemente de juízo de admissibilidade.

Não obstante isso, não há qualquer previsão de aplicação desta teoria ao julgamento de recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça. Da mesma forma, considerando a devolutividade restrita de recurso especial na esfera administrativa, não há que se conhecer de tema não julgado pela Turma Ordinária.

Diante disso, concluo pelo **não conhecimento do recurso especial quanto ao tema juros de mora sobre a multa de ofício.**

Assim, é necessária a devolução dos autos à Turma *a quo* para julgamento das demais matérias tratadas em recurso voluntário, dentre as quais a alegação da ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

Acompanhei o relator integralmente quanto aos temas objetos de divergências e faço algumas considerações adicionais.

Nos autos de infração que originaram o presente processo, é possível identificar que a autoridade lançadora fundamentou o lançamento nos arts. 249, I, 251, 299 e 300 do RIR/1999, entre outros dispositivos. Dispõem os mencionados artigos:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

(...)

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

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

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

Percebe-se, portanto, que foram elencados de forma explícita como fundamento legal do lançamento os dispositivos legais que tratam das condições de dedutibilidade das despesas e do tratamento fiscal a ser adotado no caso de sua indedutibilidade. Destaco inicialmente tal ponto apenas para contradizer afirmação trazida pelo acórdão recorrido no sentido de que a glosa de despesas teria sido simplesmente um reflexo da desconsideração da personalidade jurídica da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL. Não concordo nem mesmo que tenha havido tal desconsideração, uma vez que, na minha

opinião, o que se operou foi simplesmente a desconsideração dos efeitos tributários da atuação da empresa, que a Fiscalização considerou existente apenas "no papel".

Isso posto, considero que a avaliação da dedutibilidade das despesas apropriadas pela contribuinte passa, obrigatoriamente, pela análise das operações que as justificaram. Tais operações eram necessárias, normais e usuais? No caso concreto, só enxergo uma resposta possível: não.

Tal conclusão decorre da extensa coleção de provas e indícios que a Fiscalização reuniu nos autos, entre os quais destaco:

a) Sede inativa da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL

O domicílio tributário da empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, informado à Secretaria da Receita Federal como sendo a sala 3 do nº 38 na Praça Coronel Brasília Fonseca, no município de Guararema/SP, encontrava-se fechada quando a Fiscalização a visitou, com o objetivo de verificar as instalações físicas da empresa.

Indagados, vizinhos da sala afirmaram que não houve, nos anos anteriores, movimento de pessoas ou exercício de qualquer atividade no imóvel.

Tais fatos indicam que a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL nunca funcionou no endereço declarado como seu domicílio tributário.

b) Depoimentos dos empregados da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL

Os funcionários que formalmente trabalhavam para a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL informaram à Fiscalização, em depoimento, que foram transferidos da PANDURATA ALIMENTOS, sua empregadora original, para aquela empresa, mas que continuaram desenvolvendo suas atividades no mesmo local de antes. Além disso, afirmaram desconhecer a sede da empresa prestadora de serviços situada em Guararema/SP.

A listagem geral de funcionários da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, fornecida pela contribuinte à Fiscalização, traz como data de admissão a data em que os funcionários foram contratados pela PANDURATA ALIMENTOS. O gerente de recursos humanos que assina tal lista é funcionário da PANDURATA ALIMENTOS, não da empresa prestadora de serviços.

A Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e a folha de pagamento dos funcionários da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL eram elaboradas por funcionários da PANDURATA ALIMENTOS.

Na folha de pagamento dos funcionários da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL constava o número de telefone da PANDURATA ALIMENTOS.

Conclui-se, assim, que os funcionários, embora formalmente trabalhassem para a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, na realidade continuavam atuando como empregados da PANDURATA ALIMENTOS.

c) Controle societário comum

As empresas PANDURATA ALIMENTOS e PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL pertencem à controladora PANDURATA PARTICIPAÇÕES. Os sócios da PANDURATA PARTICIPAÇÕES são LUIGI BAUDUCCO, CARLA MARIA

BONGIOANNI BAUDUCCO e MASSIMO BAUDUCCO, que também atuavam como representantes tanto da contribuinte quanto da empresa formalmente criada para assumir suas atividades comerciais.

Tal fato corrobora a tese da Fiscalização de que tal "segregação de atividades" tinha o objetivo de reduzir a carga tributária paga pelas empresas pertencentes ao grupo econômico.

d) Irracionalidade econômica

Os empregados da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL realizavam na PANDURATA ALIMENTOS, antes de sua transferência de uma empresa para a outra, exatamente as mesmas atividades, a um custo muito menor para a empresa em relação ao que passou a ser despendido a título de pagamento de comissões à prestadora de serviços (dezenas de milhões de reais, anualmente).

Esta constatação infirma a alegação da contribuinte recorrida de que a "segregação" das atividades comerciais era necessária e traria benefícios operacionais e econômicos à empresa.

e) Nem toda a atividade comercial era feita pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL

Foram apresentados à Fiscalização contratos de representação comercial firmados pela PANDURATA ALIMENTOS com outras empresas fora do grupo econômico, sem a participação ou intermediação da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL.

O fato foi observado nos anos-calendário 2007 e 2008, quando as receitas anuais da PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL se aproximaram de R\$48.000.000,00. Tal comportamento sugere que o grupo tomou o devido cuidado para que a receita da prestadora de serviços de assessoramento comercial não extrapolasse aquele limite, o que faria com que fosse vedada sua opção, no ano seguinte, pela tributação com base no lucro presumido. Se a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL passasse a ser tributada pela sistemática do lucro real, a exemplo do que já acontecia com a PANDURATA ALIMENTOS, o planejamento tributário do grupo perderia seu sentido.

f) Retorno dos valores pagos à PANDURATA ALIMENTOS

A Fiscalização identificou que o grupo econômico montou um esquema contábil para possibilitar a volta, À PANDURATA ALIMENTOS, dos recursos pagos à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL a título de contrapartida pela suposta prestação de serviços de assessoramento comercial.

Por meio de um contrato de mútuo (sem cobrança de juros, frise-se) celebrado entre a PANDURATA ALIMENTOS e a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, esta segunda empresa acumulava créditos contra a primeira e posteriormente os cedia à controladora de ambas, a PANDURATA PARTICIPAÇÕES, com quem celebrou contrato de cessão de créditos. Esta controladora utilizava tais créditos em operações de aumento de capital da contribuinte, por meio das quais eram baixadas as contas de passivo originadas com o pagamento pela prestação de serviços.

Portanto, ao final do ciclo, o grupo econômico se beneficiava da economia tributária gerada pelo esquema sem nem mesmo ter repercussão no fluxo de caixa da contribuinte que, em tese, teria incorrido em despesas que pretende dedutíveis.

Pois bem. a combinação de tais provas e indícios deixa claro que as despesas decorrentes dos pagamentos realizados pela contribuinte à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL não eram necessárias à atividade da empresa ou à manutenção de sua fonte de renda. Tampouco eram usuais ou normais no tipo de atividade exercida pela empresa.

O que se constata é que um grupo de sócios comuns engendrou a criação, apenas formal, de uma pessoa jurídica sob o pretexto de que ela prestaria serviços de assessoramento comercial à empresa operacional já estabelecida (contribuinte recorrida). A Fiscalização reuniu provas suficientes de que a empresa criada, PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL nunca funcionou efetivamente. No endereço informado, a empresa não desenvolvia atividade alguma. Seus funcionários eram, na realidade, empregados da contribuinte que foram apenas formalmente transferidos. Ouvidos, tais funcionários confirmaram que nada foi alterado em suas atividades após a suposta transferência.

A reorganização artificial do grupo teve, portanto, um único objetivo: reduzir a tributação de IRPJ e de CSLL na contribuinte PANDURATA ALIMENTOS, tributada pelo lucro real, por meio da transferência de importante fração de suas receitas para a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, que nunca existiu de fato e era tributada com base no lucro presumido. Assim, as empresas do grupo deslocavam boa parte de seus rendimentos de um regime de tributação para outro, que lhes era mais favorável, apenas com base na artificial "segregação das atividades comerciais".

A transferência de receitas só era realizada até o montante que interessava ao grupo econômico, uma vez que se constatou que, nos anos-calendário em que a receita "auferida" pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL se aproximava do limite máximo para a opção pelo regime do lucro presumido, contratos comerciais eram celebrados pela contribuinte sem a intermediação da empresa que, em tese, lhe prestava serviços de assessoramento comercial.

Por fim, embora gozasse de significativa redução dos tributos devidos, a contribuinte autuada nem mesmo sofria os efeitos dos "desembolsos" que tinha que fazer para gerar as despesas que posteriormente pretendia dedutíveis. Por meio de contratos de mútuo celebrados entre a PANDURATA ALIMENTOS e a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, de contratos de cessão de créditos firmados entre esta última e a PANDURATA PARTICIPAÇÕES e ainda de operações de aumento de capital da contribuinte recorrida, todos os valores, fossem pagos ou apenas contabilizados, retornavam à empresa que apropriara as respectivas despesas.

Com base em todas estas constatações, agiu corretamente a Fiscalização ao afastar os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade das despesas decorrentes dos pagamentos que a contribuinte fez à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL. Restou devidamente comprovado que os serviços remunerados não foram efetivamente prestados, o que, por si só, já implica na sua desnecessidade. Mais do que isso, não remanesceu dúvida de que a empresa contratada sequer tinha condições ou capacidade material de prestar os serviços contratados.

A contribuinte autuada argumentou reiteradamente, ao longo do processo, que os negócios celebrados eram válidos, assim como a dedução das despesas daí advindas, uma vez que todos os aspectos formais atinentes aos atos celebrados foram respeitados. Ocorre

que, mais do que isso, ela deveria ter apresentado provas da efetiva prestação dos serviços contratados e pagos ou, ao menos, do real desenvolvimento de atividades pela empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL.

A existência de um contrato de prestação de serviços apenas para justificar a mera transferência de receita que possa trazer benefícios tributários para as empresas envolvidas, sem a devida prestação do serviço contratado, representa verdadeira afronta ao Código Civil de 2002, que assim dispõe:

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

Obviamente descumpre sua função social o contrato que tem como único efeito concreto a economia tributária de um grupo econômico, sem a prestação do serviço acordado e com prejuízo do Fisco e da coletividade.

Mais do que isso, tais características convertem tal contrato em verdadeiro ato ilícito, de acordo com o mesmo Código Civil:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Não se discute aqui o direito constitucionalmente garantido ao particular de organizar seus negócios da forma que melhor lhe convier. Também é legítima a busca pela economia tributária no exercício de empreitadas particulares. O que não é admissível é que o contribuinte queira opor ao Fisco os efeitos de negócios fictícios, artificiais e desconectados da função social do contrato em que se fundamentaram.

Nestes casos, o Fisco pode negar eficácia tributária ao negócio alegado pelo contribuinte e aplicar a legislação tributária sobre o negócio que efetivamente ocorreu. No caso sob análise, está correto, portanto, o procedimento adotado pela Fiscalização de glosar as despesas que foram consideradas indedutíveis, em razão de terem se fundado em pagamentos de serviços cuja efetiva prestação não se comprovou.

Diante de todo o exposto, relativamente ao pedido de restabelecimento da glosa das despesas decorrentes do pagamento de comissões, pela contribuinte recorrida, à empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, referentes aos anos-calendário de 2005 a 2008, voto com o relator no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

