



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720175/2014-79
ACÓRDÃO	1401-007.065 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PANDURATA ALIMENTOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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.

IRPJ E CSLL PAGOS POR EMPRESA VINCULADA. LUCRO REAL. LUCRO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS. POSSIBILIDADE.

Diante da reclassificação dos fatos, verificada a criação apenas formalmente de empresa vinculada, com o único intuito de economizar tributo, a dedução dos valores já declarados e recolhidos na modalidade do lucro presumido, sob o CNPJ da mesma, deve ser admitida, sob pena de duplicidade de exigência.

PIS E COFINS PAGOS PELA EMPRESA FICTICIAMENTE CRIADA PARA DEDUÇÃO DO IRPJ E CSLL LANÇADOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo uma relação de causa e efeito, dentro do escopo do lançamento realizado (que se restringe ao IRPJ e CSLL), que justifique o abatimento da exigência discutida nos autos das contribuições ao PIS e da COFINS recolhidos pela empresa considerada inexistente de fato, rejeita-se o pedido de compensação. A eventual caracterização de indébito dessas contribuições sociais em face da inexistência de fato da referida empresa, ainda que factível, depende da apuração e reconhecimento em procedimento próprio. Assim, não há que se cogitar da compensação de ofício prevista nas normas que regulamentam os pedidos de restituição/compensação.

DESPESAS INCORRIDAS PELA EMPRESA INEXISTENTE DE FATO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a inexistência de fato da empresa criada para gerar despesas e segregar as receitas do contribuinte, somente seria admissível aproveitar as despesas incorridas por esta última no cômputo do lucro real da Contribuinte, se comprovado o preenchimento dos requisitos do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR e, ainda assim, quando também acrescidas ao lucro desta última as receitas percebidas pela empresa fictícia.

CSLL. GLOSA DE DESPESAS.

A glosa de despesas motivada também pela constatação de uma simulação quanto ao próprio estabelecimento prestador (considerado fictício) reflete, obrigatoriamente, no cálculo da CSLL, não somente pela aplicação das regras de dedutibilidade preconizadas pela legislação atinente ao IRPJ, mas, objetivamente, pela consequente constatação da própria inexistência material das preditas despesas que, ato contínuo, não podem ser consideradas na formação do lucro líquido da Contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE – CABIMENTO.

Identificados atos e negócios praticados de forma simulada, na acepção mais restrita da palavra, particularmente com ausência de correspondência efetiva entre os instrumentos utilizados e o fatos efetivamente concretizados, considera-se tipificada a fraude a que alude o art. 72 da Lei 4.502/66, impondo-se, pois, a qualificação da multa de ofício preconizada pela Lei 9.430/96.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - SUMULA 108 DO CARF. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA AOS MEMBROS DO TRIBUNAL.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, como determinado pela Sumula CARF Nº 108, cuja observância é obrigatória aos integrantes das Turmas Julgadoras deste Conselho, na forma do art. 85, inc. VI, do RICARF.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS ATOS DE INFRAÇÃO À LEI.

A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN alcança os atos dolosos ou culposos, que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal e a fraude, mas a mera citação das atribuições dos administradores não é suficiente para justificar a imputação de responsabilidade solidária nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, devendo restar demonstrado nos autos a participação efetiva do processo decisório para engendrar operações ilícitas com objetivo de reduzir a carga tributária.

Provado pela fiscalização nos autos do processo que o sócio administrador agiu com excesso de poderes e/ou com infração à lei, a teor do art.135 do CTN, ao lado da sociedade contribuinte dos tributos, é também responsável pelos créditos correspondentes.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado. Não é qualquer interesse comum que enseja a aplicação do art. 124, I, do CTN. O interesse comum deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário. Portanto, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário, não pode caracterizar a responsabilização solidária pelo referido dispositivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário da Contribuinte e dos apontados como responsáveis solidários, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, negar-lhes provimento, à exceção daquele apresentado pela empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A, ao qual se dá provimento tão somente para excluí-la do pólo passivo da obrigação; também por unanimidade de votos, de ofício, reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% por força da retroatividade benigna estatuída na Lei nº 14.689/2023. Por voto de qualidade, manter a responsabilidade solidária da Sra. Carla Maria Bongioanni Bauducco. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Gustavo de Oliveira Machado e Andressa Paula Senna Lísias que afastavam a responsabilidade solidária.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente)

RELATÓRIO

Da autuação

O objeto do presente processo diz respeito ao lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa qualificada de 150% e juros de mora relativamente aos anos calendário de 2009, 2010 e 2011. O objeto da autuação diz respeito a glosa de despesas. Também foram atribuídas responsabilidades tributárias, tudo conforme Relatório Fiscal de e-fls. 1.322/1.336, de onde são extraídas as informações abaixo, de acordo com o Relatório da decisão recorrida (v. e-fls. 2.733/2.803):

Dos Contratos

Os contratos apresentados pelo contribuinte foram os mesmos analisados no âmbito do processo 16095.000723/2010-17, contratos estes que apesar de envolver montante expressivo, as partes não registraram o contrato em cartório;

Segundo os contratos de prestação de serviços apresentados pela fiscalizada a empresa Pandurata Assessoria passou a ser responsável pelo assessoramento comercial dos produtos comercializados pela Pandurata Alimentos e recebe comissão variável sobre as vendas realizadas;

Da análise do contrato e dos documentos relacionados apresentados, já se demonstra que os serviços não foram efetivamente prestados;

No processo nº 16905.000723/2010-17 consta o seguinte texto:

“Os documentos apresentados possuem elementos contraditórios com relação ao contrato de prestação de serviço pactuado e demonstram que de fato não houve serviço realizado pela Pandurata Assessoria Comercial Ltda.

- Com relação à listagem geral de funcionários constata-se que o documento foi produzido em 14/01/2010 e o nome da empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA aparece ao lado da palavra "estabelecimento", dando a entender que a empresa PANDURATA ALIMENTOS LTDA a tem como um estabelecimento. A data de admissão dos funcionários é a data de admissão na empresa PANDURATA ALIMENTOS. O gerente de Recursos Humanos que assina o documento o sr. Edson G Freitas faz parte do quadro de funcionário da Pandurata Alimentos conforme informação do CNIS.

- Quanto aos relatórios apresentados para comprovar a prestação do serviço, e ditos como se fossem produzidos pelos técnicos da contratada percebe-se que são, na verdade, relatórios eletrônicos de vendas extraídos de sistema, separados por região fiscal, e não guardam qualquer relação com os técnicos supostamente contratados. O relatório eletrônico foi extraído em 21/01/2010 enquanto a cláusula nº III do contrato registra que "Os técnicos emitirão relatórios sobre os serviços prestados durante o mês".

3- A documentação apresentada como se fosse relatório de reembolso das despesas da contratante foi entregue de forma genérica sem vincular a empresa Pandurata Assessoria Comercial aos reembolsos efetuados aos empregados.

Na intimação do dia 10/02/2010 questionamos a fiscalizada quanto à data de admissão dos empregados que consta na listagem geral de funcionários ser anterior a data de início da atividade da empresa e intimamos a apresentar as Fichas de Registro dos empregados.

Em 26 de fevereiro de 2010 a contribuinte apresentou carta informando que os empregados foram transferidos da Pandurata Alimentos para a Pandurata Assessoria Comercial.

Informou ainda que todas as determinações, aos técnicos da contratada, seriam pré-estabelecidas de forma verbal ou escrita pela Contratante.

Apresentou documento admitindo que os técnicos deveriam emitir mensalmente relatórios sobre os serviços prestados durante o mês. No entanto, diante do elevado número de relatórios a serem produzidos decidiram por bem que os relatórios seriam gerados na forma eletrônica mensalmente de forma facilitar a análise e o desempenho das operações comerciais no que tange as obrigações da contratada, substituindo, assim, a emissão de relatório sobre serviços prestados, conforme previsto no item III do contrato celebrado em 01/09/2004.

Apresentaram, um aditivo ao contrato original datado de 03/11/2004 que, segundo a contribuinte, fica ajustado a nova forma de apresentação dos relatórios. Assim como o contrato, este aditivo também não foi registrado em cartório e nos causou dúvidas quanto ao fato de não ter sido apresentado no momento oportuno, junto ao contrato original.

Em 01/09/2008 foi assinado um novo contrato de prestação de serviço entre as partes reduzindo o percentual de comissão da contratada para 3,5% do faturamento excluído os cancelamentos, devoluções, anulações e exportação de vendas...”

Da Sede da Pandurata Assessoria Comercial

Conforme o cadastro de CNPJ a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL encontra-se baixada, por incorporação desde 21/06/2011.

Em 01/10/2010, teve seu endereço alterado para a R. Fritz Reimann 628, Vila São João, Guarulhos, SP, endereço este da empresa contratante, PANDURATA ALIMENTOS LTDA.

No endereço anterior, foram efetuadas diligências, conforme relato abaixo, extraídos do processo já citado, concluindo-se que naquele local nunca houvera empresa contratada.

“Com a intenção de verificar as instalações físicas da Pandurata Assessoria Comercial, e a adequada estrutura para prestação dos serviços, comparecemos no dia 25/08/2010 no domicílio tributário da empresa, sito a praça Coronel Brasília Fonseca, nº 38 sala 3 - Guararema/SP, e nos deparamos com uma sala fechada.

Em frente à sala nº 03 funciona o consultório dentário da Dentista Kátia Okada, que não se encontrava no momento. Perguntamos a secretária da dentista, a sra Simone Regina Rodrigues de Souza, informações a respeito do funcionamento da empresa Pandurata Assessoria Comercial e esta informou o seguinte: Que trabalha no local há 4 anos, Que não há atividade e que nunca viu ninguém na sala nº 3, que as correspondências entregues a sala 3 são encaminhadas por ela mesma ou por vizinhos à imobiliária Jodola e que nunca ouviu falar da empresa Pandurata Assessoria Comercial.

No mesmo dia nos dirigimos à imobiliária Jodola CNPJ: 51.372.522/0001-55, que fica nas proximidades do local, e fomos recebidos pela sra. Karina Faria Panace Barbosa Gerente da Imobiliária que prestou as seguintes informações: Que ela trabalha a cerca de 10 anos como gerente da imobiliária; Que o imóvel situado a Praça Coronel Brasília Fonseca nº 3 Centro de Guararema - SP tem sua locação intermediada por sua imobiliária; Que o imóvel teve sua locação iniciada em 29/04/2004 para o locatário Massimo Bauducco - CPF: 010.042.418-01 e teve como fiador o SR. Luigi Bauducco - CPF: 011.644.738-91; Que em 04/08/2004 houve um adendo ao contrato original passando a figurar como locatário a empresa Pandurata Assessoria Comercial, inscrita no CNPJ: 06.871.946/0001-00; Que os contratos de locação são refeitos anualmente; Que o imóvel encontra-se

locado; Que apesar dos aluguéis serem pagos mensalmente, via depósito bancário, a sala encontra-se fechada; Que as correspondências entregues na sala do locatário são encaminhadas para o endereço da rua Cavadas nº 847, Bairro Itapegica - Guarulhos - SP ou retiradas por Motoboy; Que não conhece pessoalmente nenhum representante da empresa. Foi-nos apresentado pela Sra. Karina os contratos de locação da referida sala comprovando suas informações.

Diante da manifestação da Sra Simone e da Sra. Karina constata-se que apesar da Pandurata Assessoria Comercial ser constituída com endereço em Guararema lá nunca houve atividades empresariais.”

Depoimentos colhidos dos empregados de Pandurata Assessoria Comercial Ltda., oriundo da Pandurata Alimentos Ltda., conforme relato extraídos do processo 16905.000723/2010-17, confirmavam o fato de a empresa não ter atividades em Guararema

“De posse dos nomes dos gerentes da empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda apresentados pela Pandurata Alimentos Ltda. intimamos os Srs. Antônio César Magalhães, Marcelo de Almeida Marinho, Willian Gladstone Ribeiro Júnior, Gerson Francisco e Amauri Leite Macedo a prestar esclarecimentos quanto às empresas Pandurata Alimentos e Pandurata Assessoria Comercial.

Todos foram unânimes em afirmar que foram empregados da empresa Pandurata Alimentos Ltda e que foram transferidos para a empresa Pandurata Assessoria Comercial. Afirmaram ainda desconhecer a Sede da empresa Pandurata Assessoria Comercial no Município de Guararema.

Juntamos ao processo fiscal os depoimentos dos referidos empregados que demonstram que apesar da transferência da Pandurata Alimentos para a Pandurata Assessoria Comercial continuaram efetuando suas tarefas no mesmo local dependendo da Região Comercial que atuavam e que não houve rescisão do contrato de trabalho na transferência de uma empresa do grupo para outra.”

DA COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA

O Grupo Bauducco é formado pela empresa controladora Pandurata Participações S/A CNPJ: 02.199.409/0001-04, que detém 99,99% das cotas das Controladas: Pandurata Alimentos e Pandurata Assessoria Comercial. Os outros 0,01% pertencem a empresa Bedece Comércio e Participações Ltda CNPJ: 01.921.143/0001-07.

A partir da análise dos contratos sociais apresentados pela contribuinte, das pesquisas junto aos cadastros da Receita Federal e da Junta Comercial de SP constatamos que o controle e administração das empresas estão assim distribuídos:

A.I) Pandurata Participações S/A:

Objeto Social: Holdings de Instituições não financeiras

Sócios: LUIGI BAUDUCCO (80%), CARLA MARIA BONGIO ANNI

BAUDUCCO (10%), MASSIMO BAUDUCCO (10%),

A.2) Pandurata Alimentos Ltda:

Sócios: PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A (99,99%), BEDECE COMERCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA (0,01%);

Representantes: CARLA MARIA BONGIOANNI BAUDUCCO, LUIGI BAUDUCCO, MASSIMO BAUDUCCO

A.3) Pandurata Assessoria Comercial Ltda:

Sócios: PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A (99,99%), BEDECE COMERCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA (0,01%);

Representantes: CARLA MARIA BONGIOANNI BAUDUCCO, LUIGI BAUDUCCO, MASSIMO BAUDUCCO,

Como se pode perceber o controle do grupo está concentrado nos Srs. LUIGI BAUDUCCO (CPF: 011.644.738-91), CARLA MARIA BONGIOANNI BAUDUCCO (CPF:194.995.238-04) e MASSIMO BAUDUCCO (010.042.418- 01).

O responsável, pela administração da Pandurata Alimentos Ltda é o sr. Djalma Antônio D'Oliveira (CPF: 520.135.888-87).

Da Dissimulação

A empresa Pandurata Assessoria Contábil apresenta suas DIPJ na forma de Lucro Presumido. Esta, apesar de emitir notas fiscais, apresentar declarações e efetuar recolhimentos de impostos, de fato, não existe. Ela foi criada “no papel” para tributar parte do lucro da Pandurata Alimentos na forma do lucro presumido, esquivando-se da tributação do lucro real;

De acordo com o regulamento do Imposto de Renda, a opção pelo lucro presumido é para empresas com faturamento até R\$ 48.000.000,00, limite esse que não permite a opção pela Pandurata Alimentos;

Com a produção dos contratos de prestação de serviços, o grupo econômico mascara o fato gerador da Pandurata Alimentos, fazendo com que o lucro desta seja diminuído quase que integralmente, enquanto que a Pandurata Assessoria Comercial sofre o encargo do IRPJ e da CSLL de forma presumida;

Abaixo, segue quadro demonstrativo, ilustrando a evasão decorrente da conduta adotada pelo contribuinte:

Pandurata Assessoria – Lucro Presumido

<i>Ano</i>	<i>Receita</i>	<i>Base lucro Presumido (32%)</i>	<i>IRPJ</i>	<i>CSLL (base presumida - 12%)</i>	<i>CSLL</i>	<i>Total</i>
<i>2009</i>	<i>39.622.066,60</i>	<i>12.679.061,31</i>	<i>3.169.765,33</i>	<i>4.754.647,99</i>	<i>427.918,32</i>	<i>3.597.683,65</i>
<i>2010</i>	<i>3.243.406,83</i>	<i>3.837.890,19</i>	<i>3.459.472,55</i>	<i>5.189.208,82</i>	<i>467.028,79</i>	<i>3.926.501,34</i>
<i>2011</i>	<i>4.524.046,85</i>	<i>1.447.694,99</i>	<i>361.923,75</i>	<i>542.885,62</i>	<i>48.859,71</i>	<i>410.783,45</i>
<i>Total Geral</i>						<i>7.934.968,44</i>

Tributos que deixaram de ser apurado por Pandurata Alimentos Ltda (FISCO)

Ano	Despesas	Base IRPJ	IRPJ	Base CSLL	CSLL	TOTAL
2009	39.622.066,60	39.622.066,60	9.905.516,65	39.622.066,60	3.565.985,99	13.471.502,64
2010	43.243.406,83	43.243.406,83	10.810.851,71	43.243.406,83	3.891.906,61	14.702.758,32
2011	4.524.046,85	4.524.046,85	1.131.011,71	4.524.046,85	407.164,22	1.538.175,93
Total Geral						29.712.436,90

Evasão calculada pelo Fisco: 29.712.436,90 (-) 7.934.968,44 = 21.777.468,45

Segundo a doutrina e a jurisprudência administrativas, configura-se como simulação o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para a exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.

Falta de Propósito Negocial

No decorrer deste trabalho, embora intimado a fazê-lo, o contribuinte não comprovou documentalmente a efetividade da prestação dos serviços contratados da empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda., bem como não demonstrou, através dos elementos apresentados, o propósito negocial da contratação de tais serviços;

No desenvolvimento da ação fiscal anterior (processo já citado) fora apurada a falta de propósito negocial dessas operações:

“As regras do novo código civil brasileiro (2002) para a análise da validade dos procedimentos de planejamento tributário em especial os arts. 50, 166, 167 e 187, aliado a cláusula antielisiva introduzida pelo parágrafo único do art. 116 do código tributário nacional permite que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

De acordo com a doutrina, o Propósito Negocial é o conjunto de razões de caráter econômico (aumento de receita ou diminuição de despesa), comercial (ganho de eficiência - participação no mercado), societário (reestruturação motivada por entrada ou saída de sócios ou sucessão hereditária) ou financeiro (acesso a financiamentos ou empréstimos), que justifique a operação ou procedimento (atos ou negócios jurídicos que diminuam a tributação).

Conforme constatamos não houve nos negócios realizados pela fiscalizada o referido propósito negocial, haja vista que a Contribuinte não logrou comprovar via documentos, relatório ou laudos o propósito negocial da contratação de serviço de assessoramento comercial.

Diante dos fatos até então apurados, intimamos a Contribuinte em 11 de novembro de 2010 a apresentar os seguintes esclarecimentos com relação a contratação do serviço da Pandurata Assessoria Comercial e obtivemos as respostas logo abaixo:

1) Com relação ao montante pago para a empresa Pandurata Assessoria Comercial Ltda, a título de prestação de serviços de assessoria comercial, explicar quanto à necessidade dos referidos serviços, já que eram prestados por empregados da Pandurata Alimentos e que foram transferidos para a Pandurata Assessoria

Comercial onde os mesmos continuaram realizando as mesmas tarefas:

Resposta em 18/11/2010:

"Conforme Contrato Particular de Prestação de Serviços de Assessoria Comercial celebrado em 01/09/2004, o objeto da prestação de serviços de assessoria comercial dos produtos comercializados pela Pandurata Alimentos Ltda compreende basicamente: (i) reuniões com clientes, (ii) abertura de novos cliente (iii) negociações, (iv) definição de previsões mercadológicas e (v) quaisquer outros serviços definidos, relacionados com aspecto comercial do negócio.

De fato, os funcionários da Pandurata Assessoria Comercial eram antigos funcionários da Pandurata Alimentos. Ocorre que após a transferência desses funcionários para a Pandurata Comercial, referidos funcionários passaram a ser empregados desta empresa, prestando serviços em seu nome (na qualidade de gerentes especializados na comercialização dos produtos fabricados pela Contratante - Pandurata Alimentos).

Tais serviços eram necessários à Pandurata Alimentos, a medida que eram empregados diretamente na comercialização de seus produtos, potencializando suas vendas e seu faturamento."

A resposta da fiscalizada é vaga e demonstra não haver sentido lógico, haja vista, que o custo de manutenção dos empregados transferidos da Pandurata Alimentos era ínfimo frente ao montante desembolsado como despesa.

2) Explicar a Racionalidade Econômica, na Pandurata Alimentos Ltda, para a contratação da Pandurata Assessoria Comercial Ltda, demonstrando os efeitos econômicos dos serviços:

Resposta em 18/11/2010:

"A racionalidade econômica para a contratação da Pandurata Comercial é evidente. Isto porque, conforme mencionado na resposta ao item anterior, os seus funcionários são gerentes especializados na comercialização dos produtos fabricados pela Pandurata Alimentos, nas seguintes regiões: (i) Região Norte/Nordeste; (ii) Região Centro Oeste; (iii) Região Sul. (IV) Região Sudeste; (v) Região Rio de Janeiro / Espírito Santo; (vi) Região São Paulo / Interior; e Região Grandes Redes.

O produto dos serviços prestados por esses gerentes (efeitos econômicos) é demonstrado por meio do relatório desenvolvido pela área de T.I denominado "estatística de metas e valores", que serve de acompanhamento das metas estabelecidas (documentos já apresentados na presente fiscalização, nos termos do Aditivo ao Contrato Particular de Prestação de Serviços de Assessoria Comercial, de 03 de novembro de 2004)."

Novamente, a contribuinte apresentou argumentos teóricos que constavam dos contratos e que não comprovam o ganho econômico para a empresa.

3) Informar quais critérios adotados para mensurar o valor dos serviços contratados junto a Pandurata Assessoria Comercial Ltda:

Resposta em 18/11/2010:

"Conforme já mencionado, os serviços prestados pela Pandurata Comercial eram empregados diretamente na promoção e comercialização dos produtos da Pandurata Alimentos, potencializando suas vendas e seu faturamento. Com efeito, o critério adotado para mensurar o valor dos serviços é um percentual da meta de faturamento atingida."

A resposta acima da contribuinte não evidencia por meio de estudos, laudos ou documentos os critérios utilizados para quantificar o percentual que foi contratado.

Respeitados os princípios constitucionais, nada impede que as empresas possam gerir seus negócios com intuito de obter maior economia de tributos. Há, porém, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam unicamente a redução da carga tributária o que podemos constatar no presente caso."

Das Infrações

GLOSAS DE DESPESAS

Despesas Não Comprovadas

Pela falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços contratados de Pandurata Assessoria Ltda., o contribuinte infringiu o disposto no artigo 299 do RIR/1999, devendo as despesas correspondentes serem glosadas e conseqüentemente diferenças de IRPJ e CSLL serem exigidos para os anos de 2009, no valor de R\$ 39.622.066,60; para 2010, no valor de R\$ 43.243.406,83 e para 2011, no valor de R\$ 4.524.046,85;

PAGAMENTOS SEM CAUSA

Pela falta de comprovação das operações que motivaram os pagamentos efetuados a Pandurata Assessoria Ltda., pagamentos estes relacionados no "Demonstrativo de Pagamentos a Pandurata Assessoria Contábil Ltda., em face da não comprovação da efetividade dos serviços prestados relacionados à conduta do contribuinte, que infringiu o disposto no § 1º da Lei nº 8.981/1995, devendo sobre

tais pagamentos serem exigidos o IRRF calculados sobre a base reajustada conforme § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995;

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Considerando que a Pandurata Participações é controladora com 99,99% das cotas da empresa Pandurata Alimentos e Pandurata Assessoria Comercial Ltda., fica evidente que seu interesse nas operações criadas entre elas, apenas no papel, com vistas a mitigar a tributação do IRPJ e da CSLL, uma vez que, criando as despesas de assessoria, desloca a totalidade desses valores da tributação pelo regime de lucro real para a sistemática de apuração do lucro pelo regime de lucro presumido, na empresa criada, levando a uma evasão tributária;

DA EVASÃO FISCAL E DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

De acordo com o artigo 957, II do Regulamento do Imposto de Renda, RIR 99, a multa será de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que dispõe:

"Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:..."

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento".

"Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72"

Ou seja, resta evidenciado que o elemento dolo é presença obrigatória para a caracterização tanto da sonegação, quanto da fraude, como do conluio. E, sendo assim, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude a que se refere o artigo 44, da Lei n.º 9430, também pressupõe a ocorrência de dolo.

A simulação é um instituto de direito privado, sendo tratada no artigo 167, do Código Civil: "Art. 167 É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

Parágrafo 1º: Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem ante-datados ou pós-datados.

O conjunto de atos e negócios jurídicos praticados pelas empresas do Grupo Bauducco, representados pelos seus sócios, envolvendo a contratação de serviço de assessoria comercial na verdade não passaram de operações fictícias, desconexas de qualquer fato real que tiveram intuito exclusivo, excluir da tributação do lucro real da Pandurata Alimentos Ltda valores que deveriam ser

tributados, caracterizando o "evidente intuito de fraude" pressuposto da aplicação da qualificação da multa de ofício.

DA MULTA QUALIFICADA - 150%

Tendo em vista os fatos e documentos analisados, sujeita-se o contribuinte, nos termos da legislação de regência, a multa qualificada prevista no art. 44, da Lei 9.430/1996 para o lançamento de ofício.

O fato de a Pandurata Alimentos apresentar como documentação comprobatória dos serviços prestados pela CONSAT - CONSULTORIA E AUDITORIA TRIBUTÁRIA LTDA e que contribuíram para a redução do lucro tributável, pareceres retirados da internet e reconhecer não saber a procedência dos referidos pareceres aliado a declaração do administrador de que o referido serviço serviu para resolver problemas que não foram devidamente informados a autoridade fiscal, evidencia a conduta dolosa de presente nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

O conjunto de atos e negócios jurídicos praticados em conluio entre a Pandurata Alimentos Ltda, Pandurata Participações S/A e a Pandurata Assessoria Comercial demonstram a intenção da fiscalizada em esconder a realidade dos fatos utilizando-se de atos e negócios jurídicos, que consideramos inexistentes, para descaracterizar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Ficou caracterizado o evidente intuito de fraude definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Esses fatos, portanto, impõem a exigência de multa qualificada no lançamento ora efetuado, nos termos da legislação de regência, Lei nº 9.430, de 1996, art. 44.

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º - O percentual de multa de que trata o Inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Conclusão

As despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 299 do RIR/1999, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora;

Considerando que a empresa, regularmente intimada e reintimada a fazê-lo, não comprovou a efetividade da prestação de serviços tomados de Pandurata Assessoria Comercial Ltda., levando o fisco a concluir que as mesmas não ocorreram efetivamente e, por consequência, os pagamentos efetuados

decorrentes de tais serviços não tiveram sua causa comprovada, de vendo então os valores contabilizados como despesas dedutíveis serem glosados e as diferenças de IRPJ e CSLL, bem como o IRRF serem exigidos de ofício do contribuinte.

DAS IMPUGNAÇÕES

Foram oferecidas impugnações por todos os responsáveis tributários, bem como pela Contribuinte. Com relação a essa parte, transcrevo a parte do relatório da Delegacia de Julgamento que bem resume as peças processuais:

Impugnação de Pandurata Participações (responsável solidário)

I – Das Razões Expostas pela Pandurata Alimentos em sua Impugnação

Conforme demonstrado na impugnação da Pandurata Alimentos, a cobrança pretendida é indevida;

Há duas nulidades que ensejam o cancelamento integral das autuações, quais sejam (i) vício de fundamentação, em razão da inexistência de referibilidade e coerência entre o fundamento do lançamento (inexistência da Pandurata Assessoria) e a infração apontada (despesas não comprovadas); e (ii) erro na apuração da base de cálculo, sendo que, mesmo desconsiderando a existência da Pandurata Assessoria, a fiscalização ignorou os tributos recolhidos e as despesas incorridas por esta sociedade, o que acarretou na iliquidez e incerteza dos autos de infração;

Em um cenário de reestruturação das atividades do Grupo Pandurata, a Pandurata Alimentos celebrou contrato de prestação de serviços de assessoria comercial com a Pandurata Assessoria visando obter assessoramento comercial.

Indubitavelmente, esse serviço é essencial para potencializar a venda dos produtos comercializados pela impugnante em todo o território nacional;

A Pandurata Assessoria foi legalmente constituída com observância das normas de regência; apresentava todas as declarações e demais obrigações acessórias; declarava e tributava devidamente as receitas por ela auferidas de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS; arcava com todas as despesas atinentes ao seu negócio, incluindo a remuneração de seus empregados e prestava assessoramento comercial à Pandurata Alimentos, serviço este essencial para potencializar vendas e o faturamento da última;

É evidente a legalidade da dedução das despesas necessárias, usuais e normais na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL da Pandurata Alimentos, devidamente informadas às Autoridades Fiscais;

Não existe vedação no ordenamento jurídico brasileiro 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;

A constituição da empresa Pandurata Assessoria e a prestação de serviços à Pandurata Alimentos são atos lícitos e legais, para os quais se deu total publicidade, tendo sido devidamente registrados nos órgãos competentes;

A opção da Pandurata Assessoria pelo lucro presumido reflete uma opção legal não podendo a autoridade fiscal contestar, ao determinar a completa desconsideração da atividade desenvolvida por tal pessoa jurídica e a conseqüente adição da despesa correspondente na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL;

Em processo administrativo decorrente de auto de infração lavrado anteriormente contra a Pandurata Alimentos, referente às mesmas operações autuadas no presente caso (FG de 2005 a 2008), foi proferido acórdão nº 1302-001.325 pelo CARF no qual se reconheceu a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pela Pandurata Alimentos, bem como a legalidade da constituição da Pandurata Assessoria como uma empresa prestadora de serviços e, por conseguinte, conheceu como válida as deduções das despesas incorridas com o assessoramento comercial na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, cancelando-se os autos de infração objeto daquele processo administrativo;

Não restou comprovada pela fiscalização qualquer prática dolosa pela Pandurata Alimentos; não houve fraude, sonegação ou conluio necessários à imposição da multa agravada no presente caso, razão pela qual deve essa Turma Julgadora cancelar os lançamentos correspondentes à aplicação do percentual de 150% incidente sobre os valores glosados;

Caso não se entenda pelo cancelamento, fato é que se deve considerar na apuração da base de cálculo todas as despesas incorridas pela Pandurata Assessoria na consecução de suas atividades, bem como compensar todos os tributos pagos por esta empresa;

Da mesma forma, não pode prevalecer a exigência de CSLL, em razão da inexistência de previsão legal na base de cálculo da CSLL;

Também espera sejam cancelados os juros de mora com base na Taxa Selic;

II – Da Não Caracterização da Responsabilidade Tributária Solidária em Razão da Ausência de “Interesse Comum”

A expressão “Interesse Comum” se dirige às pessoas que participaram do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária;

Não por outra razão, o inciso I do art. 124 do CTN determina serem solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

A condição de proximidade das partes do fato gerador não é, portanto, suficiente para se verificar a condição de interesse comum;

O mero interesse fático eventual de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, inciso I do CTN;

Nesse contexto, as empresas de um mesmo grupo econômico não terão, necessariamente, interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal;

Não se configura interesse comum, quando há mero interesse econômico, como equivocadamente defendido pelo fisco. Seria imprescindível para a caracterização ter o interesse jurídico;

Assim, deveria ser diferenciado o interesse simplesmente convergente (financeiro) do interesse comum, que é aquele que se consubstancia quando as partes envolvidas estão situadas no mesmo pólo de uma relação jurídica de direito privado, a qual é fato gerador da obrigação tributária;

Dentro de tal contexto, as empresas de um mesmo grupo econômico não terão, necessariamente, interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal;

Evidencia-se, portanto, que a existência de mero interesse de fato não autoriza a instauração da solidariedade prevista no inciso I do artigo 124 do CTN;

Vale mencionar que os autos do processo nº 16095.000723/2010-17, ao analisar as mesmas operações objeto de questionamento no presente, não indicou devedores solidários, demonstrando que o próprio fisco já reconheceu a inexistência de subsunção dos fatos analisados às hipóteses previstas no inciso III do art. 135 e inciso I do artigo 124, ambos do CTN;

Impugnação de Luigi Bauducco; Massimo Bauducco e Carla Maria B. Bauducco:

I – Das Razões Expostas pela Pandurata Alimentos em sua Impugnação

Conforme demonstrado na impugnação da Pandurata Alimentos, a cobrança pretendida é indevida;

Há duas nulidades que ensejam o cancelamento integral das autuações, quais sejam (i) vício de fundamentação, em razão da inexistência de referibilidade e coerência entre o fundamento do lançamento (inexistência da Pandurata Assessoria) e a infração apontada (despesas não comprovadas); e (ii) erro na apuração da base de cálculo, sendo que, mesmo desconsiderando a existência da Pandurata Assessoria, a fiscalização ignorou os tributos recolhidos e as despesas

incurridas por esta sociedade, o que acarretou na iliquidez e incerteza dos autos de infração;

Em um cenário de reestruturação das atividades do Grupo Pandurata, a Pandurata Alimentos celebrou contrato de prestação de serviços de assessoria comercial com a Pandurata Assessoria visando obter assessoramento comercial. Indubitavelmente, esse serviço é essencial para potencializar a venda dos produtos comercializados pela impugnante em todo o território nacional;

A Pandurata Assessoria foi legalmente constituída com observância das normas de regência; apresentava todas as declarações e demais obrigações acessórias; declarava e tributava devidamente as receitas por ela auferidas de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

arcava com todas as despesas atinentes ao seu negócio, incluindo a remuneração de seus empregados e prestava assessoramento comercial à Pandurata Alimentos, serviço este essencial para potencializar vendas e o faturamento da última;

É evidente a legalidade da dedução das despesas necessárias, usuais e normais na apuração do Lucro Real de da base de cálculo da CSLL da Pandurata Alimentos, devidamente informadas às Autoridades Fiscais;

Não existe vedação no ordenamento jurídico brasileiro 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;

A constituição da empresa Pandurata Assessoria e a prestação de serviços à Pandurata Alimentos são atos lícitos e legais, para os quais se deu total publicidade, tendo sido devidamente registrados nos órgãos competentes;

A opção da Pandurata pelo lucro presumido reflete uma opção legal não podendo a autoridade fiscal contesta-la, ao determinar a completa desconsideração da atividade desenvolvida por tal pessoa jurídica e a conseqüente adição da despesa correspondente na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL;

Em processo administrativo decorrente de auto de infração lavrado anteriormente contra a Pandurata Alimentos, referente às mesmas operações autuadas no presente caso (FG de 2005 a 2008), foi proferido acórdão nº 1302-001.325 pelo CARF no qual se reconheceu a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pela Pandurata Alimentos, bem como a legalidade da constituição da Pandurata Assessoria como uma empresa prestadora de serviços e, por conseguinte, reconheceu como válida as deduções das despesas incorridas com o assessoramento comercial na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, cancelando-se os autos de infração objeto daquele processo administrativo;

Não restou comprovada pela fiscalização qualquer prática dolosa pela Pandurata Alimentos; não houve fraude, sonegação ou conluio necessários à imposição da multa agravada no presente caso, razão pela qual deve essa Turma Julgadora

cancelar os lançamentos correspondentes à aplicação do percentual de 150% incidente sobre os valores glosados;

Caso não se entenda pelo cancelamento, fato é que se deve considerar na apuração da base de cálculo todas as despesas incorridas pela Pandurata Assessoria na consecução de suas atividades, bem como compensar todos os tributos pagos por esta empresa;

Da mesma forma, não pode prevalecer a exigência de CSLL, em razão da inexistência de previsão legal na base de cálculo da CSLL;

Também espera sejam cancelados os juros de mora com base na Taxa Selic;

II – Da ausência de responsabilidade tributária antes de encerrada a esfera administrativa

A inclusão de responsáveis no pólo passivo é exclusiva da PFN;

O crédito ainda está pendente de constituição definitiva, podendo sofrer alterações;

A apreciação é precária;

III – Da nulidade do Termo de Responsabilidade Tributária: Falta de Motivação do Ato Administrativo

No caso concreto, verifica-se que a imputação de responsabilidade solidária ao impugnante criou dever de pagar tributo e impôs sanção de adimplir a multa agravada imposta à Pandurata Alimentos. Por esse motivo, o respectivo termo deveria conter não só o dispositivo legal, mas também os fatos que levaram o fisco a concluir tal responsabilização;

Não há qualquer menção do fisco no sentido de que o impugnante teria cometido atos dolosos, com excesso de poderes, infringindo a lei e os estatutos/contratos sociais das empresas pertencentes ao seu grupo econômico, capazes de fazer ensejar a aplicação da responsabilidade tributária nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, devendo ser reconhecida a nulidade do Termo de Responsabilidade;

IV – Da ausência de comprovação do dolo para imputação da responsabilidade tributária com fundamento no inciso III do artigo 135 do CTN

A caracterização do intuito de fraude e infração à lei depende sempre de provas diretas e não presuntivas de que as operações realizadas tiveram o intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária; não houve a demonstração da ocorrência de ato doloso.

V – Da ausência de identificação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos – ausência de subsunção dos fatos à hipótese legal

Em momento algum foram mencionados os pretensos dispositivos de lei ou de contrato da Pandurata Alimentos que teriam sido desrespeitados pela impugnante, nem quais atos foram praticados com excesso de poderes;

No caso concreto, a autuação do impugnante, longe de extrapolar os limites traçados no contrato social da Pandurata Alimentos, apenas buscou atingir a plenitude dos objetivos estabelecidos no contrato social, na medida em que teve por finalidade otimizar os negócios da empresa;

Tampouco houve infração de lei, trazendo afirmativas genéricas e que não guardavam relação com a específica tratada pelo CTN;

Afirma que o entendimento esposado no CARF e na jurisprudência do STJ e STF devem ser aplicados por economia processual ao caso presente.

Da Impugnação apresentada pela Interessada, Pandurata Alimentos

A interessada apresentou impugnação às fls. 2.011/2.082, conforme a seguir, em síntese, reproduzo:

I – Vício de Fundamentação – Inexistência de Referibilidade e Coerência entre o Fundamento do Lançamento e a Infração Apontada

Em 01/09/2004, foi firmado contrato de prestação de serviços entre a impugnante e a Pandurata Assessoria Comercial Ltda. Que, na prática, houve por bem segregar as atividades de fabricação e comercialização antes concentradas exclusivamente na impugnante;

A Pandurata Assessoria passou a ser responsável pelo assessoramento comercial com o intuito de potencializar as vendas e o faturamento da impugnante, enquanto esta passou a praticar somente a atividade de produção/fabricação;

O Fisco presumiu que a prestação de serviços não foi verdadeiramente realizada pela Pandurata Assessoria, sendo que, no seu entender, tal empresa nunca existiu de fato, mas apenas no “papel” e foi constituída por meio de operações simuladas;

Não há qualquer coerência entre o fundamento do lançamento e a suposta infração apontada;

Se houve uma total desconsideração da existência da pessoa jurídica (Pandurata Assessoria) e das operações por ela praticadas em razão da alegada simulação, o fisco, para manter a coerência em seus argumentos, deveria ter alegado que a despesa seria inexistente e não indedutível;

As contradições fiscais trazem danos irreparáveis ao lançamento. Se, de acordo com suas presunções, a Pandurata Assessoria nunca existiu de fato, como poderia a impugnante ter remunerado uma pessoa jurídica inexistente? Como pode a fiscalização cogitar que a impugnante tenha incorrido em despesas indedutíveis pagas a pessoa jurídica por ela considerada inexistente?

Além da incoerência do fundamento do lançamento com a suposta infração, verifica-se que o fisco também alega ter ocorrido um “pagamento sem causa”, o que é objeto de outro processo administrativo. Novamente: se não existe pagamento, como pode alegar que haveria um “pagamento sem causa”? Se a

Pandurata Assessoria não existe, o pagamento seria para quem? Da impugnante para ela mesma?

Diante da manifesta falta de coerência entre as premissas do fisco na descrição dos fatos e nas conclusões, há vício na fundamentação, razão pela qual deve ser declarada a nulidade dos autos de infração ora combatidos;

II – Erro na Apuração da Base de Cálculo – Iliquidez e Incerteza dos Autos de Infração

O fisco entendeu pela ocorrência de simulação na operação de segregação de atividades praticada pelo Grupo Pandurata, asseverando que a Pandurata Assessoria ‘apesar de emitir notas fiscais, apresentar declarações e efetuar recolhimentos de impostos, de fato não existe. Ela foi criada no papel’;

Porém, ao apurar o crédito tributário em apreço, o fisco não adotou o critério de apuração da base de cálculo correspondente à infração alegada;

Conforme os argumentos da fiscalização, nota-se que, no seu entender, na realidade, não ocorreu: (i) a transferência de funcionários da impugnante para a Pandurata Assessoria; (ii) os pagamentos realizados da impugnante à Pandurata Assessoria; (iii) os gastos e as despesas incorridos pela Pandurata Assessoria, e tampouco (iv) o pagamento dos tributos pela Pandurata Assessoria. Tudo isso como consequência lógica da desconsideração da existência da Pandurata Assessoria;

No caso, o fisco incorrera em sérios e irreversíveis erros de cálculo ao apurar os tributos supostamente devidos, o que tornam os autos de infração, originários do presente processo, nulos de pleno direito, justamente por serem desprovidos de liquidez e certeza;

Para haver coerência com o fundamento do lançamento deveria o fisco ter determinado que: (i) o montante das despesas incorridas pela Pandurata Assessoria em suas atividades – não deduzido em razão de esta ser optante pelo lucro presumido – fosse considerado como incorrido e dedutível pela impugnante e (ii) os tributos apurados e recolhidos pela Pandurata Assessoria (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), inclusive aqueles retidos na fonte, fossem considerados como redutores do montante fiscal do crédito tributário lançado em face da impugnante;

Ao desconsidera-se a existência da Pandurata Assessoria, novamente, a impugnante passa a ser uma empresa única.

Da comprovação da existência da “Pandurata Assessoria”/Análise das Operações efetivamente realizadas

A empresa Pandurata Assessoria era efetivamente existente e possuía evidente propósito negocial, tendo exercido plenamente todos os atos em conformidade com o seu objetivo social, motivo pelo qual não merecem prosperar os autos de infração em questão;

O fisco pautou o lançamento em mera presunção;

A impugnante, em razão de reestruturação das atividades do Grupo em que atua, celebrou contrato de prestação de serviços de assessoria comercial com a Pandurata Assessoria visando obter assessoramento comercial, para potencializar a venda dos produtos comercializados em todo o território nacional;

A impugnante obrigou-se a pagar à Pandurata Assessoria um percentual sobre o faturamento da sua linha de produtos, excluindo-se cancelamentos, devoluções, anulações e exportação de vendas;

A Pandurata Assessoria é empresa prestadora de serviços e devidamente constituída perante os órgãos competentes, a qual faz parte do mesmo grupo econômico da impugnante, Grupo Pandurata, tendo seu objeto social a prestação de serviços de assessoramento comercial e assistência técnica, dentro outras atividades;

De fato, sua constituição decorreu de processo estratégico de reorganização das atividades operacionais do Grupo Pandurata, objetivando o desenvolvimento da atividade de prestação de serviços de assessoramento comercial pela Pandurata Assessoria, serviços estes que são absolutamente distintos das demais atividades desenvolvidas pela impugnante;

O Grupo optou por segregar a sua atividade de fabricante das atividades de assessoramento comercial, por se tratarem de atividades específicas e absolutamente distintas;

A Pandurata Assessoria foi responsável para auxiliar a definição de novas estratégias comerciais, dentre elas (i) prospecção de novos clientes, fidelização dos atuais e recuperação dos inativos; (ii) expansão das vendas no território nacional; e (iii) segmentação entre os vendedores, respeitando a política elaborada para cada carteira de clientes redefinida;

Tal reorganização foi realizada sob total transparência e todos os atos e negócios jurídicos foram realizados em estrita observância à legislação de regência;

Ainda por não estar obrigatoriamente sujeita ao lucro real durante os anos de 2009 a 2011, a Pandurata Assessoria optou por apurar e recolher o IRPJ e a CSLL em tais períodos com base no lucro presumido;

A importância da Pandurata Assessoria na consecução dos negócios da impugnante pode ser demonstrada por meio da análise dos efeitos econômicos obtidos após a sua contratação, com o crescimento anual da receita bruta:

(R\$ mil)	2007	2008	2009	2010	2011
Receita Bruta	1.040.264	1.261.264	1.393.907	1.462.486	1.604.529
Crescimento		21%	11%	5%	10%

O fisco alega que, de acordo com depoimentos de funcionários de salas vizinhas às instalações da sede da Pandurata Assessoria que não havia atividade naquele endereço, pois nunca viu os empregados da empresa no local;

No entanto, em face de um trabalhador próximo à sede da empresa não ter, à época, notado funcionários adentrando ou saindo daquele endereço não poderia ser entendido, como fez o fisco, que a Pandurata Assessoria não existia de fato. Isto porque a Pandurata Assessoria era formada essencialmente por representantes comerciais, cuja principal função era a captação de novos clientes para a impugnante. Por tal razão, gastavam um tempo muito maior de trabalho fora das dependências da empresa;

IV – Da Inexistência de Vedação Legal à Constituição da Pandurata Assessoria para a Prestação de Serviços à Impugnante/Impossibilidade de Inerência do Fisco nas Atividades Empresariais do Contribuinte

a) Os procedimentos adotados não afrontam qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, além de representarem operações devidamente fundadas em interesses de cunho comercial e operacional das partes envolvidas;

b) Os serviços não só são necessários, mas fundamentais à Afirma que os serviços prestados não são apenas necessários, mas, sim, fundamentais à atividade da Impugnante, revelando o caráter de usualidade e normalidade à despesa incorrida. E que poder-se-ia constatar serem essenciais à manutenção da atividade produtora, “já que a Impugnante não contava com pessoal especializado para o desenvolvimento das tarefas comerciais necessárias à venda de seus produtos”. Julga, assim, que o negócio jurídico está revestido de substância econômica e fundado em interesse negocial.

c) Da mesma forma, diz inexistir vedação legal à celebração de contrato de mútuo entre a Impugnante e a Pandurata Assessoria, nem tampouco à cessão de crédito devidamente formalizada via contrato, documentos os quais foram apontados pela fiscalização como supostas evidências do intuito das partes de fazerem retornar à Impugnante os recursos pagos a título de despesas.

Acusa ter a autoridade fiscal se valido de presunção, para fundamentar as autuações em questão. Em suas palavras:

“De fato, “fundamentar” a autuação na suposta vedação à operação de segregação de atividades desenvolvidas pela Pandurata Assessoria e respectiva desconsideração do negócio jurídico celebrado entre esta e a Impugnante é tarefa juridicamente impossível sob o ponto de vista da legalidade.

f) Tece considerações acerca da necessidade de observância do Princípio da legalidade pela Administração Tributária, com apoio na doutrina e jurisprudência;

g) Ressalta que, embora a fiscalização tenha entendido pelo intento de simulação ou dissimulação, os atos societários envolvendo a constituição da Pandurata Assessoria estão revestidos das formalidades legais (registro na Jucesp) e os negócios jurídicos por ela celebrados com a Impugnante (contrato de prestação de serviços, contrato de mútuo e cessão de crédito) foram efetivamente praticados, guardando estrita consonância com as deliberações de vontade emanadas pelas partes.

h) Acrescenta, ademais, que todo o procedimento foi auditado e validado por renomada empresa de auditoria, sem qualquer ressalva, demonstrando a boa-fé, transparência e lisura de conduta dos administradores do Grupo, pois as empresas envolvidas não estariam sujeitas à auditoria externa, por serem sociedades limitadas.

i) Diz inexistir qualquer indício ou comprovação de que os atos praticados pela Impugnante foram realizados de modo a encobrir, enganar ou impedir o conhecimento por parte do Fisco e/ou de terceiros. Afirma que todos os atos foram praticados com transparência e publicidade, representando os negócios exatamente como realizados e formalizados nos documentos competentes. E que os livros contábeis da Impugnante também refletiram todos os passos adotados para o pagamento das despesas incorridas, servindo de base para o preenchimento das DIPJ, dando pleno conhecimento dos fatos às autoridades fiscais.

V – Do Exercício da Opção Fiscal de Tributação pelo Lucro Presumido da Pandurata Assessoria

A Pandurata Assessoria recolheu seus tributos em dia, através do Lucro Presumido; A contratação da Pandurata Assessoria pela impugnante representou uma opção fiscal/legal permitida pelo ordenamento jurídico, ainda que essa opção possa ter gerado como consequência uma economia fiscal;

VI – Da Inexistência de Simulação ou Dissimulação

Não foi realizada qualquer operação com o intuito de prejudicar terceiros, nem mesmo o Fisco, não podendo, por isso, prevalecer o entendimento da fiscalização no sentido de que é a única finalidade dos atos praticados pela impugnante esconder a realidade dos fatos;

Nunca quis simular a ocorrência de operações diversas daquelas que foram efetivamente realizadas com o intuito de se evitar a ocorrência do fato gerador dos tributos em questão;

Em vista da operação societária de constituição da Pandurata Assessoria e do negócio jurídico consubstanciado na prestação de serviços realizado por esta em favor da impugnante, foi gerada, no máximo, uma economia tributária lícita, a chamada elisão fiscal;

VII – Reconhecimento da Legitimidade/Legalidade das Operações pelo CARF Proferido em Autuação Anterior contra a Impugnante

Foi reconhecido pelo CARF a regularidade dos negócios da Pandurata Alimentos, bem como a legalidade da constituição da Pandurata Assessoria como uma empresa prestadora de serviços e, por conseguinte, conheceu como válida as deduções das despesas incorridas com o assessoramento comercial na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, cancelando-se os autos de infração;

VIII – Da Inexistência de Sonegação, Fraude ou Conluio nas Operações

Diz inexistir qualquer indício ou comprovação de que os atos praticados pela Impugnante foram realizados de modo a encobrir, enganar ou impedir o conhecimento por parte do Fisco e/ou de terceiros. Afirma que todos os atos foram praticados com transparência e publicidade, representando os negócios exatamente como realizados e formalizados nos documentos competentes. Sequer houve qualquer intenção dolosa por parte da impugnante;

Foram prestadas informações e fornecidos documentos ao Fisco, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal;

Todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados na Junta Comercial e declarados ao Fisco Federal por meio das competentes obrigações acessórias;

IX – Da Necessidade de Reapuração da Base de Cálculo e da Compensação dos Tributos Pagos

a) Fundamenta sua assertiva partindo da própria premissa adotada pela fiscalização, de que a prestação dos serviços teria sido mera ficção com o objetivo exclusivo de afastar da tributação do lucro real da Impugnante parcela de valores a ser por esta reconhecida e tributada. Assim, conclui que o crédito tributário a ser constituído “deveria representar, exclusivamente, a diferença entre o valor efetivamente recolhido pela Pandurata Assessoria e aquele que deveria ser recolhido pela Impugnante caso esta não houvesse despendido com tais serviços, sem prejuízo do aproveitamento pela Impugnante das despesas efetivamente incorridas pela Pandurata Assessoria na consecução de suas atividades típicas”.

b) A corroborar sua tese, aponta a própria planilha de cálculo apresentada em anexo ao Termo de Verificação, segundo a qual a diferença de valores apurada pela autoridade fiscal representaria **R\$ 21.777.468,45**, “sendo este o montante calculado em razão da diferença do montante de IRPJ e CSLL pago pela Pandurata Assessoria e aquele que seria pago pela Impugnante caso as operações viessem a ser desconsideradas”.

c) Julga, ademais, que a diferença acima referida deveria ser ainda menor, em razão das contribuições para o Pis e a Cofins recolhidas pela Pandurata Assessoria, sob a sistemática cumulativa. Justifica a pretensão em razão de a Impugnante, embora submetida à sistemática não cumulativa, não se ter valido ou beneficiado de quaisquer créditos descontados sobre os pagamentos pelos serviços de assessoria prestados pela empresa citada, por entender que tais montantes, em razão de sua natureza, não propiciavam direito a crédito. “Assim, (...), tem-se nos montantes recolhidos a título de Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS como verdadeiro indébito tributário, sujeito à compensação/restituição integral”.

d) O Fisco ainda considerou no cálculo do crédito tributário o montante das despesas não deduzidas pela Pandurata Alimentos por força de sua opção pelo Lucro Presumido, despesas essas que seriam plenamente dedutíveis se tivessem sido incorridas diretamente pela impugnante, em vista da desconsideração da prestação de serviços realizada pela Pandurata Assess;

(...)

e) Se a Pandurata Assessoria foi descaracterizada pelo Fisco a impugnante teria direito à dedutibilidade do montante correspondente à despesas por ela incorridas, já que essas passariam a ser, portanto, incorridas em nome próprio.

f) Acusa que não tendo sido adotada referida prática pela autoridade fiscal tal fato contribui para a iliquidez e incerteza dos lançamentos impugnados, dado o erro na determinação da base tributável, importando a “nulidade” da exação, por força do disposto no art. 3º e 142 do CTN.

g) Para justificar a nulidade arguida, expressa o entendimento de ser apenas a autoridade lançadora aquela a qual tem competência para determinar a matéria tributável e efetuar o cálculo do montante do tributo devido, de forma clara e certa. E que o ato administrativo do lançamento não pode conter em seu conteúdo qualquer discricionariedade, pois a constituição do crédito tributário não pode se basear em critérios de conveniência ou oportunidade da Administração. Afirma que a certeza quanto ao montante exigido é intrínseca ao lançamento tributário, consoante doutrina trazida à colação, bem como consoante artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972.

X - Da Inexistência de Previsão Legal para Adição à Base de Cálculo da CSLL de Despesas Consideradas Indedutíveis pelo Fisco

a) Em outra frente de defesa, acusa a falta de previsão legal para a adição, na base de cálculo da CSLL, de despesas consideradas indedutíveis. Alega que, “muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ”.

Busca os dizeres do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, concluindo que a única adição permitida ao resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, corresponde ao resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido. Acusa não ser possível atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ, quanto à dedutibilidade de despesas, pois o que existe de comum entre os “tributos” são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento. Cita jurisprudência administrativa (Ac. 107-07610, Ac. 101-96056 e Ac. 101-94286).

XI – Da Impossibilidade de Desconsideração dos Saldos Negativos de IRPJ e CSLL e dos Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL

Ao recompor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL o fisco considerou que a impugnante não possuía saldos negativos de IRPJ e CSLL, pois estes foram objeto de PER/DCOMP e saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, uma vez que já haviam sido objeto de compensação de ofício em decorrência de exigências fiscais, consubstanciadas em processos administrativos anteriormente constituídos;

Entretanto, com relação aos saldos negativos de IRPJ e CSLL não utilizados de ofício, deve-se mencionar que os PER/DCOMP ainda não foram homologados, razão pela qual não se pode certificar que a impugnante efetivamente não possui tais valores passíveis de aproveitamento no momento da lavratura do lançamento de ofício;

Ademais, deve-se frisar em caso de não homologação de compensações a multa aplicada contra a contribuinte é de 20%; enquanto que nos casos de lançamento de ofício a multa é de 75% ou 150% (como no presente caso), motivo pelo qual é mais benéfico à impugnante que tais saldos sejam utilizados de ofício na apuração do crédito tributário supostamente devido;

Ainda, com relação aos saldos de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL, não se pode concordar com o argumento do fisco para “zerar” os saldos da impugnante, uma vez que o mencionado processo administrativo encontra-se pendente de

decisão administrativa, de modo que os créditos tributários objeto dos referidos processos encontram-se suspensos por força do art. 151, inciso III do CTN;

E mais, o processo administrativo nº 16095.000723/2010-17, citado pela fiscalização para a não utilização dos referidos saldos é justamente o processo administrativo em que a impugnante obteve decisão favorável no CARF;

Desta feita, demonstrada a existência de saldos negativos de IRPJ e CSLL e de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL que não foram utilizados pelo fisco para compensação de ofício com as exigências ora constituídas, impende concluir que o presente crédito não preenche os requisitos de liquidez e certeza em conformidade com o artigo 142 do CTN, demandando, por conseguinte, a constatação de nulidade do lançamento;

XII – Da ilegalidade da cobrança dos Juros sobre Multa

Passa a questionar a cobrança de juros de mora sobre a multa aplicada, por absoluta falta de previsão legal;

Diz que o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre os tributos. E que não se pode confundir os conceitos de tributo e multa, dado que esta última é penalidade pecuniária, não se subsumindo à hipótese prevista no art. 3º do CTN, entendimento este corroborado pelas disposições do art. 113 do mesmo diploma legal;

Nesse contexto, julga que a incidência de juros sobre a penalidade desrespeita o princípio constitucional da legalidade, previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal;

Reitera que a atividade administrativa é vinculada à lei, sendo vedado extrapolar os limites delineados pelo legislador. Apresenta jurisprudência a validar a sua tese (Ac. 101-96523, Ac. 105-16754, Ac. 201-78718 e Ac. CSRF/02-03133);

Contrapõe-se, inclusive, ao entendimento de que a referida cobrança de juros sobre a multa estaria amparada pelo art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, “já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos”. Mais uma vez se socorre da jurisprudência administrativa (Ac. 103- 23566);

Encerra requerendo sejam acolhidas as razões de defesa apresentadas, com a conseqüente improcedência das autuações. Do contrário, requer a exoneração da multa “agravada”, pois demonstrada a inexistência de dolo/fraude. Com relação aos valores quitados pela Impugnante, requer a extinção do correspondente crédito tributário e baixa no sistema da RFB;

DA DECISÃO RECORRIDA E DO RECURSO DE OFÍCIO

A Delegacia de Julgamento deu provimento parcial aos recursos nos seguintes termos (fls. 2.733-2.796):

a) não acatou nenhuma das preliminares de nulidade da autuação em razão de ter havido qualquer irregularidade sob o aspecto formal, bem como inexistiu qualquer prejuízo que maculasse o direito de defesa dos sujeitos passivos;

b) com relação à glosa das despesas, consignou que a sua comprovação é o primeiro requisito para a sua escrituração; ademais, devem contribuir para a manutenção das fontes de rendimentos. Sob esse último aspecto, as despesas de "Pandurata Assessoria" não poderiam ser reconhecidas como despesas de "Pandurata Alimentos".

c) discorre vastamente discorrer sobre temas doutrinários acerca do planejamento tributário abusivo, bem como analisa com profundidade os fatos descritos pela autoridade fiscal para concluir que ficou evidenciado o artifício usado de, por meio de forma lícita de constituição de empresa e de celebração de contratos, simular um propósito negocial a justificar as despesas incorridas, propósito este o qual, além de não se justificar economicamente perante quem realizou a despesa, revelou-se apenas aparente, configurando veículo para transferência de receita para uma tributação mitigada;

d) Como as duas empresas operavam como se fossem uma só, devem ser considerados os tributos confessados em DCTF pela "Pandurata Assessoria" para fins de reduzir o montante lançado em "Pandurata Alimentos";

e) Por outro lado, não devem ser consideradas as despesas incorridas por "Pandurata Assessoria", uma vez que essas já são consideradas de forma presumida na apuração da base de cálculo pelo lucro presumido;

f) no tocante ao pleito de restituição do PIS/Cofins pagos por "Pandurata Assessoria", tratase de matéria estranha ao presente feito;

g) ficou caracterizado o evidente intuito de fraude e, portanto, deve ser mantido o percentual qualificado da multa;

h) manteve a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, uma vez que esta compõe o crédito tributário lançado;

i) com relação à glosa se refletir também na base de cálculo da CSLL, entendeu a decisão recorrida que o fundamento foi não comprovação de despesas;

j) no tocante ao aproveitamento de prejuízos fiscais e bases negativas, negou o pedido em razão da decisão favorável no processo administrativo nº 16095.000723/201017, esta decisão ainda não é definitiva na esfera administrativa;

k) manteve a responsabilidade tributária de todos os sujeitos passivos ao rechaçar os argumentos apresentados.

Em relação à parte em que deu provimento à impugnação, recorreu de ofício.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

A contribuinte - Pandurata Alimentos - apresentou recurso voluntário às fls. 3.053-3.159, por meio do qual reiterou as seguintes questões suscitadas já na oportunidade da impugnação:

- a) Nulidade do lançamento por (i) vício de fundamentação e (ii) erro na apuração da base de cálculo;
- b) Comprovação da existência da "Pandurata Assessoria";
- c) Não existência de vedação à criação da "Pandurata Assessoria" para prestar serviços a "Pandurata Alimentos" e impossibilidade de ingerência do Fisco nas atividades empresariais;
- d) Possibilidade de exercício da opção fiscal pelo lucro presumido;
- e) Não ocorrência de simulação ou dissimulação;
- f) decisões do CARF favoráveis à contribuinte sobre os mesmos fatos;
- g) inaplicabilidade da multa qualificada pela inexistência de sonegação, fraude ou conluio;
- h) inaplicabilidade da multa no caso de dúvida;
- i) proibição de confisco;
- j) necessidade de dedução de todos os tributos e despesas incorridas por "Pandurata Assessoria";
- k) inexistência de previsão legal para adição das despesas à base de cálculo da CSLL;
- l) ilegalidade da exigência de juros sobre a multa.

Ademais, suscitou também a nulidade da decisão recorrida por inovações e incongruência no julgamento. Nesse ponto, aduziu que a DRJ, em boa parte da decisão recorrida, reproduziu de forma desordenada e contraditória doutrina e jurisprudência sobre diversos temas sem fazer a devida correlação com o caso concreto, o que comprova o prejuízo para a defesa a suscitar a nulidade da decisão recorrida.

O responsável tributário sr. Luigi Bauducco apresentou recurso voluntário às fls. 2.832-2.863, por meio do qual reiterou as seguintes razões:

- a) fez referência expressa às razões apresentadas pela "Pandurata Alimentos";
- b) ausência de atribuição de responsabilidade antes de encerrada a esfera

administrativa;

c) nulidade do termo de responsabilidade por ausência de fundamentação;

d) não comprovação do dolo a ensejar a aplicação da responsabilidade prevista no inciso III, art. 135 do CTN;

e) ausência de comprovação dos atos que praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social e estatuto;

f) princípio da pessoalidade da pena: a pena não pode passar da pessoa do condenado;

Os responsáveis tributários Massimo Bauducco e Carla Maria Bongioanni Bauducco, apresentaram recurso voluntário nos exatos termos daquele apresentado pelo Sr. Luigi Bauducco (v. e-fls. 3.276/3.307 e 3.386/3.417).

Por fim, o **responsável tributário Pandurata Participações** apresentou recurso voluntário às fls. 2.943/2.969, por meio do qual teceu as seguintes considerações:

a) fez referência expressa às razões apresentadas pela "Pandurata Alimentos";

b) ausência de atribuição de responsabilidade antes de encerrada a esfera administrativa;

c) ausência da demonstração do interesse comum a ensejar a imputação de responsabilidade;

d) princípio da pessoalidade da pena: a pena não pode passar da pessoa do condenado;

DAS CONTRA-RAZÕES

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 3.506/3.550, mediante as quais reiterou pontos da acusação fiscal.

DA DECISÃO EM PROCESSO CORRELATO

Conforme relatado acima, os mesmos fatos ensejaram também o lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Esse lançamento não foi aqui formalizado, mas sim, conforme pesquisa que empreendemos no e-processo, no processo administrativo nº 16095.720176/2014-13, em relação ao qual foi recentemente proferido o Acórdão nº 1401-006.211, em 21/09/2022, cujo resultado final foi de provimento do recurso voluntário, haja vista

ter-se considerado que a tributação do IRRF por pagamentos sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95, mostrar-se-ia contraditória com a alegada inexistência da empresa beneficiária dos pagamentos.

DA RESOLUÇÃO CARF Nº 1401-000.431

Este processo foi objeto de apreciação por esta Turma em 04/10/2016, que resolveu sobrestá-lo até o deslinde final do processo nº 16095.000723/2010-17, haja vista a existência de prejudicialidade entre ambos. Isso se deu porque um dos pedidos elaborados pela Contribuinte diz respeito à compensação dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores com os tributos lançados nestes autos. Ocorre que referido saldo de prejuízos poderia sofrer impacto do resultado final do processo nº 16095.000723/2010-17, razão pela qual esta mesma Turma resolveu sobrestar os presentes autos.

O processo nº 16095.000723/2010-17 tratava das mesmas glosas efetivadas através destes autos, diferenciando tão somente em relação aos anos calendários autuados. Neste auto de infração, os períodos fiscalizados correspondem aos anos calendários de 2009 a 2011, enquanto o processo nº 16095.000723/2010-17 abrangeu o interregno de 2005 a 2008.

Ao fim e ao cabo, a exigência do crédito tributário controlado no processo nº 16095.000723/2010-17 foi incluída no Programa de Redução da Litigiosidade Fiscal – PRLF, instituído pela Lei nº 13.988/2020, em seus arts. 10-A, 14, caput e parágrafo único, e 25. A Recorrente optou pela inclusão do crédito tributário no PRLF após seu insucesso na última instância recursal administrativa, justamente o CARF, que proferiu os Acórdãos nº 9101-002.880 e 1302-003.938.

O primeiro, editado em 06 de junho de 2017, restabeleceu a autuação fiscal pela glosa das despesas decorrentes de pagamento de comissões por serviços considerados não prestados. Ato contínuo, determinou a CSRF o retorno dos autos à Turma a quo para que se manifestasse em relação às demais matérias, cuja apreciação teria ficado prejudicada pela decisão primeva ao dar provimento ao 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).*

Retornados os autos à Turma 1302, tais matérias foram julgadas, todas, em detrimento da Recorrente, conforme o Acórdão nº 1302-003.938. Portanto, ao final, o auto de infração naquele processo foi mantido integralmente.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Luiz Augusto de Souza Gonçalves**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Conforme vimos no Relatório, o lançamento tributário refere-se à glosa de despesas deduzidas de forma indevida, no entender da Fiscalização, pela PANDURATA ALIMENTOS, entre os anos-calendário de 2009 a 2011. 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 dissimulação e de abuso de forma, para permitir a transferência de parte dos lucros 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 das empresas do grupo pagasse um montante menor de tributos ao Fisco.

Apresentadas as impugnações, da Recorrente e dos apontados como Responsáveis Solidários, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro I – DRJ/RJI, deu provimento parcial aos recursos tão somente para atender ao pedido da Recorrente do aproveitamento do IRPJ e da CSLL pagos pela empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL na modalidade do lucro presumido. Tal desoneração importou em R\$6.001.032,86 de IRPJ e de R\$1.784.373,03 de CSLL que, acrescidos às respectivas multas de ofício lançadas importaria em um total exonerado de crédito tributário de R\$19.463.514,70. **Em razão de tal valor exonerado, a DRJ recorreu de ofício a este CARF.**

As alegações dos Recorrentes foram exaustivamente expostas no Relatório, não havendo necessidade de repisá-las no voto. E para respondê-las vou adotar, na integralidade, os termos dos votos condutores dos Acórdãos nº 9101-002.880 e nº 1302-003.938, que resolveram definitivamente a lide discutida nos autos de nº 16095.000723/2010-17 que, por sua vez, tratou da mesma matéria, na mesma empresa, mas aplicada aos anos calendários de 2005 a 2008.

Entretanto, antes de adentrar nas razões de mérito é preciso que nos debruçemos sobre as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida.

Em relação às nulidades do autos de infração, alega a Recorrente que tais atos seriam nulos, primeiramente pela inexistência de referibilidade e coerência entre o fundamento do lançamento (inexistência da Pandurata Assessoria) e a infração apontada (glosa de despesas não comprovadas), bem assim o erro na apuração da base de cálculo da exigência, já que teriam sido ignorados pelo Fisco os tributos recolhidos e as despesas incorridas por essa sociedade, no caso a PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA, acarretando iliquidez e incerteza às peças de lançamento.

Neste ponto, haja vista que o recurso voluntário repete as mesmas alegações da impugnação, adotarei a prerrogativa que me é dada pelo art. 114, § 12, do RICARF, para reproduzir a decisão recorrida, com a qual me coaduno inteiramente e adoto como razões de decidir:

Quanto à arguição de nulidade, verifica-se que, sob o aspecto formal, os autos de infração foram lavrados dentro da legislação regencial e inexistiu qualquer prejuízo que tivesse o condão de macular a sua defesa.

Na verdade, destaco que as questões descritas pela interessada sob o aspecto da nulidade do lançamento, tanto na impugnação das suas responsáveis solidárias quanto da sua própria peça defensiva eram atinentes à matéria vertente propriamente dita.

Veja-se o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Além disso, também é de se ressaltar que inexistiu qualquer prejuízo ao interessado quanto à sua defesa.

E é nesta mesma linha de raciocínio que se situam os autores Ada Pellegrino Grinover, Antonio Scarance Fernandes e Antonio Magalhães Gomes Filho, no livro AS NULIDADES NO PROCESSO PENAL, Ed. Revista dos Tribunais, 7ª Edição, 2001, páginas 29 e 30, cujos preceitos podem ser aplicados subsidiariamente ao Processo Administrativo Tributário, onde afirmam que a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, ou seja, que **o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação.**

Discorrem que tal distinção está presente no enunciado da Súmula 523 do STF, a qual dispõe que no processo penal, a falta de defesa constitui nulidade absoluta, mas a sua **deficiência só o anulará se houver prova do prejuízo para o réu.**

Entendo que, quanto aos aspectos formais do lançamento, não houve prejuízo à defesa do interessado que resultasse em qualquer cerceamento.

No presente processo, a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida tanto na fase investigatória quanto à época da apresentação da impugnação, em face de os autos estarem durante esse período à disposição do contribuinte.

Como adiante será enfrentado, por ser questão de mérito, deixo aqui de discorrer sobre as alegações de incoerência e falta de ligação entre o raciocínio fiscal de inexistência da Pandurata Assessoria e o tipo de infração (glosa de despesas não comprovadas).

Desta forma, REJEITO a arguição de nulidade em todas as impugnações.

Nada há a acrescentar em relação ao disposto pela decisão recorrida, razão pela qual reitero o não provimento do recurso quanto às alegações de nulidade do auto de infração.

Argui também a Recorrente a nulidade da decisão recorrida, acusando a mesma de ter inovado e por incongruência no julgamento. Nesse ponto, aduziu que a DRJ, em boa parte da decisão recorrida, teria reproduzido de forma desordenada e contraditória doutrina e jurisprudência sobre diversos temas sem fazer a devida correlação com o caso concreto, o que comprova o prejuízo para a defesa a suscitar a nulidade da decisão recorrida.

Novamente, estamos diante de situação que, no limite, se tivesse acontecido de fato (incongruência no julgamento), não redundou em nenhum prejuízo à defesa dos Recorrentes. Tal conclusão se extrai do próprio texto dos recursos apresentados que, a par de reproduzirem muito do que já havia sido trazido quando da impugnação, foram bastante incisivos quanto aos fundamentos expostos pela decisão recorrida. Como dito alhures, o dano alegadamente havido deveria ter sido concreto e mais, efetivamente demonstrado em cada situação. E não foi o que ocorreu, pois o que se verifica dos recursos voluntários é pura e simplesmente uma irresignação contra o decidido pela instância *a quo*, não conseguindo intento em demonstrar o alegado dano por conta da forma como se expressou a DRJ.

Da mesma forma, não vislumbro qualquer forma de inovação por parte da DRJ ao editar o Acórdão nº 12-76.081. A decisão recorrida, na verdade, se ateve àquilo que a Autoridade Fiscal evidenciou durante o procedimento fiscal, não sendo possível qualificar a transcrição de “*normas, doutrina e jurisprudência*” sobre diversos temas afetos ao planejamento tributário abusivo como elementos inovadores em relação aos fundamentos adotados pela Autoridade Fiscal no lançamento tributário.

Neste ponto, a Recorrente argui que “*o caráter genérico e desordenado da conduta adotada pela Turma Julgadora*” teria prejudicado sua defesa ao dificultar a compreensão da lógica vislumbrada pela Turma Julgadora em meio ao complexo de conceituações abordadas e o entendimento da pertinência e correlação das transcrições ao caso concreto. Eu poderia dizer o mesmo dos recursos voluntários apresentados, pois são extensos arrazoados, também recheados

por inúmeras citações doutrinárias e jurisprudenciais (administrativas e judiciais), contendo matérias, inclusive, há muito já resolvidas no seio deste Tribunal.

A decisão recorrida, ao adotar conceitos doutrinários e jurisprudenciais para fundamentar o voto, de forma alguma se excedeu ou inovou em relação ao lançamento, apenas complementou e esclareceu, a partir desses elementos, a fraude perpetrada (como veremos mais adiante) pelos Recorrentes com o único intuito de economia tributária.

Por todo o exposto, nego provimento à arguição de nulidade da decisão recorrida.

Do Mérito

Como dito acima, o Acórdão, de nº 9101-002.880, tratou especificamente da matéria central afeta ao lançamento, justamente a glosa das despesas consideradas indedutíveis por se fundarem em serviços não prestados. Vejam abaixo os excertos extraídos do respectivo voto, da lavra do Ilustre Conselheiro Rafael Vidal Araújo, complementados pela declaração de voto do não menos Ilustre Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

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 atuada 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.

(...)

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 atuada 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 atuada 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

Perfeitas as considerações feitas tanto pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo quanto pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

A Acusação Fiscal é clara ao apontar fatos que podem estar inseridos em um contexto de planejamento tributário abusivo, engendrado pela Autuada e demais empresas do mesmo grupo econômico. As características das operações que redundaram na dedução das despesas glosadas levaram a Fiscalização a concluir que foram engendradas com o único propósito de suprimir tributos.

É indiscutível que o Contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe convier, tendo sempre como objetivo reduzir custos e despesas, maximizando o seu lucro, inclusive, através da redução de sua carga tributária. Não há nada de ilegal nesse proceder.

O que não se pode admitir é que os atos e negócios jurídicos praticados sob o manto de uma aparente legalidade, sejam realizados sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, ou simplesmente para encobrir o verdadeiro e único propósito da operação, qual seja, o de reduzir o pagamento de tributos.

Quando se fala em planejamento tributário abusivo não se pode olvidar dos ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹:

No entanto, creio que há outro aspecto a ser ponderado, ao examinar o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente, à existência do direito, mas *ao seu uso*, ao modo de *seu exercício*. A pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível?

Minha resposta é negativa. E assim entendo por várias razões. (pág. 198)

(...)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

(...)

Isso não afasta a possibilidade de o abuso de direito ser qualificado como hipótese de ato ilícito. Assim, no Código Civil de 1916, a doutrina discutia este ponto havendo divergência a respeito, porém, com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura 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. (pág. 206)

(...)

Antes do Código Civil de 2002, o importante era saber se o Fisco poderia se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto, a existência de abuso de direito, procedendo, como menciona a doutrina francesa, à desqualificação e subsequente requalificação fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo.

Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. (pág. 207)

(...)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo, Dialética, 2011, p.194-248.

figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo por ter sido distorcido seu perfil objetivo ou extrapolados seus limites, o que pode, em tese, configurar-se, inclusive se tiver por sua única ou principal finalidade conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

(...)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Portanto, o direito de o contribuinte se auto-organizar e decidir sobre a melhor forma de se beneficiar de eventual planejamento tributário não pode ser absoluto, devendo observar a forma como irá exercer esse direito, sob pena de incorrer no abuso de seu exercício.

Neste mesmo sentido veja-se o disposto no Acórdão nº 9101-002.538 - 1ª Turma, de 20 de janeiro de 2017, da lavra do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, citando o Acórdão nº 101-94.986, de 19/05/2005, de relatoria da I. Conselheira Sandra Maria Faroni:

Não se discute que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor."

Assim, não basta ser lícita a operação para que seus efeitos sejam automaticamente oponíveis ao Fisco. Para que possam gerar efeitos tributários, mais que conformidade com a lei, a operação realizada deve estar conforme o Direito. E é exatamente este o caso dos autos. Apesar de as operações realizadas aparentarem estar acobertadas sob o manto da legalidade, no caso concreto, verifica-se o completo desvirtuamento do objetivo natural a que se destinam, haja vista o evidente propósito de sua realização estar vinculado única e exclusivamente à economia no pagamento de tributos, *in casu*, do IRPJ e da CSLL.

Neste sentido, trago outro precedente, desta feita, da 2ª Turma, vazado no Acórdão nº 1402-002.325, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Demetrius Nichele Macei, que reproduzo abaixo naquilo que nos interessa:

Nesse tema, filio-me à corrente que entende que o fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, como, p. ex., assembléias de deliberação para emissão de debêntures, instrumento particular de escritura de emissão de debêntures, boletins de subscrição de debêntures, contratos de mútuo, registro dos atos etc, não garante à contribuinte, por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária.

Com efeito, a legalidade dos atos é condição essencial para que a conduta do contribuinte possa ser considerada lícita, mas não suficiente para que se conclua que os efeitos resultantes de seu conjunto estejam em conformidade com o ordenamento jurídico.

Em outras palavras, é possível que cada um dos atos praticados pelo contribuinte, individualmente considerado, esteja de acordo com as exigências formais de alguma norma específica, mas que, em seu conjunto, não surta os efeitos esperados pelo ordenamento jurídico.

As características gerais das operações, **analisadas em seu conjunto**, aliados aos fatos fartamente demonstrados pela Autoridade Fiscal, me levaram à conclusão de absoluta correção do procedimento fiscalizatório ao glosar as despesas "incorridas" com a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL.

Vejam que não estou de forma alguma afirmando que, isoladamente, as características do negócio jurídico realizado são ilícitas ou necessariamente implicariam, por si só, na indedutibilidade das despesas glosadas. A conclusão a que cheguei, pelo acerto da glosa das despesas, provém do "*conjunto da obra*".

O alegado propósito negocial, como já vimos de forma detalhada, não se sustenta. Também considero como suficientes os fatos levantados pela Autoridade Fiscal para justificar a lavratura do Auto de Infração, lastreado no abuso de forma perpetrado pela Contribuinte. Por tudo o que foi até aqui exposto, conclui-se ser indevida qualquer argumentação de que a

Autoridade Fiscal não teria conseguido levantar elementos suficientes que autorizassem a conclusão por ela levada a efeito de que teriam sido praticadas operações abusivas. Está mais do que caracterizado o abuso do planejamento tributário empreendido pela Recorrente no âmbito de seu grupo empresarial.

O procedimento fiscal foi realizado de forma bastante consistente, indo à fundo nas questões que permeiam todos os fatos considerados, em seu conjunto, como abusivos em relação ao direito de auto-organização dos negócios. Isso nos deixa seguros para afirmar que não procedem os argumentos da Recorrente para justificar uma operação que se mostra em tudo essencialmente artificial e dezarrazoada, desprovida de substância jurídica e orquestrada com o fim único de suprimir tributos.

Em assim sendo, os atos praticados pela Recorrente, utilizando-se de empresa existente tão somente em seu aspecto formal para deduzir despesas que não foram comprovadas podem ser considerados como realizados de forma abusiva, sendo, portanto, inoponíveis ao Fisco por serem considerados ilícitos (art. 187 do Código Civil). Por serem inoponíveis ao Fisco, as consequências tributárias deles decorrentes (despesas/exclusões/compensações) devem ser consideradas indevidas, razão pela qual absolutamente escorreito o procedimento fiscal quanto à glosa empreendida.

Já o Acórdão de nº 1302-003.938, proferido por determinação da CSRF na decisão que acabamos de revisitar (Acórdão nº 9101-002.880), tratou das demais matérias trazidas pelo recurso voluntário apresentado no âmbito do processo nº 16095.000723/2010-17. Esse voto, da Relatoria do Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (voto vencido em apenas um ponto) foi complementado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho que, em seu voto vencedor, tratou especificamente da questão relativa ao pedido de compensação do PIS e da COFINS que teriam sido suportados e recolhidos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL. Abaixo reproduzo os respectivos votos que, adianto, adoto como minhas razões de decidir também neste processo:

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator

(...)

Resta-nos, como já apontado no relatório que precede este voto, nos pronunciar, exclusivamente, sobre:

- a) o pedido de compensação relativos à contribuição para o PIS e a Cofins suportados e recolhidos pela Pandurata Assessoria Comercial;
- b) o pedido de contribuinte compensação dos valores de IRPJ e CSLL retidos e recolhidos, antecipadamente (Fonte) pela recorrente em nome da Pandurata Assessoria Comercial (decorrentes dos serviços por esta pretensamente prestados);
- c) a dedução do cômputo do lucro real da contribuinte das despesas incorridas pela Pandurate Assessoria Comercial;

d) a falta de vedação legal para a exclusão de despesas consideradas indedutíveis à base de cálculo da CSLL;

e) inaplicabilidade da multa de ofício qualificada;

f) ilegalidade da cobrança de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Por uma questão de ordem prática, e considerando-se que a base de cálculo da multa de ofício restará alterada acaso seja dado provimento ao apelo quanto aos pedidos declinados em “a”, “b” e “c”, acima, permitam-me, desde logo, inverter a análise de tais pleitos e iniciar o meu voto, primeiramente, pela qualificação da penalidade e, passo seguinte, pela questão afeita à CSLL. O restante será apreciado na ordem acima aposta.

É o que passo a fazer.

II A MULTA QUALIFICADA

De antemão, me permitam tecer algumas considerações iniciais que tem, ou teriam, reflexos processuais relevantes acaso não sejam efetivamente postas.

Destaque-se que a autuação, como se deduz do TVF de e-fls. 5.495 e ss, teve por objeto a glosa de despesas incorridas pela recorrente na contratação de serviços pretensamente prestados por sua controlada, Pandurata Assessoria Comercial. Esta imposição fiscal, vejam, poderia muito bem ter sido justificada, exclusivamente, a luz dos preceitos do art. 299 do antigo RIR, considerando-se que a empresa autuada, não obstante intimada, não apresentou, aos olhos do Fisco, nenhum documento hábil a comprovar a efetiva prestação dos aludidos serviços.

Todavia, a D. Auditoria Fiscal não limitou a sua análise à questão concernente à comprovação da materialização dos negócios avençados, mas a aprofundou na própria razão de ser da criação, pela contribuinte, da empresa Pandurata Assessoria e sua contratação por esta, quando, então, de fato, perquiriu a substância econômica das operações engendradas. E, nesta empreitada, o Fisco apurou não só a inexistência de uma justificativa econômica, para desconsiderar, a luz dos preceitos dos art. 116, parágrafo único, e 149 do CTN, a estrutura em exame, mas, mais que isso, atestou os seguintes e importantes fatos:

O fato de a Pandurata Alimentos apresentar como documentação comprobatória dos serviços prestados pela CONSAT - CONSULTORIA E AUDITORIA TRIBUTÁRIA LTDA e que contribuíram para a redução do lucro tributável, pareceres retirados da internet e reconhecer não saber a procedência dos referidos pareceres aliado a declaração do administrador de que o referido serviço serviu para resolver problemas que não foram devidamente informados a autoridade fiscal, evidencia a conduta dolosa de presente nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

O conjunto de atos e negócios jurídicos praticados em conluio entre a Pandurata Alimentos Ltda, Pandurata Participações S/A e a Pandurata Assessoria Comercial demonstram a intenção da fiscalizada em esconder a realidade dos fatos utilizando-se de atos e negócios jurídicos, que consideramos inexistentes, para descaracterizar a

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Ficou caracterizado o evidente intuito de fraude definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Notem que ainda que a D. Autoridade Lançadora tenha, por vezes, mencionado a falta de substância econômica divisível nas operações realizadas, o trecho acima, somado às diversas outras constatações lançadas no TVF - a inexistência de uma sede operacional e efetivamente operante, o compartilhamento de mão-de-obra sem que houvesse, da parte dos funcionários entrevistados, o conhecimento sobre as próprias atividades da Pandurata Assessoria e a devolução dos valores pagos pela recorrente por meio de contratos de mútuo com posterior aumento do capital social daquela última empresa – dão conta de que o motivo de fato declinado na autuação não se cingia (em verdade, não se fincava) na teoria da qualificação econômica do direito tributário. O que efetivamente contribuiu para o convencimento da Fiscalização, mais que a inexistência de justificativa econômica para legitimar a reestruturação societária aqui, foi a verificação de que a empresa Pandurata Assessoria teria praticado, juntamente com a recorrente, atos simulados na acepção mais pura do instituto (tal como conceituado no art. 167 do Código Civil), que, ainda que documentalmente realizados, jamais se materializaram.

A partir daí, instaurou-se uma verdadeira confusão no feito.

Isto porque, o voto vencedor proferido por ocasião da lavratura, por este Colegiado, do acórdão de nº 1302-001.325, estabeleceu uma análise em tese sobre a possibilidade jurídica das empresas se reestruturarem societariamente, calcando seu entendimento apenas e tão somente nos princípios da legalidade e da livre iniciativa (e, conseqüentemente, na liberdade de contratar). Isto, vejam bem, é suficientemente apreendido a partir da própria ementa deste julgado, cuja parte que nos interessa tomo a liberdade de reproduzir a seguir:

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.

Não houve nesta ocasião, no voto vencedor, insista-se, uma análise dos elementos de fato trazidos pelo TVF, mormente aqueles que potencialmente tipificariam a simulação clássica descrita no art. 167 (e portanto, a par de qualquer consideração sobre a substância econômica dos negócios). E, mais grave, ignorou-se por completo o fato de que, para a fiscalização, e a despeito de qualquer consideração adicional, os serviços contratados não tiveram a sua concretização comprovada (o voto vencedor chega a dizer que a falta de comprovação das despesas seria decorrência de desconsideração do negócio o que, venia concessa, não condiz com o relatório contido no Termo de Verificação Fiscal).

E, sob tal prisma, a tendência, inclusive a luz da jurisprudência deste mesmo CARF, seria de cancelar a multa de ofício qualificada se, e somente, se, a questão remanescente, e que nos foi devolvida pela Câmara Superior, estivesse adstrita ao problema do binômio “substância/forma”.

Ao se pronunciar sobre a questão levada por meio de recurso especial, todavia, a Câmara Superior se posicionou de forma clara sobre as questões fáticas trazidas no TVF. Ainda que de sua ementa se possa sustentar haver, mais uma vez, apenas uma análise em tese da matéria (ausência propósito negocial como elemento hábil a tipificar a simulação a que alude o art. 116 do CTN), o voto do relator (na parte em que restara vencedor), deixara extrema de dúvidas que as provas produzidas no curso da instrução fiscal foram determinantes para a formação do convencimento daquele órgão quanto a ocorrência efetiva de um planejamento ilícito. Veja-se:

Neste momento é importante rememorar os fatos relatados no termo de verificação fiscal, e cuja veracidade não foi contestada pela autuada (efl.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 (sic) 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 resumo, aos nos devolver a questão relativa à multa qualificada, a Câmara Superior não limitou o espectro de nossa apreciação à tese jurídica, tão só, tendo deixado evidente que a verificação da existência ou não dos elementos tipificadores das hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei 4.502 não estará adstrita ao juízo a ser feito sobre a tese da elusão da fiscal, podendo, pois, se estender à apreciação de fatos que possam, realmente, materializar a figura da evasão fiscal.

É, portanto, o que passo, agora, a fazer.

II.1 – Planejamento meramente abusivo ou dissimulação fraudulenta?

Me permitam trazer, aqui, uma importante distinção elaborada por Luciano Amaro em relação às figuras do abuso de forma, do abuso de direito, da fraude a lei e da simulação, que mantem para com o caso concreto, uma inegável relação de pertinência lógica:

O abuso de forma consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal, ou desnecessária, para a realização de uma negócio jurídico que, se fosse adotada a forma normal, teria um tratamento tributário mais oneroso.

Em certa medida, confundindo-se com o abuso de forma, o abuso de direito se traduziria em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática.

Outro vício que tem sido invocado para negar validade fiscal a certos procedimentos do indivíduo é a chamada fraude a lei. Nesta situação, o contribuinte utilizaria uma norma (a chamada norma de cobertura) para fugir à incidência de outra norma (proibitiva ou imperativa).

Por fim, a simulação, seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizaram. As partes

*querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço*².

Mais adiante, e centrando-se na dicotomia evasão lícita e evasão ilícita (não concordo com o termo “evasão” para definir o planejamento, mas isso é desimportante para o caso), o aludido Autor parte para uma última e importante advertência: para se verificar, pois, a ocorrência de uma elisão fiscal e a evasão fiscal, propriamente, Luciano Amaro chama a atenção para a necessidade de se identificar não só a permissão legal para o uso de determinada forma, mas, objetivamente, se, no caso concreto, há ou não uma “*correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado*”³.

Como já pude me pronunciar em casos anteriores, sou absolutamente avesso à adoção de critérios meta-jurídicos para a verificação da ocorrência ou não de simulação ou dissimulação; especificamente, a figura da “elusão fiscal” é, em verdade, uma ficção ilegal (*rogata maxima venia*) já que, intento negocial, operações entre partes relacionadas, velocidade da prática de atos societários, são critérios que **podem** auxiliar na apuração do intento fraudulento mas não podem ser determinantes para a aplicação da regra inserta no art. 116 supra; o determinismo, aqui, é dado pela verificação, *in concreto*, de uma prática ilícita (na sua essência).

Vale lembrar que nem mesmo a legislação adjetiva considera os critérios acima para a tipificação dos fatos ilícitos “simulação” e “dissimulação”; neste particular, o Código Civil adota, muito antes, critérios objetivos (e não subjetivos) para atestar a ocorrência de atos eivados de ineficácia (o ato é nulo e não anulável), como se extrai das preposições contidas no seu art. 167:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Em especial a previsão contida no inciso I poderia indiciar o predito “*subjetivismo*”; trata-se de subjetivismo aparente; no caso, o ato ou fato praticado é fictício; é inexistente; os direitos não são transmitidos (ainda que formalmente se diga o contrário)... em linhas gerais, a partes formalmente pactuantes não percebem, efetiva e concretamente, os efeitos do negócio que, outrossim, atinge, “*sob os panos*”, terceiros não aventados no instrumento negocial.

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, p.p. 261/262.

³ Op. cit. p. 266.

É inegável, de outro turno, que a simples validade formal aparente, caracterizada, como o disse o D. Relator do acórdão da CSRF, pela “*inscrição de seu ato constitutivo no respectivo registro (art. 45 do Código Civil)*”, não faz prova, em absoluto, da lisura dos atos praticados, não porque não se tenha verificado, aí, um intento econômico (em contraponto à vontade de economizar tributos), mas porque o objeto do ato deve ser materializado. Como descrito no exemplo dado por Luciano Amaro, um contrato de compra-e-venda pode reunir todos os elementos necessários ao reconhecimento de sua validade formal (partes legítimas e capazes, sem vício de vontade e detentor de objeto lícito), mas será considerado simulado e, portanto, nulo se o negócio efetiva e concretamente realizado (por baixo dos panos) for outro (a doação, por exemplo).

E é justamente aqui que me oponho, particularmente, a análise realizada pelo então Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo quando, em sua declaração de voto, expõe as razões pela qual entendera não ocorrer, no caso, uma simulação, dissimulação ou fraude (não obstante, e curiosamente, ter votado pela manutenção das glosas realizadas justamente por entender haver, ali, um planejamento tributário).

Com efeito, particularmente quanto a multa de ofício, o Conselheiro acima afastou a tipificação da hipótese preconizada pelo art. 71 da Lei 4.502, por entender que os fatos examinados no caso teriam ocorrido antes do fato gerador, não havendo que se falar, na espécie, e corretamente, em sonegação fiscal.

Ao se debruçar, todavia, sobre o regramento contido no art. 72 daquele mesmo diploma legal, traz longas considerações sobre a indissociação da figura da vontade (a que chama de *dolo*) dos planejamentos realizados, afirmando, nesta esteira, que toda e qualquer medida elisiva pressupõe, por indução lógica, a vontade da parte em reduzir ou afastar a incidência tributária. Até, aí, realmente dele não discordo.

O problema é que o citado Conselheiro parte da premissa de que os atos identificados no feito revolveram “*medidas lícitas e possíveis de serem utilizadas pelo recorrente*”, considerando, como se depreende da própria ementa do julgado, como atinentes à liberdade de contratar assentada na garantia da livre iniciativa. Ele parte, pois, da mesma premissa que foi adotada, pela formação atual deste colegiado, externada, v.g., no julgamento realizado na última sessão do dia 14 de agosto do ano corrente, em que o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, com o brilhantismo que lhe é peculiar, assentou:

Quando a simulação só se caracteriza pelo vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita (trecho da ementa do acórdão que, contudo, ainda não foi publicado).

A diferença para o caso em análise é que a simulação apontada pela D. Fiscalização não restou embasada apenas “no vício de causa”; há, sim, evidências nos autos de inexistir “correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizaram”.

Não vou me estender sobre a distinção entre simulação e dissimulação; basta, para a resolução do caso, considerar-se que foram criadas situações dotadas de uma aparente legalidade, mas que, pelos elementos constantes dos autos, nunca se materializaram (o que, para este Conselheiro, configura simulação e não dissimulação).

Considerem, por hora, o contrato de prestação de serviços firmado pela recorrente juntamente a sua controlada, Pandurata Assessoria Comercial, juntado à e-fls. 3.207. O objeto da citada avença apontado na Cláusula III comportava as seguintes atividades e premissas:

*A assessoria comercial realizada pela **CONTRATANTE**, compreenderá basicamente em reuniões com clientes, abertura de novos clientes, negociações, definição de previsões mercadológicas e quaisquer outros serviços definidos, relacionados com aspecto comercial do negócio.*

*A **CONTRATADA** obriga-se manter gerentes especializados na comercialização dos produtos fabricados pela **CONTRATANTE** nas seguintes regiões:*

REGIÕES	Nº DE GERENTES
Região Norte / Nordeste	1 2
Região Centro Oeste	1 1
Região Sul	1 1
Região Sudeste	5 11
Total	8 15

*Os técnicos receberão determinações pré-estabelecidas pela **CONTRATANTE**, de forma verbal ou escrita.*

Os técnicos emitirão relatórios sobre os serviços prestados durante o mês.

Lembrando, neste particular, que o objeto social da recorrente é, dentre outros, a “**indústria e comércio**, importação e exportação, por conta própria ou de terceiros, de doces, biscoitos, bombons, chocolates, torradas, bebidas em geral, inclusive alcoólicas, bem como de quaisquer produtos alimentícios e matérias primas para a indústria de alimentos, inclusive alimentos in natura ou em qualquer outro Estado de preparação” (e-fls 230), é patente que os serviços desenvolvidos por conta do contrato acima mencionados são atividades fim da própria contribuinte.

A segregação da atividade, ainda que para fins eminentemente tributários, como já expus, não é, para este relator, relevante. Mas é preciso que esta segregação seja real e a atividade seja efetivamente desenvolvida pela empresa criada para tanto. Destaco e peço vênia para repetir, neste diapasão, os fatos enumerados pela Fiscalização, e descritos pelo acórdão da CSRF, que demonstram que tal

atividade nunca foi desenvolvida pela Padurata Assessoria, mas, isto sim, pela própria recorrente:

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.;

Ora, um dos pressupostos da existência das pessoas jurídicas é a sua sede, fisicamente estabelecida, e a constatação acima deixa extrema de dúvidas que a indicação da sala apontada no contrato social da empresa Pandurata Assessoria se deu, exclusivamente, para garantir a obtenção dos registros nos cadastros pertinentes (CNPJ, IE e Inscrição Municipal).

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;

Esta passagem confirma a inexistência física da empresa e, mais, que no seu núcleo operacional nunca foram desenvolvidas atividades (de qualquer gênero, quicá, administrativas). Mais que isso, confirma o que se disse alhures: quem, efetivamente, desenvolvia as atividades listadas no contrato de prestação de serviços era a própria contribuinte (as correspondências eram reencaminhadas para a própria recorrente).

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.

Os gerentes mencionados na cláusula III do contrato de prestação de serviços ora tratado eram, e são, empregados da insurgente, e sequer puderam indicar qual era, ou é, a sede da Pandurata Assessoria, que, por dever contratual, deveria indicá-los como responsáveis pela gestão das vendas das áreas de atuação da tomadora dos aludidos serviços. Mais uma vez fica evidente que as atividades eram desenvolvidas pela própria Pandurata Alimentos.

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;

Este fato, isoladamente, não seria tão importante; mas a se considerar os demais indícios alhures tratados, serve para reforçar a ideia de inexistência fática da empresa Pandurata Assessoria (se, efetivamente existisse, seria factível que

detivesse avenças com outros clientes, até por uma questão de sobrevivência econômica).

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 (sic) 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.

Estas duas últimas constatações revelam o fim do ciclo operacional, tornando mais que evidente a simulação, já que todos os valores pagos pela empresa recorrente retornavam, por meio de um engenharia contábil, ao seu próprio caixa, por meio dos contratos de mútuo e posterior aumento de capital social da própria insurgente.

Cumpra apenas registrar que em suas razões recursais a empresa cinge a tecer considerações sobre a legalidade formal das operações, a transparência de seus registros contábeis e a inexistência, genericamente apontada, de dolo ou fraude; **em momento algum, como pontuado pelo Relator do Acórdão proferido pela CSRF, houve um enfrentamento direto e específico por parte da contribuinte quanto aos fatos acima descritos que, frise-se, de qualquer forma os negou ou infirmou.**

Não há dúvidas de que os instrumentos utilizados alhures criaram uma estrutura cujos desígnios retratados nos documentos contratuais e contábeis jamais se materializaram (o seu registro, que a empresa sustenta ser suficiente para demonstrar a transparência e, portanto, a inexistência de simulação, dá conta, apenas, da ocorrência dos fatos tidos e havidos como simulados); os contratos de prestação de serviços, mesmo que formalmente válidos, descreveram atividades que, operacional e materialmente, não tinham nem mesmo como ser desenvolvidas (os empregados da Pandurata Assessoria ainda estavam vinculados à recorrente; não havia uma sede real e operacional; não havia, sequer, uma estrutura administrativa para permitir o controle e documentação dos serviços prestados, inclusive com a emissão das respectivas faturas). Não há, pois, no caso concreto uma – desculpem-se pela repetição – “*correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizaram*”.

O que se vê no caso concreto é a prática de simulação na acepção mais estrita dos preceitos do art. 167 do Código Civil, caracterizando, outrossim, e nesta senda, a fraude tratada pelo art. 72 da Lei 4.502/64, mormente porque, a simulação, frise-se, pressupõe, justamente, a exclusão ou modificação de “*suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido*”.

Por tudo o que foi tratado e demonstrado acima conclui-se pela existência de elementos suficientes para tipificar a hipótese descrita no art. 44, II, da Lei

9.430/96, pelo que andou bem a Autoridade Lançadora ao qualificar a multa de ofício, não havendo reparos a serem feitos, neste ponto, nem no Auto de Infração, nem tampouco no acórdão emanado pela DRJ.

II FALTA DE VEDAÇÃO LEGAL PARA A EXCLUSÃO DE DESPESAS CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Como se extrai do auto de infração, os fundamentos utilizados para justificar as glosas intentadas também quanto a CSLL restaram fincados nas disposições dos artigos 2º e §§, da Lei no 7.689/88, 1º da Lei no 9.316/96, 28 da Lei no 9.430/96 e 37 da Lei no 10.637/02.

Nenhum destes preceitos, diga-se, tratam objetivamente das parcelas que serão ou não excluídas da base de cálculo da contribuição, que, nada obstante, a teor do art. 2º da Lei 7.689, define-a (a base de cálculo) a partir do resultado do exercício, composto, pois, e justamente, pelas despesas e receitas incorridas pelo contribuinte. No caso, como apontado acima, ainda que a autuação tenha sido justificada pelo descumprimento das regras preconizadas pelo art. 299 do RIR, também o foi pela identificação da simulação das operações que geraram tais despesas; em outras palavras, os próprios dispêndios incorridos pela insurgente foram considerados como fictícios, inexistentes, e, nesta esteira, não poderiam compor (como já dito alhures) o seu lucro líquido.

Ato contínuo, não se trata, aqui, de se perquirir se a legislação do IR se aplicaria ou não à formação da base impositiva da CSLL, mas, objetivamente, se, uma vez consideradas fraudulentas as avenças que deram azo as despesas glosadas, a própria existência dessas seria passível de questionamento. E tal como decidi no tópico anterior, a estruturação realizada pela recorrente encontra-se eivada do vício de nulidade a luz dos preceitos do art. 167 do Código Civil, assim o tendo considerado, também, a própria CSRF.

A glosa, nesta passo, em relação à CSLL se dera, da mesma forma, por conta da sua inexistência material e não, e tão só, por desrespeito às regras do já alardeado art. 299 do RIR.

Nada a prover, destarte.

IV DA COMPENSAÇÃO RELATIVA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS SUPOSTOS E RECOLHIDOS PELA PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL.

Sobre este pedido especificamente, a DRJ argumentou que, primeiramente, tais valores comporiam o custo presumido utilizado para calcular o IRPJ e CSLL pagos pela Pandurata Assessoria não representando, pois, uma despesa dedutível da base de cálculo dos tributos devidos pela própria recorrente.

Outrossim, e ainda que reconheça se tratar de um indébito tributário, como decorrência lógica da identificação da simulação realizada pela insurgente e, portanto, da inexistência fática da Pandurata Assessoria, o órgão colegiado a quo entendeu que a compensação pretendida pela empresa não teria lugar neste

procedimento fiscal, cujo objeto se limitara “à exigência do IRPJ, da CSLL e do IRRF”.

Especificamente, aqui, é preciso se considerar algumas consequências que potencialmente advirão deste julgamento.

A empresa Pandurata Assessoria não teve a sua existência material reconhecida; o próprio voto que proferi em relação à multa de ofício deixa extrema de dúvidas que o problema vai muito além que um questionamento concernente à justificativa negocial para a sua existência.

Tal como aponte, a par do registro de seus atos constitutivos, a predita empresa não possui, nem mesmo, uma sede concretamente estabelecida, não possuindo, outrossim, uma atividade econômica efetivamente materializada reconhecendo-se como fictícias as próprias faturas emitidas (uma das razões da glosa intentada neste feito).

Chamo a atenção, neste passo, para as disposições contidas no art. 29, inciso II, da IN/RFB de nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, abaixo transcritas:

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

[...]

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que:

a) não dispuser de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

[...]

e) realizar exclusivamente:

1. emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias [...].

Em linhas gerais, e ainda que inexistam notícias neste processo sobre a adoção do procedimento acima destacado, é absolutamente factível que a consequência apontada no art. 29 acima venha a, num futuro não muito distante, acontecer.

Agora, ao consideramos a inexistência de fato da empresa Pandurata Assessoria, por conta da simulação demonstrada no tópico II, supra, se impõe o reconhecimento de sua desconsideração para fins tributários como um todo... por isso mesmo, e como reconheceu a própria DRJ, os valores recolhidos pela Pandurata Assessoria a título de PIS e COFINS seriam, inadvertidamente, indébitos tributários - não podemos desconsiderá-la para fins de lançamento dos tributos tratados neste procedimento administrativo e, ao mesmo tempo, emprestar-se-lhe concretude para validar o recolhimento de outros tributos incidentes sobre operações tidas e havidas como inexistentes.

É verdade que este processo não trata de compensações tributárias; é verdade, outrossim, que semelhante pedido, ainda que fosse efetivamente objeto desta demanda, não foi, até aqui, proposto; mas é igualmente verdade que a IN 900/08 (invocada pela recorrente), vigente à época dos fatos aqui analisados,

determinava expressamente a compensação de ofício de tributos *passíveis de restituição ou ressarcimento*. Veja-se:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos artigos 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

Art. 49. A autoridade competente da RFB, antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.

§ 1º. Verificada a existência de débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

No caso, particularmente se se verificar as consequências apontadas na citada IN 1.863, referida linhas acima, a empresa Pandurata Assessoria deixará de existir (ao menos para a Receita Federal) e, por isso mesmo, não poderá pleitear a restituição de quaisquer valores atinentes à contribuição para o PIS e a COFINS. E, ao fim e ao cabo, a recorrente, que, por tudo o que o disse anteriormente, seria a real pagadora e detentora do direito à esta repetição, terminaria por ser duplamente penalizada: não poderia se aproveitar destes valores para abater o montante do crédito aqui apurado e, outrossim, por falta de legitimidade ativa, não poderia requerer a sua devolução por meio de PER ou DCOMP.

Não houvesse, neste particular, uma previsão normativa que autorizasse a compensação de ofício de tributos passíveis de restituição ou ressarcimento (caso, próprio, dos autos), este Relator se veria incapacitado de decidir de forma diferente da decisão tomada pela DRJ. Mas a **determinação** contida na aludida IN 900 e a própria isonomia me permitem adotar uma solução que respeite, quiçá, a igualdade e evite o enriquecimento sem causa da Administração Pública Federal.

Há que se acolher, portanto, aqui, a pretensão externada pelo recorrente.

V DA COMPENSAÇÃO DOS VALORES DE IRPJ E CSLL RETIDOS E RECOLHIDOS, ANTECIPADAMENTE (FONTE) PELA RECORRENTE EM NOME DA PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL (DECORRENTES DOS SERVIÇOS, POR ESTA, PRETENSAMENTE PRESTADOS)

Torna-se premente destacar, desde logo, que, como se depreende das DIPJs transmitidas pela empresa Pandurata Assessoria, constantes de e-fls. 5.947 e ss, os valores relativos ao IRPJ e a CSLL retidos em decorrência dos serviços por esta alegadamente prestados à recorrente **foram deduzidos do valor destas duas exações, calculadas com base no lucro presumido.**

É de se lembrar que a DRJ autorizou o decote do montante do crédito apurado no feito das parcelas afeitas ao IRPJ e CSLL efetivamente pagos pela Pandurata

Assessoria, valores estes que foram reduzidos, justamente, pelas parcelas antecipadas destas duas espécies tributárias. Outrossim, é inegável que os valores retidos e recolhidos foram abatidos dos montantes devidos pela empresa contratante quando do pagamento das respectivas faturas, não tendo havido, aí, sacrifício econômico (quem suporta o ônus de tais exigências é o sujeito passivo substituído tributário). Para tanto basta, a guisa de exemplo, uma análise rápida dos documentos acostados à e-fls. 3.439 e 3.441.

De fato, observa-se na nota fiscal emitida pela Pandurata Assessoria a cobrança da importância de R\$ 2.034.246,18, sobre os quais incidiram, na fonte, os valores concernentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os quais totalizaram R\$ 125.106,14. O valor líquido, in casu, seria de R\$ 1.909.140,04, exatamente o montante pago pela recorrente à Pandurata Assessoria como se extrai do lançamento constante de e-fl. 3.441. Veja-se:

035 PA	24 *	/	16120 28/08/2006 28/09/2006	1909.140,04	0,00	0,00	0,00	0,00	1.909.140,04
06.871.946/0001-C0 PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA GUARAREMA				Banco Bradesco S.A. 0000206777-3					
Agência: 002374-4									

Autorizar-se, neste passo, a compensação das importâncias retidas e recolhidas pela recorrente, que não foram por ela suportadas economicamente e que, mais importante, foram decotadas dos valores do IRPJ e CSLL pagos pela Pandurata Assessoria, culminaria com a concessão, em duplicidade, destes valores.

Não tivessem tais importâncias sido abatidas do cômputo dos tributos segundo o lucro presumido, o pedido em análise seria, a toda monta, pertinente. Não é esse contudo, como demonstrado acima, o caso.

Não há, portanto, como se acolher a pretensão em testilha.

VI DA DEDUÇÃO DO CÔMPUTO DO LUCRO REAL DA CONTRIBUINTE DAS DESPESAS INCORRIDAS PELA PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL.

Aqui, vejam bem, ainda que não ignore o fato de que, como consequência do reconhecimento da simulação e da confusão entre as duas empresas, objetos da análise realizada no feito, e mesmo que reconheça que os “serviços” prestados tenham, em verdade, sido concretizados pela própria recorrente, a verdade é que as despesas incorridas pela Pandurata Assessoria nunca sofreram qualquer crítica, mormente quanto ao preenchimento dos pressupostos do art. 299 do antigo RIR.

Demais a mais, concordo com as alegações do recorrente (aliás, assim já me pronunciei no tópico IV, acima), de que a desconsideração dos negócios por força da simulação verificada não pode ser parcial; aliás, inclusive, essa foi a premissa por mim utilizada, insista-se, para atestar a própria fraude tratada pelo art. 72 da Lei 4.502/66. Mas a apropriação das despesas incorridas pela empresa “desconsiderada” pressuporia, também, a apropriação das respectivas receitas e isso, vejam bem, não foi feito no curso da autuação fiscal (cujo objeto, reprise-se, se ateuve à glosa dos valores pagos pela insurgente).

A priori, para que o pedido ora deduzido pudesse ser acolhido, ter-se-ia que:

a) comprovar os requisitos de usualidade e necessidade dos dispêndios cujo aproveitamento se pretenda;

b) modificar o próprio lançamento a fim de que as receitas percebidas pela Pandurata Assessoria sejam também computadas (ou de outra sorte, a desconsideração das operações permaneceria parcial).

Em relação ao primeiro item, mesmo que a insurgente não tenha sido instada a demonstrar, desde o início do procedimento investigativo, a pertinência destes gastos com a sua atividade fim, é fato que este argumento surge, e somente surgiu, por ocasião da oposição da impugnação, sem que fosse produzido, quiçá, um início de prova que evidenciasse a usualidade e necessidade tratadas pelo art. 299 do RIR (cuja produção lhes são impostas pelas disposições do art. 373, II, do CPC).

E que nem se diga que caberia à D. Autoridade Fiscal enfrentar este problema por força do princípio da verdade material. O art. 142, neste particular, exige o exaurimento das questões de fato **relativas, contudo, à matéria tributária identificada**; neste passo, insista-se, o objeto do ato de lançamento foi a glosa das despesas incorridas pela recorrente e não a exigência de tributos sobre a receita da empresa considerada simulada. A simulação, diga-se, foi apresentada apenas como supedâneo fático/jurídico adicional à glosa e para justificar a imposição da multa de ofício qualificada.

E, mais que isso, ainda que tal subterfúgio não compusesse o motivo de fato e de direito do lançamento, a predita glosa se manteria, já que, como destacado anteriormente, a empresa foi, efetivamente, provocada para demonstrar a necessidade e usualidade das despesas por ela apropriadas em relação aos contratos de prestação de serviços firmados com a Pandurata Assessoria – e, apesar disso, não logrou fazê-lo de forma eficaz.

Não há, agora, como se promover toda uma nova investigação dos fatos para acatar o pedido em exame porque: i) tais despesas não são e não estão alocadas dentro da matéria tributária identificada pela D. Auditoria Fiscal e; ii) em nenhum momento, a Recorrente se dispôs, sequer, em apontar quais despesas, e suas características, permitiriam a sua dedução para os fins do já citado art. 299 do RIR.

Quanto ao item “b”, acima, vejam bem, foi, com algumas imprecisões, o que a própria a DRJ o disse quando considerou que tais valores já teriam sido aproveitados por ocasião da autorização da compensação do IRPJ e da CSLL pagos pela Pandurata Assessoria. Ainda que a turma julgadora *a quo* tenha partido de premissas equivocadas (não é a compensação retro, propriamente, que impede a dedução dos dispêndios ora tratados), é fato que acaso as despesas **E RECEITAS** tivessem sido somadas ao resultado da recorrente, ela pagaria os dois tributos anteriormente mencionados (quiçá em menor monta) justificando-se, aí, a sua compensação realizada e deferida pelo órgão colegiado recorrido. A recorrente, todavia, contra a sua própria tese, pede apenas a dedução das despesas, nada

dizendo sobre as receitas, pressupondo, contrario sensu, efeitos parciais advindos da desconsideração da Pandurata Assessoria.

E, como já me adiantei, para acolher a pretensão *in casu* teríamos que modificar o próprio lançamento tributário o que nos é, a toda monta, vedado.

E, finalmente, cumpre apenas anotar que não estou, a partir dos fundamentos acima, inovando o lançamento ou mesmo *res in judicium deducta*; insista-se, foi o próprio contribuinte quem trouxe esta discussão ao feito questão que, como já advertido, nunca compôs o objeto do ato de lançamento.

Não há, a luz do exposto, como prover o apelo neste ponto.

VII ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Sobre este tema, em particular, calha invocar os preceitos da Súmula/CARF de nº 108, cuja observância nos é imposta pelos ditames dos arts. 45, VI e 62 do Regimento Interno deste órgão julgador:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Improcede, pois, também esta pretensão.

VIII CONCLUSÃO.

Em razão de tudo o que foi tratado e demonstrado, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário a fim de que autorizar a compensação com o montante do crédito apurado no feito com os valores recolhidos pela Pandurata Assessoria a título da contribuição para o PIS e da COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator Designado

Em que pese, como de praxe, o brilhante e fundamentado voto do i. conselheiro relator, o colegiado, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário quanto ao pleito da recorrente de compensação relativa à contribuição para o PIS e a Cofins suportados e recolhidos pela Pandurata Assessoria Comercial, cabendo-me sintetizar o entendimento neste voto.

O d. relator entendeu que, coerentemente com o reconhecimento da inexistência de fato da empresa Pandurata Assessoria Comercial, sua desconsideração deve se dar para todos os efeitos tributários, de sorte que os valores por ela recolhidos a título de PIS e COFINS seriam, “inadvertidamente, indébitos tributários”.

Assim, não poder-se-ia “desconsiderá-la para fins de lançamento dos tributos tratados neste procedimento administrativo e, ao mesmo tempo, emprestar-se-lhe concretude para validar o recolhimento de outros tributos incidentes sobre operações tidas e havidas como inexistentes”.

De igual modo, o d. relator afastou o óbice adicional colocado pela DRJ para não reconhecer a compensação do PIS e da Cofins neste procedimento, invocando as disposições normativas que tratam da compensação de ofício por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Entendo que a questão central desta discussão, é analisar o escopo do lançamento realizado. E este trata apenas da exigência de IRPJ e CSLL em face da glosa de despesas de serviços de assessoria comercial que teriam sido prestados pela Pandurata Assessoria Comercial, em face de sua inexistência de fato.

A DRJ Campinas entendeu que o IRPJ e CSLL recolhidos pela empresa Pandurata Assessoria deveriam ser abatidos dos tributos lançados contra a recorrente em face da glosa das despesas consideradas inexistentes, porém rejeitou a compensação do PIS e da Cofins com estes tributos, entendendo que tal matéria é estranha à discussão travada neste processo.

Com efeito, a glosa das despesas impactou diretamente na base do IRPJ e da CSLL exigida da recorrente. Por outro lado, tais despesas foram reconhecidas como receitas da contratada, tendo gerado o recolhimento de IRPJ e CSLL pela empresa Pandurata Assessoria Comercial, em menor monta é verdade, de sorte que se justifica o seu abatimento do quanto lançado a este título contra a autuada.

O mesmo não se vislumbra com relação ao PIS e a Cofins, pois a glosa das despesas, ao menos nestes autos, não impactaram na exigência dessas contribuições, o que poderia ocorrer, p.ex., caso houvesse a glosa de eventuais créditos de PIS e Cofins e lançamento dessas contribuições pelo regime não cumulativo. Ai sim, poder-se-ia cogitar do aproveitamento desses recolhimentos para abater dessas exigências.

A eventual caracterização de indébito dessas contribuições sociais em face da inexistência de fato da referida empresa, ainda que factível, sequer foi discutida e muito menos reconhecida em procedimento próprio. Assim, também não há que se cogitar da compensação de ofício prevista nas normas que regulamentam os pedidos de compensação.

Aquelas normas dispõem que, uma vez reconhecido o direito creditório e antes que se proceda a sua restituição, a autoridade competente deverá verificar a existência de débitos pendentes do mesmo sujeito passivo e efetuar a compensação de ofício.

Não é o caso dos autos, como já assinalado.

Desta feita, não há uma relação de causa e efeito, dentro do escopo do lançamento realizado (que se restringe ao IRPJ e CSLL), que justifique o

abatimento da exigência discutida nestes autos, das contribuições ao PIS e Cofins recolhidas pela empresa Pandurata Assessoria Comercial.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

O votos acima são bastante eloquentes e se amoldam perfeitamente ao caso concreto no sentido de negar provimento a praticamente todos os pontos aventados nos recursos apresentados pelos Recorrentes. Assim, julgo restarem satisfeitos, de forma mais do que suficiente, aos seguintes pontos aventados nos recursos voluntários, tanto da Recorrente, quanto dos Responsáveis Solidários, resumidos no Relatório:

- a) Comprovação da existência da "Pandurata Assessoria";
- b) Inexistência de vedação legal à criação da "Pandurata Assessoria" para prestar serviços a "Pandurata Alimentos" e impossibilidade de ingerência do Fisco nas atividades empresariais;
- c) Possibilidade de exercício da opção fiscal pelo lucro presumido;
- d) Inexistência de simulação ou dissimulação;
- e) Decisões do CARF favoráveis à contribuinte sobre os mesmos fatos;
- f) Inaplicabilidade da multa qualificada pela inexistência de sonegação, fraude ou conluio;
- g) Inaplicabilidade da multa no caso de dúvida;
- h) Necessidade de dedução de todos os tributos e despesas incorridas por "Pandurata Assessoria";
- i) Inexistência de previsão legal para adição das despesas à base de cálculo da CSLL;
- j) Ilegalidade da exigência de juros sobre a multa.

Em relação à alegação de impossibilidade de imputar as glosas efetuadas à base de cálculo da CSLL, apenas para complementar o voto do Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, discorro abaixo com o meu costumeiro entendimento, que vem sendo exposto de forma Recorrente na minha atuação perante esta Turma.

Este Relator tem posição firme em relação ao tema, não tendo dúvidas quanto à correção da autuação ao exigir a CSLL da Contribuinte. A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598,

de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Assim, o lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais. Vejamos o que nos diz o artigo 299 do RIR/99:

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

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

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

Da interpretação sistemática destes dispositivos, podemos deduzir que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias e, por óbvio, devidamente comprovadas.

Portanto, os dispêndios contabilizados que venham a violar as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido, mesma base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica. Assim, o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Este entender já foi objeto de apreciação por parte desta mesma Turma 1401, ao proferir o acórdão nº 1401-002.113, de 18 de outubro de 2017, de minha própria relatoria.

Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, também neste ponto há de ser negado provimento ao recurso.

Com relação à alegação de confisco pela aplicação da multa de ofício, é cediço que este CARF não tem competência para se pronunciar a respeito. Tal matéria, inclusive, está inserida dentro do escopo da Súmula CARF nº 02, abaixo reproduzida:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Já em relação ao ponto que trata da pretendida impossibilidade de desconsideração dos saldos negativos de IRPJ e CSLL e dos Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL, resta prejudicado e definitivamente superado pelo resultado final do processo nº 16095.000723/2010-17, que foi, ao fim e ao cabo, incluído no Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal. O crédito tributário exigido pelo respectivo processo encontra-se definitivamente constituído bem assim todos os seus efeitos daí resultantes, efeitos estes que impactaram os saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL de anos anteriores aos dos lançamentos efetuados neste processo.

Já os saldos negativos de períodos anteriores de IRPJ e CSLL, por terem sido objeto de PERDCOMPs transmitidas anteriormente ao lançamento, nada há a acrescentar ao já posto, tanto pela Autoridade Fiscal responsável pela auditoria, quanto pela Autoridade Julgadora de primeira instância. Referidos créditos serão tratados em sede própria de pedidos de restituição/ressarcimento/compensação, não cabendo sua utilização para a dedução do crédito tributário ora exigido.

Da Responsabilidade Solidária

Foram apontados como responsáveis solidários pelo crédito tributário a empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A, detentora de 99,9% das ações da Recorrente (PANDURATA ALIMENTOS S/A) e as pessoas físicas de Luigi Bauducco, Carla Maria Bongioanni Bauducco e Massimo Bauducco, detentores de 100% das ações da empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A.

Foram lavrados Termos de Responsabilidade Tributária em face de todos os apontados acima (vide e-fls. 1.370/1.385) que apontam o seguinte:

No decorrer do procedimento fiscal, constatamos a existência de responsabilidade tributária quanto ao crédito tributário, vinculando o responsável tributário acima identificado. A descrição dos fatos que motivaram a responsabilidade tributária, a espécie de responsabilidade tributária, o enquadramento legal e as demais informações constam nos documentos de lançamento lavrados.

Do Termo de Constatação de Irregularidades Fiscais (v. e-fls. 1.322/1.336) extraio as seguintes passagens que remetem à responsabilização solidária dos apontados acima:

(...)

Verifica-se que o quadro societário das empresas PANDURATA ALIMENTOS LTDA e PANDURATA ASSESSORIA LTDA, possuem os mesmos componentes com idênticas distribuição de cotas, tendo como controlador a empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A.

Como se pode perceber o controle do grupo está concentrado nos Srs. LUIGI BAUDUCCO (CPF: 011.644.738-91), CARLA MARIA BONGIOANNI BAUDUCCO (CPF:194.995.238-04) e MASSIMO BAUDUCCO (010.042.418-01).

O responsável, pela administração da Pandurata Alimentos Ltda é o sr. Djalma Antônio D'Oliveira (CPF: 520.135.888-87).

(...)

4.. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Código Tributário Nacional Lei 5.172 de 25/10/66 – Art 124, inciso I e Art.135, inciso III

Considerando que a empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ é controladora, com 99,99% das cotas das empresas PANDURATA ALIMENTOS LTDA e PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA , fica evidente seu interesse nas operações criadas entre elas, apenas no papel, com vistas a mitigar a tributação de IRPJ e CSLL, uma vez que, criando as despesas de assessoria , desloca a totalidade desses valores da tributação pelo regime de lucro real para a sistemática de apuração de lucro pelo regime de lucro presumido, na empresa criada, levando a uma evasão tributaria, conforme quadro ilustrativo no item 1.5 deste.

Assim, foi imputada a responsabilidade solidária ao sócio Pessoa Jurídica PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/, CNPJ 02.199.409/0001-04 tendo em vista o disposto no artigo 124 Inciso I e aos administradores de PANDURATA ALIMENTOS LTDA , LUIGI BAUDUCCO, CPF 011.644.738-91, MARIA BONGIOANNI BAUDUCCO CPF 194.995.238-04 e MASSIMO BAUDUCCO CPF 010.042.418-01, tendo em vista o disposto no artigo 135 , Inciso III da Lei 5172/66

Vamos nos debruçar inicialmente na responsabilidade imputada aos sócios/administradores tanto da empresa como de sua controladora.

Esta Turma tem sido firme no entendimento de que o artigo 135 do CTN, ao atribuir responsabilidade pessoal aos administradores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, condiciona a aplicação de tal dispositivo às hipóteses em que se verifica a efetiva existência de poderes de gerência/direção sobre a empresa, e tão somente quando estes vierem a praticar atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Isso porque, para a aplicação do artigo 135, III, do CTN, também é necessário que a Autoridade Fiscal prove que o administrador/diretor/gerente em questão efetivamente tenha atuado em fraude à lei, contrato social ou estatutos. Não encontra guarida a responsabilização apenas pelo cargo ocupado.

No caso dos autos, apesar de tanto os Termos de Sujeição Passiva quanto o Relatório Fiscal terem sido econômicos ao tratar da responsabilização das pessoas físicas de Luigi Bauducco, Carla Maria Bongioanni Bauducco e Massimo Bauducco, creio que os fatos apontados, corroborados com alguns documentos que instruem o processo, são suficientes para manter a responsabilização de todos eles. Justifico este entendimento após visitar o processo e verificar que foram colacionados ao mesmo o documento de e-fls. 85/88, justamente o contrato de prestação

de serviços firmados entre a Recorrente e a empresa PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA. Referido contrato é justamente o cerne de toda a questão que envolve as glosas de despesas tratadas neste processo. O contrato foi firmado pelos Srs. Luigi Bauducco, na qualidade de Diretor Presidente da Recorrente, e por Massimo Bauducco, apontado no documento como Diretor Superintendente da “contratada”.

Da mesma forma, a Procuração de e-fls. 16/19 concede poderes de representação diversos a várias pessoas por parte da PANDURATA ALIMENTOS (autuada) mas ressalta que todo e qualquer documento deverá ser assinado em conjunto com pelo menos um dos Administradores da empresa, no caso, a Sra. Carla Maria Bongioanni Bauducco e os Srs. Luigi Bauducco e Máximo Bauducco. Ademais, referido documento revela a ampla gama de poderes de gestão conferidos aos apontados como responsáveis tributários, o que só reforça a sua efetiva participação em todos os atos que permeiam a presente demanda.

Capital (CEP: 04562-030);- a quem a outorgante confere poderes para representá-la mediante assinatura SEMPRE EM CONJUNTO com o Administrador Presidente, Luigi Bauducco, com a Administradora Vice-Presidente, Carla Maria Bongioanni Bauducco, com o Administrador Superintendente, Massimo Bauducco, e, com o Administrador de Novos Negócios, Carlo Andrea Bauducco, e também, agir entre si, SEMPRE EM CONJUNTO DE DOIS (2), quanto aos poderes outorgados no item "I" da cláusula 6ª (sexta) dos respectivos atos constitutivos, em todos os atos relativos a giro normal da empresa, compreendendo:- item "I":- a) subscrever, integralmente, ceder, alienar, transferir ou onerar participações societárias oriundas de incentivos fiscais;- c) emitir cheques nominativos e/ou endossá-los para depósito ou cobrança, bem como, outros documentos para movimentação das contas correntes bancárias (TED's, DOC's, OP's, etc.);- d) sacar, emitir, aceitar, endossar, assinar borderôs de encaminhamento de títulos a instituições financeiras, bancos em geral, para cobrança, desconto, caução ou para outras operações de crédito;- e) receber e dar quitação, assinar correspondências, documentos e demais papéis, inclusive os referentes a importação, exportação, bem como os contratos de compra e venda de câmbio e seus aditamentos;- f) para a necessária consecução dos objetivos sociais, contratar aquisição e a alienação de matéria primas, materiais de embalagens e quaisquer outros insumos, veículos, móveis, utensílios e/ou equipamentos, inclusive celebrar e distratar contratos de serviços;- g) admitir, contratar, nomear e demitir empregados ou representantes de qualquer categoria, deferir-lhes as atribuições e fixar-lhes remunerações;- e, mediante

Portanto, reputo como acertada a decisão recorrida ao manter a responsabilidade solidária, o que o fez nos seguintes termos, que adoto também como minhas razões de decidir:

No tocante à responsabilidade solidária propriamente dita, cumpre reproduzir o artigo 124, inciso I, do CTN, em que se fundamentou a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 01:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Mencione-se a lição de Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, Editora Malheiros, 12ª edição, 1997, pág. 101, que discorre sobre a referida norma:

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

A título ilustrativo, cite-se o seguinte julgado do TRF 4ª Região, que trata da atribuição da responsabilidade tributária, com fundamento no mesmo dispositivo legal:

*II. Nos moldes do CTN, art. 124, a hipótese legal diz respeito à ligação **do terceiro**, de modo direto, **por força de interesse jurídico ou econômico**, à situação prevista como fato gerador da obrigação tributária.(TRF-4ª Região. AC 1999.04.01.002788-5/RS. Rel.: Des. Federal Márcio Antônio Rocha. 2ª Turma.Decisão: 04/05/00. DJ de 19/07/00, pp. 154/155.)".(Destaques da transcrição).*

Atente-se ainda que não seria demasiado atribuir aos sócios de fato, na hipótese de interposição de pessoas, responsabilidade de natureza pessoal, de acordo com o regramento expresso no artigo 135 do CTN, a seguir transcrito:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (Grifou-se)

Todavia, a responsabilidade pessoal prevista no artigo 135 do CTN não exclui a obrigação do contribuinte pelo adimplemento do crédito tributário, de acordo com os ensinamentos de Luiz Alberto Gurgel de Faria ("Código Tributário Nacional Comentado – Doutrina e Jurisprudência", Coordenador: Vladimir Passos de Freitas – Ed. Revista dos Tribunais, págs. 535 e 536), a seguir reproduzidos:

Prosseguindo na disciplina da responsabilidade dos terceiros, o CTN cuida, agora, dos casos em que há prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, estendendo a obrigação, em caráter pessoal, não só àqueles referidos no artigo anterior como também aos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A grande diferença entre a regra atual e a do dispositivo acima transcrito é que a responsabilidade deixa de ser supletiva para assumir um caráter de solidariedade. A justificativa é plausível: aqui, há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade em que trabalha.

Há quem defenda que o fato da responsabilidade ser “pessoal” afastaria qualquer obrigação dos contribuintes, que ficariam, pois, exonerados. Não penso assim. A responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir às infrações, nos casos devidamente previstos no art. 137, a ser estudado infra.

Mas quanto ao tributo em si, não vejo como excluir os contribuintes da solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes. Como se admitir, por exemplo, que uma empresa deixe de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados (questão que, embora controvertida, vem sendo admitida na jurisprudência como hipótese de infração da lei) e que, por tal motivo, apenas o diretor financeiro que deixou de fazer o recolhimento seja responsabilizado, olvidando-se qualquer obrigação da empresa?

(...)

Creio que o caminho não seja esse. A se pretender a exoneração, certamente o legislador a faria de forma expressa. Assim não tendo laborado, não há como se alcançar a ilação pretendida por alguns, de modo que a responsabilidade do contribuinte subsiste, de forma solidária, com a dos terceiros apontados no preceptivo.

Questões muito fluentes nos Tribunais envolvendo o preceptivo em foco dizem respeito à dissolução irregular de sociedades e ao não recolhimento de tributos. No primeiro caso, a jurisprudência praticamente já se firmou, com acerto, pela responsabilidade solidária dos sócios-gerentes. No segundo, vem igualmente predominando a tese da imputabilidade dos administradores.”

A opinião de Hugo de Brito Machado também não se diferencia daquela acima transcrita (Curso de Direito Tributário, 12ª ed., Malheiros, pág. 115):

... A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.

Observe-se, ainda, que não há limitações quanto às provas que podem ser produzidas no processo administrativo, devendo-se admitir, em princípio, qualquer classe de prova das que se aceitam na legislação processual vigente. Nada obsta o uso de indícios e presunções no curso do processo administrativo, cabendo, para aferir a sua validade como elemento de prova, a análise em cada caso concreto.

Para elucidar a questão é oportuno transcrever texto da lavra de Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 1993, pág. 305:

2. As provas admissíveis. *Vale para o processo fiscal a mesma regra do art. 332 do CPC: "Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funde a ação ou a defesa". Se os fatos são múltiplos e se a própria lei não consegue abranger a multiplicidade das hipóteses fáticas, a prova destes também há de ser feita por qualquer meio, desde que não ofenda a lei ou a moral.'*

Mais à frente continua o ilustre autor (pág. 311):

8. Valor da prova indireta. *Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta. Conforme consta do Ac. CSRF / 01-0.004, de 26-10-1979, "A prova indireta é feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido (indício), prova que provoca atividade mental, em persecução do fato conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção".*

O fisco se utiliza da prova indireta, mediante indícios e presunções, sobretudo para descobrir omissões de rendimentos ou de receitas.'

Afirma ainda a interessada que apenas a PFN possui condições de incluir no pólo passivo os responsáveis solidários. Estando o crédito pendente de constituição definitiva, podendo sofrer alterações, a apreciação no âmbito da RFB quanto à responsabilidade solidária seria precária.

Pois bem. Entendo que a autoridade fiscal, quando da constituição do lançamento do crédito tributário correspondente coloca no pólo passivo, além do próprio contribuinte, os demais responsáveis, ainda que terceiros a quem a lei atribui essa condição.

Ora, as pessoas físicas, Carla Maria B. Bauducco, Luigi Bauducco e Massimo Bauducco são os sócios da Pandurata Participações, que possui 99,99% da empresa interessada, assim como da Pandurata Assessoria.

No caso dos autos, a responsabilidade foi atribuída aos sócios da interessada, bem como da empresa Pandurata Assessoria, também por ela constituída, relação direta e inconteste, a qual, posteriormente, poderá servir, justamente para que a PFN proceda à execução do crédito tributário ora constituído. Inexistindo e sendo desconfigurada a responsabilidade solidária, a PFN, à época própria, não mais poderá destacar, caso porventura necessite, o responsável solidário da empresa atuada.

Nestas condições, também rejeito a pretensão da interessada no sentido de afastar a imputação da responsabilidade solidária no âmbito do julgamento aos seus sócios e à empresa envolvida na espécie.

Afirma ainda na impugnação dos responsáveis solidários que o Termo lavrado pelo fisco deveria ser considerado nulo de pleno direito, pois deveria constar todos os fatos que levaram o fisco a concluir tal responsabilização.

Ocorre que o Fisco, conforme se observa das fls. 1.364/1.385, lavrou Termos de Ciência de Lançamento contra todos os envolvidos, interessada e responsáveis solidários, onde informa o número do processo e os valores correspondentes a cada auto e infração, sendo certo que os interessados poderiam ter acesso completo a todos os dados, justificativas e fundamentos relativos às autuações contra eles lavrados, razão pela qual não há qualquer motivação para que seja decretada a nulidade dos Termos de Responsabilidade Solidária constituídos pela fiscalização. Rejeito também essa argumentação de defesa.

Ainda sobre o tema, vejo que as provas coligidas e sintetizadas no voto condutor do aresto recorrido demonstram que os Recorrentes são sócios/administradores de todas as empresas envolvidas no planejamento tributário, ora considerado abusivo.

Não se desconhece a jurisprudência do STJ atinente ao caso em tela e claramente externada através da Súmula nº 430:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC, sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

Portanto, o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

No caso em apreço, não temos um simples inadimplemento de tributo, mas, com efeito, temos um inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), dando ensejo à representação fiscal para fins penais por cometimento, em tese, de crime contra a ordem tributária a que alude o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Assim, creio que tal violação, da lei tributária, com a intensidade praticada pelo sujeito passivo, com a participação direta da PANDURATA ASSESSORIA e seus sócios, é sim, passível de fundamentar a infração à lei causadora da responsabilização do art. 135, III, do CTN. Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do caput do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

Doutrina, ainda que em franca minoria, e farta jurisprudência, endossam tal entendimento.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos praticados com infração à lei”, é fácil concluir que o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.⁴ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;

Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de

⁴ BODNAR, Zenildo. Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...] [grifos nossos]⁵

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;*
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;*
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;*
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade; [grifos nossos]***

NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

- a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expreso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.*

⁵ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. [grifos nossos]

Quanto à jurisprudência, colacionamos os seguintes julgados:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).**

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHNSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que **o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos**. 2. Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, **é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal** (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ – PRIMEIRA TURMA:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIOGERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. **O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.**

3. Recurso especial parcialmente provido. (REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Conforme se observa, ao se tratar não de um simples inadimplemento, mas sim de um inadimplemento qualificado, doloso e com repercussões na esfera criminal, incide o disposto

no art. 135 do CTN, implicando que os administradores da pessoa jurídica (inciso III), os quais respondem, inclusive, na seara criminal, sejam também responsabilizados pela obrigação tributária.

Entendo ser desarrazoado pensar que o responsável pela administração da pessoa jurídica possa vir a ser responsabilizado penalmente, inclusive com restrições ao seu direito de ir e vir, e não possa, diante dos mesmos fatos, responder também pela obrigação tributária correspondente.

Portanto, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com esteio no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica que, à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, também poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

Por fim, tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

No presente caso, contudo, já analisei que restou comprovado o evidente intuito de fraude definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, justificando a manutenção da coobrigação imputada aos Recorrentes com base no art. 135, III, do CTN.

Já em relação à apontada como responsabilidade solidária, a empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A, não vejo como manter a respectiva imputação com fulcro no art. 124, I, do CTN.

O Relatório Fiscal limitou-se a imputar a responsabilidade solidária tão somente no fato de a PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A ser controladora com 99,9 % das cotas das empresas PANDURATA ALIMENTOS LTDA e PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA, tendo consignado que *“fica evidente seu interesse nas operações criadas entre elas, apenas no papel, com vistas a mitigar a tributação de IRPJ e CSLL, uma vez que, criando as despesas de assessoria, desloca a totalidade desses valores da tributação pelo regime de lucro real para a sistemática de apuração de lucro pelo regime de lucro presumido, na empresa criada, levando a uma evasão tributária, conforme quadro ilustrativo no item 1.5 deste.”*.

Entretanto, tal imputação, pura e simplesmente conforme o exposto acima, creio não ser suficiente para manter a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN. Segundo a melhor doutrina, não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico-tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade, não pode ela se tornar solidária, porque sequer é sujeito passivo.

Não é qualquer interesse comum que enseja a aplicação do art. 124, I, do CTN. O interesse comum deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário. Portanto, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário, não pode caracterizar a responsabilização solidária pelo referido dispositivo.

O interesse econômico até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa seja sócia da empresa Contribuinte (autuada), para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária. E isso não restou caracterizado no trabalho fiscal, talvez a única mácula que consegui vislumbrar no excelente procedimento realizado pela Autoridade Administrativa.

Por todo o exposto, voto por afastar a responsabilidade solidária da empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A.

O Recurso de ofício não merece guarida, haja vista que a decisão recorrida se desincumbiu, adequadamente, do meu ponto de vista, ao considerar os tributos pagos pela PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA como passíveis de dedução do crédito ora exigido. Vejam como se manifestou a decisão recorrida:

Considerando que a exigência se fundamenta no fato de a Pandurata Assessoria existir apenas formalmente, tendo sido criada dentro do Grupo unicamente com a finalidade de gerar as despesas aqui glosadas, visando reduzir o lucro real da impugnante, de modo a tributar, por via indireta, parcela da receita da fiscalizada de maneira mais benéfica, mediante o lucro presumido, razoável a pretensão da contribuinte de ver compensado o IRPJ e a CSLL pagos via Lucro Presumido.

De fato, a própria fiscalização reconheceu que, na verdade, a contribuinte operava como se fosse única. E tendo sido informado e recolhido o montante devido na modalidade do lucro presumido (pela Pandurata Assessoria Comercial Ltda), justifica-se a dedução do IRPJ e da CSLL, pagos em referida sistemática, do saldo a pagar aqui exigido de ofício, constante dos demonstrativos dos ajustes na apuração do imposto e da contribuição, relativos aos anos-calendário 2009 a

2011, de forma a remanescer exigível apenas os valores que deixaram de ser efetivamente recolhidos, por conta da evasão fiscal, conforme o fisco demonstra no Termo de Constatação de Irregularidade Fiscal, mas deixa de transpor para os respectivos autos de infração.

Nesse sentido, cite-se o famoso caso de conhecida empresa do ramo de calçados, no qual a pretensão da dedução dos tributos pagos pela empresa criada, na modalidade do lucro presumido, é reconhecida em favor da autuada, tributada pelo lucro real, em acórdão do TFR, proferido nos autos da Apelação Cível 115.478/RS, em 18/12/1987:

“AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITA.

- Legitimidade da autuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos.*
- Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional.*
- Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração de resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava tributo de conformidade com o lucro real.*
- Reconhece-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do imposto de renda pago pelas aludidas empresas.*
- Reforma parcial da sentença.*
- Apelação provida em parte.” (negrejou-se e grifou-se)*

Repita-se que não há de se cogitar em erro na base de cálculo do tributo e/ou da contribuição, pois o que se está admitindo é, diante da reclassificação dos fatos, a dedução dos valores já declarados e recolhidos na modalidade do lucro presumido, sob o CNPJ da empresa vinculada Pandurata Assessoria Comercial Ltda (06.871.946/0001-00), sob pena de duplicidade de exigência. Inexiste, na hipótese, portanto, afronta às disposições do art. 142 do CTN.

Os pagamentos confessados pela Pandurata Assessoria a título de Lucro Presumido em 2009, 2010 e 2011 devem ser deduzidos da exigência. Correta neste ponto a interessada.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário da Contribuinte e dos apontados como responsáveis solidários, à exceção daquele apresentado

pela empresa PANDURATA PARTICIPAÇÕES S/A, ao qual dou provimento tão somente para excluí-la do pólo passivo da obrigação.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves