



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

Processo n° 16327.720875/2016-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.889 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrente BANCO ORIGINAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

COMPROVAÇÃO E NECESSIDADE DOS DISPÊNDIOS. REQUISITOS PARA FINS DE DEDUTIBILIDADE.

Correta a glosa de despesa quando o contribuinte não comprova a necessidade ou a efetiva prestação dos serviços contratados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.

Na hipótese de inexistir dolo, fraude ou simulação, e havendo pagamento antecipado do tributo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se segundo o previsto pelo artigo 150, §4º do CTN, ou seja, em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo, conforme precedente vinculante do STJ.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE DOLO OU FRAUDE. AFASTAMENTO.

A falta de caracterização de dolo ou fraude enseja o cancelamento da qualificação da multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa, realizada com base na constatação de falta de necessidade ou comprovação de despesas a título de contratação de serviços, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de IRPJ aplica-se à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para: (i) afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%; e (ii) reconhecer a decadência do IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2010. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigenio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 2.580/2.617) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa qualificada de 150% e juros Selic, referentes aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, em razão da glosa de despesas não necessárias e não comprovadas.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 2.618/2.672, as infrações apuradas foram assim caracterizadas:

II.a - Infração - Despesas Desnecessárias - Glosa de Despesas não vinculadas à atividade. Prestação de Serviço de cessão de mão de obra por JBS PROMOTORA LTDA - Comprovação de trabalhadores vinculados a outra empresa do grupo.

12. A verificação fiscal da escrituração contábil digital do ORIGINAL identificou que a empresa ligada JBS PROMOTORA LTDA, à época ainda denominada MATONE PROMOTORA LTDA, se constituía numa de suas principais prestadoras de serviço. As operações realizadas foram objeto de conferência com fins de determinar a integridade das operações, o valor das prestações de serviço e a vinculação com a atividade fim praticada pela instituição financeira.

[...]

15. Conforme podemos identificar na nota 2237, emitida em 15/10/2010, no valor de R\$2.200.000,00, a seguir colacionada,

as notas fiscais emitidas pela JBS apresentadas pelo ORIGINAL trazem as seguintes características:

- declaram genericamente em sua descrição ser "prestação de serviços";

- apresentam o destaque de diversos tributos retidos, dentre eles a retenção para o INSS;

[...]

19. A conjugação desses elementos demonstram, inequivocadamente, que JBS e ORIGINAL firmaram um contrato de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, na qual a JBS cederia trabalhadores contratados para exercerem as atividades nas dependências ou estabelecimentos da instituição financeira.

[...]

21. Exceção feita ao aditivo sexto, cujo teor reporta-se a assunção dos serviços que eram prestados por outra empresa, também vinculada ao grupo MATONE, que foi incorporada, todos os demais aditivos resumem-se em majorar o valor da prestação de serviços até abril de 2012. A partir de abril de 2012 o valor dos serviços passaram a ser minorados.

22. Com fins de mensurarmos a relação entre o reajustamento do preço dos serviços e a efetiva alocação de mão-de-obra para o ORIGINAL, procedemos a análise das GUIAS DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP apresentadas pela JBS ao longo do período fiscalizado, e um pouco antes do período de fiscalização, para identificarmos como as relações entre as empresas ligadas foram montadas ao longo do tempo.

23. Cabe destacar que a GFIP a ser apresentada pelas empresas prestadoras de serviço com cessão de mão-de-obra contém especificidades e características próprias, que tem por objetivo fundamental demonstrar ao FISCO a cessão de cada trabalhador para cada um dos estabelecimentos dos tomadores de serviço. As GFIP das prestadoras são apresentadas com um código de recolhimento diferenciado das demais empresas, código 150, o qual possibilita a informação de todos os tomadores de serviço da empresa prestadora para que sejam alocados, um a um, os trabalhadores cedidos a trabalho nas dependências de cada estabelecimento tomador (inclusive obras registradas através de matrícula CEI) no período de um mês. Aqueles trabalhadores que estão vinculados à própria atividade da empresa prestadora são alocados na própria empresa, informada na GFIP 150 como a prestadora tomadora de si mesma.

24. A JBS apresentou ao longo do período fiscalizado GFIP com o código de recolhimento 150, portanto, declarou-se como empresa prestadora de serviço com cessão de mão-de-obra,

porém a verificação das GFIP demonstra uma discrepância que não se alinha à evolução dos valores do serviço, que foi progressivamente aumentado até abril de 2012. A seguir são apresentados dados das GFIP declaradas com quantidade de trabalhadores alocados nos tomadores (quando houve indicação de tomador) e o valor da remuneração tributável para fins de contribuição previdenciária (valor utilizado para fins comparativos):

[...]

h) do que foi exposto até aqui, podemos afirmar que as contratações da JBS refletiram diretamente no aumento do valor da prestação de serviço pago pelo ORIGINAL. Contudo, essas contratações não foram refletidas fielmente nas GFIP apresentadas pela JBS, como tendo o ORIGINAL como tomador, aliás, elas apontam para lados diametralmente opostos ao serviço de cessão de mão-de-obra à instituição financeira. Quanto mais aumentava o número de trabalhadores contratados, menos trabalhadores eram declarados cedidos ao ORIGINAL, até chegar ao ponto de nenhum trabalhador se encontrar cedido. Podemos ainda confirmar que nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012 não havia qualquer possibilidade da JBS executar o serviço que foi faturado, já que inexistia pessoal suficiente no seu quadro de pessoal para prestar pelo mesmo preço que era pago pelo ORIGINAL pela cessão de 287 trabalhadores em dezembro de 2011, por exemplo. O fato demonstra que os pagamentos não refletiam uma verdadeira contraprestação de serviço com cessão de mão-de-obra, já que sem trabalhadores não haveria que se cogitar em contraprestação financeira por aquilo que efetivamente era impossível de prestar.

[...]

27. A falta de alinhamento das informações fiscais prestadas, combinada com a não apresentação de documentos típicos da relação contratual que as ligadas ORIGINAL e JBS firmaram, fez com que a fiscalização averiguasse quais possíveis anomalias estariam por de trás dessas notas fiscais de prestação de serviços emitidas durante os anos 2010 a 2012 contra o ORIGINAL, e consideradas despesas de ASSESSORIA TÉCNICA DE LIGADAS, sem que houvesse a contrapartida da informação dos trabalhadores nas respectivas GFIP. Como foi comprovado, até agosto de 2008 havia uma consonância entre valores pagos e a informação prestada na GFIP, para então, a partir de setembro do mesmo ano inverter-se a situação, até não mais haver informação de cessão para o ORIGINAL, com o agravante dos pagamentos serem fielmente cumpridos e ainda majorados substancialmente.

28. A verificação fiscal apontou para outra empresa do grupo Matone, constituída no final do mês de setembro de 2008, que assumiu importante destaque na atividade do grupo capitaneado pela instituição financeira e que foi alienada exatamente em março de 2012. Trata-se da BEM PROMOTORA DE VENDAS E SERVIÇOS S/A, cuja denominação à época era BEM-VINDO! Promotora de Serviços S/A, doravante denominada de BEM.

29. Curiosamente o grupo econômico mantinha, à época, três empresas cujos nomes contêm a expressão "PROMOTORA": a MATONE PROMOTORA LTDA (JBS), a MATONE PROMOTORA de CRÉDITO IMOBILIÁRIO LTDA (PLANO A), incorporada pela JBS, e a nova BEM-VINDO PROMOTORA S/A (atual BEM).

[...]

35. Em razão de ser constituída pelo grupo Matone para atuar na originação, análise e gestão de crédito consignado, ou seja, no segmento comercial de produtos financeiros gerados para instituições financeiras, a relação mantida com o ORIGINAL era intensa e relevante. Após constituída, a BEM passou a prestar serviços para o ORIGINAL, configurando-se em relevante braço da expansão na alavancagem das operações bancárias através da formação da constituição de carteiras de crédito geradas a partir do originação de empréstimo consignado para a instituição financeira, bem como na atividade de gestão do crédito e correspondente bancário.

36. É relevante destacarmos o histórico do poder de mando ocorrido na BEM através das reorganizações societárias ocorridas ao longo do período de 2009 a 2012. Tal constatação demonstrará que a relação mantida entre as empresas encobriu uma série de operações que vamos destacar no presente processo. Enquanto as empresas estavam sob o mesmo grupo econômico, ou seja, sob o mesmo controle comum, possibilitou-se a assunção das despesas da BEM na escrita fiscal e contábil do ORIGINAL. Ao desvincularem-se do mesmo grupo econômico, constatar-se-á que houve a necessidade de ajustes e muitas despesas passaram a ser assumidas pela empresa que efetivamente incorria nas mesmas.

37. Com a segregação das empresas em grupos diferentes, aqueles ajustes internos (denominados ajustes intercompany) não mais seriam possíveis. Com a separação das empresas do mesmo grupo, as condutas ocultas ao FISCO, pautadas na intimidade do grupo para criar benefícios tributários ou aproveitamento irregular de custos/despesas emergiram e afloraram a verdade material existente.

38. As reorganizações societárias que mudaram o controle do ORIGINAL e da BEM foram identificadas e estão a seguir resumidas:

[...]

39. Exatamente nesta última operação societária foram identificados movimentos relevantes que culminaram com a absorção de quase a totalidade dos trabalhadores registrados na JBS pela BEM. Em outras palavras, aqueles trabalhadores informados nas GFIP da JBS migraram para a GFIP da BEM e passaram a exercer suas tarefas e receber a remuneração pela própria BEM no exercício das atividades empresariais definidas em seu objeto.

40. Notar-se-á que houve a migração de uma enormidade de funções e tarefas, desde as meras tarefas administrativas, que englobam as atividades de contratação de pessoal, administração de recursos humanos, controladoria, serviços contábeis e fiscais, até aquelas vinculadas com a atividade, como gestores de lojas, supervisores de vendas, serviço de cobrança, tele atendimento, e etc.

41. A partir da segregação da BEM do mesmo grupo que pertencia o ORIGINAL, ajustes tiveram que ser realizados e o principal desses ajustes foi a desintegração da JBS (ou pelo menos do corpo funcional que nela estava alocado), para suprir a mão-de-obra necessária mas inexistente na BEM.

42. Em outras palavras, a maior parte dos trabalhadores vinculados à JBS exerciam suas atividades a serviço da BEM e migraram para ela assim que as empresas do grupo econômico foram separadas. A migração ocorreu exatamente no mês de janeiro/fevereiro de 2012, momento em que sumiram aproximadamente 250 trabalhadores das GFIP das JBS e materializaram-se 200 nas GFIP da BEM.

[...]

56. Como destacamos, tanto as atividades administrativas da BEM, corroboradas pela própria BEM, como também as atividades vinculadas à atividade econômica da BEM (gestores de lojas, retaguarda, gestão de contratos) eram exercidas através de trabalhadores vinculados à JBS.

57. Tanto eram vinculados, que os trabalhadores passaram formalmente a integrar o quadro funcional da BEM a partir de janeiro de 2012 em razão da eminente alienação da participação acionária a outro grupo econômico definida para março de 2012. Se não houvesse a formalização dos contratos na BEM e as respectivas transferências dos trabalhadores, a execução da atividade econômica estaria seriamente comprometida, já que dos 540 empregados necessários para exercer a atividade, 200 estavam vinculados à empresa JBS, que permaneceu vinculada ao grupo JBS.

58. Não restam dúvidas à fiscalização de que os valores pagos pelo ORIGINAL em notas fiscais emitidas pela JBS ao longo de 2010, 2011 e 2012 não eram despesas vinculadas à atividade da instituição financeira, não pelo menos em seu todo. As despesas contabilizadas referiam-se à atividade de outra empresa do grupo, ou até de outras empresas do grupo de forma pulverizada.

59. Prova-se que elevada parcela das despesas contabilizadas estava vinculada à atividade da BEM, e era vinculada a sua atividade econômica principal e às atividades de administração ou de apoio, atividades necessárias que orbitam na atividade empresarial com fins de exercer a atividade e alcançar o objetivo econômico.

60. Por evidente, grande parte das despesas com a JBS contabilizadas na conta Assessoria Técnica Ligas não se caracterizam como despesas necessárias à atividade econômica

da instituição financeira, mas sim da empresa comercial BEM, que é contratada para originar e gerir os créditos consignados e demais atividades relacionadas inerentes ao seu objeto econômico.

61. Em razão dessa constatação a fiscalização procede a autuação pela glosa de despesas não vinculadas à atividade econômica do ORIGINAL nos termos do art. 299 do RIR. Para fins de apuração do valor glosado a fiscalização procedeu da seguinte forma.

62. Pela não prestação de informação fiel por parte da JBS, que omitiu na maioria das GFIP declaradas à RFB os trabalhadores corretamente alocados em cada uma das empresas do grupo Matone/JBS à época, principalmente na BEM, a fiscalização procede a glosa total das despesas geradas a partir das notas fiscais, cuja GFIP tenha sido apresentada com todos os trabalhadores vinculados a própria JBS. Tal situação ocorreu nos meses de setembro 2010 a dezembro 2011.

63. Nas GFIP de 01/2010 a 08/2010, em que houve a prestação de informação com alocação de trabalhadores junto ao ORIGINAL, a fiscalização glosa a parcela percentual da nota fiscal que não estava vinculada aos trabalhadores alocados ao ORIGINAL, utilizando-se como base de rateio o valor da remuneração declarada na GFIP vinculada aos trabalhadores cedidos ao ORIGINAL em relação ao total da remuneração dos trabalhadores vinculados à JBS.

64. Especificamente nos meses de janeiro/fevereiro/março de 2012, a fiscalização glosa integralmente o valor total das notas fiscais, que além de não ter qualquer vinculação com os trabalhadores alocados no ORIGINAL (inexiste alocação), as GFIP da JBS continham apenas poucos trabalhadores vinculados em seu CNPJ, fato que demonstra que o valor das notas fiscais emitidas pela JBS não representa o número de empregados contratados capazes de prestar o serviço no volume que antes estava contratado, caracterizando a completa falta de materialidade da despesa incorrida registrada na ECD.

65. Nos meses de abril a dezembro de 2012 a fiscalização também procedeu o rateio do valor pago pelo ORIGINAL de acordo com a remuneração declarada em GFIP na respectiva competência comparativamente com a remuneração informada na GFIP da competência 12/2011. Em razão dos valores dos serviços pago nesses meses não terem sido reduzidos proporcionalmente à redução da remuneração de 12/2011 que baseou o preço de R\$2.600.000,00 (preço da nf de 12/2011).

66. O cálculo dos percentuais de encontram-se no anexo relação de GFIP JBS 01/01/2008 a 31/12/2012.

II.b - Infração glosa de despesas desnecessárias - despesa vinculada à atividade de outra empresa do grupo aproveitada fiscalmente pelo ORIGINAL.

Remuneração paga pelo trabalho sem vínculo empregatício de Diretor Estatutário da BEM através de PJ interposta com tributação favorecida

[...]

71. A fiscalização identificou a correlação entre a prestadora de serviço de consultoria BLM - despesa no ORIGINAL, com a contratação do DIRETOR da BEM, Sr. Célio Brasil de Mattos, a qual passamos a analisar.

[...]

79. Coincidentemente à rescisão do contrato de trabalho do Celetem e sua ida para uma das empresas do grupo Matone, destacamos também que é em setembro de 2008 que a BEM é formalmente constituída. O DIRETOR, então, é eleito para compor a DIRETORIA com a simples designação de Diretor, com mandato de 02(dois) anos conforme a **Ata de Assembleia de Constituição**.

80. Portanto, as relações inicialmente mantidas entre BLM e ORIGINAL, iniciadas no fim do ano de 2007, culminaram na contratação do DIRETOR pela JBS (ex Matone Promotora) com a qualificação de empregado, e na própria constituição da BEM que o trouxe definido em seu estatuto inicial como seu Diretor.

81. Em fevereiro de 2009 o DIRETOR encerrou o vínculo empregatício que mantinha com a MATONE PROMOTORA e vinculou-se juridicamente na qualidade de DIRETOR ESTATUTÁRIO na BEM. Nas Guias de Informações e Previdência Social GFIP apresentadas foi qualificado como contribuinte individual, DIRETOR NÃO-EMPREGADO, informação alinhada com o Estatuto Social.

[...]

86. O DIRETOR deixou o Celetem em 24/07/2008 e firmou vínculo trabalhista em 01/09/2008, como empregado, em uma das empresas do grupo MATONE, a Matone Promotora (JBS), filial 02.170.445/0003-07, estabelecida na **Av. Rio Branco, 80, Rio de Janeiro, RJ**, na função de DIRETOR COMERCIAL DE CRÉDITO CONSIGNADO, conforme fls. 16 da CTPS.

87. Destaca-se que o DIRETOR é contratado na função de **DIRETOR COMERCIAL DE CRÉDITO CONSIGNADO**, fato no mínimo estranho, já que o vínculo de DIRETOR não se dá por via de cessão de mão-de-obra, mas sim, por estatuto ou por contrato de trabalho direto. Também destaca-se que a filial 0003-07 da JBS estava estabelecida no mesmo endereço que a BEM, ou seja, o local de trabalho do DIRETOR na JBS era o mesmo local de exercício da função de DIRETOR na BEM, sede da sua matriz.

88. Como já antecipado, ato contínuo à formalização do emprego por JBS, o DIRETOR foi nomeado diretor estatutário da BEM em 30/09/2008. Contudo, nenhuma informação foi prestada ao FISCO, bem como nenhuma remuneração lhe foi paga através da BEM do período de nomeação até a

formalização do cargo de diretor com a declaração de informação na GFIP do mês de fevereiro de 2009. Apenas em março de 2009 o DIRETOR é informado na GFIP da BEM com vínculo de DIRETOR, formalizado em 04/02/2009, momento em que há a concomitante rescisão de contrato trabalhista com a JBS, datada em 23/02/2009 conforme CTPS.

89. A verificação fiscal identificou que é em fevereiro de 2009 (faturamento de janeiro) que a BEM se torna uma empresa operacional, ou seja, começa a operar efetivamente na atividade para qual foi constituída. Durante outubro de 2008 a dezembro de 2008 a BEM não auferiu receita operacional conforme DIPJ2009.

90. Percebe-se aí uma conduta do grupo MATONE que damos destaque: o Diretor Estatutário da BEM foi formalmente vinculado como empregado da MATONE PROMOTORA, e somente passou formalmente ao seu quadro diretivo em fevereiro de 2009, momento em que a BEM entra em atividade e passa a ser operacional. Essa manobra proporcionou que a despesa/custo do DIRETOR fosse aproveitada fiscalmente na JBS no período pré-operacional, já que todas as despesas/custos incorridos no período de organização e constituição deveriam compor os gastos amortizáveis no futuro.

91. Portanto, tem-se convicção de que a contratação do DIRETOR pela JBS já fazia parte do projeto empresarial de constituição da BEM e assim, várias despesas/custos dessa nova empresa foram absorvidos pelas demais empresas do grupo Matone.

[...]

96. Cabe à fiscalização, então, considerar a possibilidade de que, notas fiscais emitidas pela BLM que tinham como tomadores o ORIGINAL e a BEM, seriam, na verdade, parcelas da remuneração auferida por serviços prestados na condição de DIRETOR ESTATUTÁRIO da BEM.

*97. A verificação fiscal coletou vários elementos probatórios que demonstram que a relação da BLM com o ORIGINAL e a BEM decorreu de mera formalidade documental e que os serviços, **como declarados nas notas fiscais emitidas**, não foram efetivamente prestados.*

*98. Os elementos apurados durante o procedimento fiscal apontam que a BLM serviu, **para fins desse caso analisado e da remuneração paga pelo grupo Matone/JBS/BANRISUL**, como mera interposta para absorver parcela da remuneração decorrente da atividade exercida no âmbito da relação jurídica estabelecida na qualidade de DIRETOR DE EMPRESA por Célio Brasil de Mattos.*

[...]

109. *As declarações do ORIGINAL prestadas à fiscalização revelam que a BLM emitiu*

documentos fiscais que não expressam a verdade dos fatos ocorridos e que o ORIGINAL deu guarida à fraude ao contabilizar e aproveitar fiscalmente a despesa. Conclui-se, portanto:

==> as notas fiscais emitidas pela BLM contêm falsidade ideológica, pois são inseridas declarações que não condizem com a verdade dos fatos;

==> as notas fiscais são usadas para ocultar a verdadeira natureza dos serviços prestados de DIRETOR ESTATUTÁRIO;

==> as notas fiscais simulam a prestação de serviço eventual de uma pessoa jurídica que estaria vinculada à atividade da direção executiva (plano de negócios), para dissimularem a verdadeira prestação de serviço do DIRETOR.

==> a PJ BLM atua como verdadeira interposta na relação jurídica que o DIRETOR firmou com uma ou mais empresas do grupo Matone/JBS;

110. *Há ainda que se observar a declaração do ORIGINAL de que o DIRETOR prestava serviço à instituição financeira, o que justificaria a necessidade de sua contratação, mesmo que o pagamento fosse realizado através da PJ BLM.*

111. *A afirmativa do ORIGINAL não encontrou amparo nos registros contábeis. A fiscalização apresenta a própria escrituração contábil do ORIGINAL que contabilizou durante o ano 2009 as notas fiscais emitidas pela BLM mas, em seguida, registrou que as despesas não estavam vinculadas à sua atividade, mas sim à atividade da BEM, ou seja, a BLM emitia as notas fiscais tendo como tomador o ORIGINAL em razão de uma relação firmada entre ela e a BEM, ou como admitido, com o próprio DIRETOR.*

112. *Após a contabilização da despesa como Assessoria/Consultoria, os valores pagos são baixados da conta de despesa a crédito; em contrapartida a débito, o valor é lançado em uma conta que representa um valor a receber, ou seja, o saldo dessa conta representa um valor que a BEM deve ao ORIGINAL, por uma despesa paga por este em seu benefício.*

113. *No histórico a despesa é considerada como intercompany, ou seja, foi paga por uma empresa do grupo Matone, mas está vinculada à atividade de outra, no caso a BEM. A ECD do ORIGINAL no ano 2009 apresentou os seguintes lançamentos de constituição de valores a receber da BEM por despesas intercompany pagas pelo ORIGINAL. Os históricos apontam que se trata de reembolso cuja natureza é de despesa operacional intercompany fornecedor BLM:*

[...]

114. *Os lançamentos registram a crédito na conta de despesa Consultoria Financeira o exato montante de R\$735.000,00*

(715.000,00 + 20.000). Esse valor é o total de notas fiscais emitidas pela BLM no ano 2009. Claramente se demonstra que as notas da BLM contabilizadas no ORIGINAL eram, na verdade, despesas da BEM (ver histórico), o que caracteriza o ORIGINAL como um simples pagador de notas da empresa ligada.

115. Nos anos 2010/2011 e até fevereiro de 2012, o ORIGINAL deixou de contabilizar as despesas com as notas emitidas como despesas intercompany da BEM para contabilizá-las como despesas próprias, porém a fiscalização após a verificação de um processo judicial movido contra a diretoria do Original e o DIRETOR traz declarações relativas às atividades exercidas nos anos 2007 a 2011, que comprovam que o vínculo do DIRETOR era formado com a BEM, inclusive os diretores do ORIGINAL à época reconheciam esse vínculo somente com a empresa comercial constituída para atuar no segmento de crédito consignado.

116. A fiscalização, em diligências na 7ª Vara da Justiça Federal de Porto Alegre, RS, identificou uma Ação Penal nº 5035732-57.2014.4.04.7100/RS promovida pelo Ministério Público Federal contra os diretores do ORIGINAL e o DIRETOR da BEM, pelo cometimento, em tese, de crime contra o Sistema Financeiro Nacional - SFN, cujos fatos apurados por fiscalização dos auditores do BACEN reportam-se aos anos 2007 a 2011.

117. A sentença exarada nessa ação penal aponta que o DIRETOR presta o serviço vinculado à BEM. Os denunciados, inclusive o próprio DIRETOR, e as testemunhas, ao deporem no curso do inquérito policial e perante o Juízo, revelaram que o vínculo do DIRETOR dava-se com a BEM. São inúmeras citações, inclusive dos próprios diretores do ORIGINAL à época que declaram que o DIRETOR estava vinculado à BEM e a responsabilidade pela prática apontada como crime era sua incumbência.

118. A sentença exarada pela Exma Sra. Dra. Juíza Federal Substituta de Titularidade Plena da 7ª Vara de Porto Alegre Cristina de Albuquerque Vieira, traz inúmeros trechos com citações da atividade exercida. Cabe destacar, preliminarmente, que o resultado do julgamento pouco importa para o caso aqui apresentado. Demonstrar como as operações se davam na estrutura administrativa do ORIGINAL e da BEM na época dos fatos é o ponto relevante para o deslinde da questão. É através das declarações das pessoas que ali compartilhavam informações que poderemos aferir como as diretorias da BEM e do ORIGINAL eram reconhecidas e os limites de sua atuação dentro do grupo econômico.

119. Abaixo colacionado, trecho exarado na sentença que trata do depoimento em Juízo do Sr. Ernandi Martins de Ávila, Vice-Presidente do ORIGINAL e Diretor Presidente da BEM, correu no processo. Nota-se que nas informações prestadas afirma-se

que o **DIRETOR Comercial da Matone Promotora (JBS)** foi contratado para montar toda a estrutura do empréstimo consignado. O depoimento não qualificou o DIRETOR como diretor do ORIGINAL, mas sim, da MATONE PROMOTORA. Afirmou ainda que o DIRETOR contratado era considerado o número um do mercado nessa área, e que lhe foi dada autonomia para montar sua equipe e estrutura no Rio de Janeiro:

[...]

120. O depoimento resume bem o que mostramos até o momento: o DIRETOR foi contratado e registrado na Matone Promotora (JBS) para estruturar a BEM, que tinha como principal atividade a originação e gestão do crédito consignado; o DIRETOR era considerado o número um do mercado nessa área, então sua função, seu conhecimento e seu status deveriam estar refletidos em sua remuneração, mas não estavam, a não ser que somássemos os valores pago para a BLM; o mais importante, talvez, é a declaração da concessão de autonomia ao que correu na ação penal movida pelo MPF, o DIRETOR para montar a sua equipe e a estrutura necessária no Rio de Janeiro. A BEM estava localizada no Rio de Janeiro e a autonomia representa o status máximo da qualificação de um diretor estatutário. Não se dá autonomia a empresas de consultoria/assessoria para formar equipe e estruturar empresas, pois aquelas têm como uma das suas características a vinculação efêmera com a contratante.

121. No depoimento do Sr. DANIEL MATONE, também Vice-Presidente do ORIGINAL, à época dos fatos, e correu na ação penal movida pelo MPF, declarou em Juízo que as estratégias comerciais eram da alçada do DIRETOR, que ele estava no Rio de Janeiro e atuava com autonomia. Declarou que o DIRETOR "foi contratado como sendo o melhor executivo do Brasil na área de consignados":

[...]

122. Não menos importante é o depoimento do próprio DIRETOR à autoridade policial no curso do inquérito sobre a sua atuação junto à BEM, à época do depoimento denominada CREDIMATONE. Observar-se-á que faz sua apresentação como Diretor desde 2007, ou seja, a estruturação da BEM estava sob sua responsabilidade desde 2007 e culminou com sua nomeação como diretor estatutário após a formal constituição da empresa. Em nenhum momento apresenta-se como um consultor/assessor do ORIGINAL, cujos serviços seriam prestados pela BLM, mas sim como um DIRETOR COMERCIAL da BEM. Que sua função era passar para a diretoria do ORIGINAL, ou seja, diretoria que ele não participava, informações sobre o posicionamento do mercado e dos concorrentes, e também propor estratégias comerciais para aprovação da diretoria do banco. Tanto não se qualificava como diretor da instituição financeira, que se declarou como participante convidado nas reuniões que traçavam estratégias de atuação do ORIGINAL no mercado de crédito consignado.

[...]

124. O conjunto probatório trazido demonstra que o DIRETOR não exercia cargo na instituição financeira, mas era, sim, DIRETOR COMERCIAL, nomeado estatutariamente, na empresa ligada, BEM, constituída para atuar no segmento comercial com quase completa exclusividade para o ORIGINAL, à época dos fatos.

125. Corrobora-se esta afirmativa com o procedimento de verificação documental dos atos societários emitidos pelo ORIGINAL durante os anos 2009/2010/2011/2012, que não registram qualquer vínculo de diretor eleito em nome do Sr. Célio Brasil de Mattos.

126. Deve-se ainda destacar que, para o exercício do cargo/função de diretor estatutário de instituição financeira faz-se necessária a homologação pelo Banco Central da nomeação/eleição do diretor, fato que efetivamente não ocorreu no ORIGINAL ao tempo de emissão das notas fiscais da BLM. E mais, ainda que o DIRETOR tenha agido na clandestinidade no exercício de uma função de diretor sem correspondência nos estatutos sociais, o pagamento por empresa interposta em nada ameniza a sua condição, aliás agrava-a, pois revelar-se-ia o mascaramento da atividade diretiva através de uma empresa de consultoria/assessoria que não tem por objeto, e nem poderia ter, essa atividade, porque é ilegal.

127. A atuação em cargos de direção de sociedades anônimas são exclusivas de pessoas físicas, ou na expressão da lei "pessoas naturais", conforme dispõe os arts. 145 e 146 Lei nº 6.404/76.

128. A Lei das S/A não permite que pessoas jurídicas atuem como diretores de empresas, portanto, pagar a remuneração através de PJ por atividades que deveriam, por lei, ser executadas somente por pessoas físicas e justificar essa conduta como possível, já que a pessoa física não consta como diretor nos atos societários, avança além da fraude tributária, para alcançar uma fraude à lei imperativa.

[...]

129. Apesar da declaração do ORIGINAL, a fiscalização apurou que os pagamentos à BLM pelo ORIGINAL não se referem à atuação do DIRETOR no ORIGINAL. Os pagamentos decorrem da atuação como DIRETOR COMERCIAL na BEM, servindo o ORIGINAL como mero repassador financeiro. A conduta foi ratificada pelas partes no exato momento em que houve a separação das duas empresas do mesmo grupo econômico que pertenciam. Exatamente a partir de 03/2012, a BEM assume o pagamento de seu DIRETOR em ato continuado de pagamento através da interposta BLM pelo serviço da pessoa física.

[...]

Conclusões sobre a dedutibilidade das despesas de "assessoria da BLM" computadas na ECD do ORIGINAL

172. Isso posto, conclui a fiscalização pela indedutibilidade das despesas de Assessoria/Consultoria contabilizadas durante os meses de janeiro de 2010 a fevereiro de 2012, em razão de estarem baseadas em notas fiscais ideologicamente falsas, cuja prestação de serviço não reflete a real prestação de serviço e também o seu real beneficiário, nitidamente utilizadas para ocultar a verdadeira natureza da prestação de serviço que foi prestado.

173. Também, as provas coletadas revelam que as despesas contabilizadas na ECD do ORIGINAL não guardam relação com a atividade desenvolvida pela instituição financeira, mas sim, com a atividade comercial desenvolvida pela empresa comercial BEM, que foi constituída e admitiu o DIRETOR COMERCIAL para fins de consecução do seu objetivo empresarial.

174. Não havendo vinculação da despesa para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa à atividade das despesas, cabe à fiscalização considerá-las desnecessárias à atividade fim e indedutíveis para fins fiscais, procedendo a glosa nos Exercícios em que foi constatada nos termos do art. 299 do RIR.

II.c - Infração - glosa de despesa não comprovada.

Pagamento a empresa de consultoria/assessoria através da emissão de notas fiscais ideologicamente falsas.

[...]

180. A partir da não apresentação dos contratos firmados com a SIROTSKY & RUSSOWSKI, a fiscalização reintimou o ORIGINAL para apresentação dos contratos e fez nova intimação para apresentação de qualquer documento gerado pela empresa de assessoria que justificasse a sua contratação e demonstrasse a sua atuação em qualquer área de negócio do ORIGINAL. Assim, foram solicitados relatórios, pareceres, planejamentos financeiros e etc, ou seja, qualquer elemento documental em que tenha demonstrasse ter havido atuação da empresa e cujo trabalho tenha sido desenvolvido através de seu sócio-administrador ou de outro qualquer contratado que revelasse a efetiva participação e a necessidade da despesa de assessoria/consultoria técnica contabilizada.

181. Em 17/08/2016, o ORIGINAL exarou resposta informando à fiscalização que não havia qualquer documento a ser apresentado, já que a discriminação das notas fiscais não condizia com a realidade do serviços que foram efetivamente prestados. Isso é importante no caso concreto! E mais.

182. Que o sócio-administrador, Sr. Ricardo Russowski, atuava como se fosse diretor eleito da instituição financeira, sendo responsável pela política de crédito, prospecção de clientes e todas as demais atividades relacionadas à área comercial da instituição, juntamente como o Sr. Célio Brasil de Mattos.

[...]

184. *As declarações do ORIGINAL prestadas à fiscalização revelam que a SIROTSKY & RUSSOWSKI emitiu documentos fiscais que **não expressam a verdade dos fatos ocorridos** e que o ORIGINAL deu guarida à fraude ao contabilizar e aproveitar fiscalmente a despesa.*

Conclui-se, portanto:

==> as notas fiscais emitidas por SIROTSKY & RUSSOWSKI contêm falsidade ideológica, pois são inseridas declarações que não condizem com a verdade dos fatos já que não era a pessoa jurídica que prestava o serviço;

==> as notas fiscais são usadas para ocultar a prestação pessoal de serviços em cargo diretivo conforme declaração do ORIGINAL;

==> a PJ atua como verdadeira interposta;

185. *Há ainda que se observar a declaração do ORIGINAL de que o Sr. Ricardo Russowski prestava serviço à instituição financeira na atividade de DIRETOR ESTATUTÁRIO, fato que justificaria a necessidade de sua contratação, mesmo que o pagamento fosse realizado através da PJ interposta.*

186. *O conjunto probatório trazido demonstra que o Sr. Ricardo Russowski não exercia cargo na instituição financeira. Corroborar-se esta afirmativa com o procedimento de verificação documental dos atos societários emitidos pelo ORIGINAL durante os anos 2009/2010/2011/2012, que não registram qualquer vínculo do Sr. Ricardo Russowski com cargo estatutário.*

187. *Deve-se ainda destacar que, para o exercício do cargo/função de diretor estatutário de instituição financeira faz-se necessária a homologação pelo Banco Central da nomeação/eleição do diretor, fato que efetivamente não ocorreu no ORIGINAL ao tempo de emissão das notas fiscais da SIROTSKY & RUSSOWSKI.*

[...]

190. *Isso exposto, em razão da inexistência de provas da execução do serviço que a Contribuinte alega ter recebido, caracterizando a ausência de materialidade com as declarações prestadas, cabe à fiscalização glosar as despesas contabilizadas na conta Assessoria Técnica, relativas às notas fiscais emitidas por SIROTSKY & RUSSOWSKI S/S, por não estarem comprovadas e por consequência desnecessárias à atividade econômica, nos termos do art. 299 do RIR. Agrava-se o fato por estarem documentadas através de elementos firmados cuja declaração de prestação de serviço é ideologicamente falsa, seja pela ausência de elementos documentais que comprovariam as declarações do ORIGINAL, seja pela omissão do real beneficiário dos pagamentos.*

Intimado dos Autos de Infração, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 2.684/2.714). Alega, em síntese, que:

(i) a multa qualificada deve ser cancelada, uma vez que a autoridade fiscal não se preocupou em apresentar qualquer prova ou indício do *elemento volitivo* do alegado dolo, requisito essencial para duplicar a penalidade.

Aquilo que a fiscalização alega ter sido a utilização de "PJ Interposta" ou utilização de "notas ideologicamente falsas" seria mais adequadamente descrito como o fenômeno da "pejotização" da prestação de serviços, que ocorre quando a pessoa jurídica que preste serviços seja "*personificada*" na figura de seu sócio ou administrador, possuindo efeitos nas contribuições previdenciárias.

Foi, aliás, justamente em razão da total *transparência, organização e colaboração* do contribuinte que a fiscalização teve o pleno e devido acesso aos elementos que nortearam o lançamento fiscal. Destaque-se, especialmente, o fato de ter sido a própria Impugnante a ter apontado que a descrição das notas de serviços emitidas pelos prestadores indicados pela autoridade não refletiria com exatidão o que teria ocorrido, já que os sócios de referidas sociedades acabaram prestando serviços à Impugnada de forma personalizada.

(ii) a tentativa de imputar responsabilização por suposta conduta dolosa não passa de uma tentativa de "salvar" o ano-calendário de 2010 da inevitável decadência a que está sujeito.

(iii) inexistente fundamentação legal para constituição do crédito de CSLL.

(iv) sobre os **pagamentos feitos à JBS Promotora Ltda.**, parte a autoridade fiscal da premissa de que os serviços prestados pela JBS Promotora Ltda. resumiam-se à cessão de mão de obra. Isso, porém, não é verdade, pois o escopo era, em realidade, mais amplo, como, por exemplo, *serviços de cobrança extrajudicial, consultoria em operação imobiliária, acompanhamento de processos judiciais*, dentre outros.

A centralização de atividades administrativas ou mesmo o compartilhamento de algumas atividades comuns é traço marcante e distintivo dos grandes conglomerados. Nesse caso, contudo, o Impugnante e demais empresas do grupo foram mais conservadores e sequer tiveram pretensão de assinar um acordo de compartilhamento de custos. Decidiram as partes, inobstante tal possibilidade, em celebrar um simples e puro contrato de prestação de serviços, sujeito, assim, a todos os encargos tributários cabíveis.

Não assiste razão à autoridade fiscal, ainda, quando pretende glosar, parcial ou integralmente, as despesas incorridas ao pretexto de que a JBS Promotora Ltda. não alocara em sua GFIP funcionários suficientes ou mesmo por meio do questionamento da coerência do preço pago ou de seus reajustes com a contraprestação recebida.

(v) em relação às despesas referentes à **BLM Consultora Ltda.**, novamente o fisco ignora como funcionam os grandes conglomerados empresariais, *especialmente os financeiros*, estranhando o fato de o Sr. Célio, ao mesmo tempo em que prestava serviços ao Impugnante através de sua pessoa jurídica, ocupava cargo de diretor de outra empresa do grupo econômico. Tal fato, além de ser muito comum e não representar qualquer ilegalidade, não autoriza concluir que os serviços não tenham sido prestados pelo Sr. Célio ou pela BLM Consultoria Ltda..

Aduz que não teve a autoridade fiscal sucesso em comprovar a falta de necessidade de tais dispêndios, não sendo possível fazê-lo com base em presunções ou ilações, até mesmo porque a escrituração e contabilização feita pelo contribuinte faz prova em seu favor.

(vi) por fim, no que se refere aos pagamentos feitos à Sirotsky e Russowsky S/C Ltda., a exemplo do que se sucedeu com a BLM Consultoria Ltda., alega a autoridade que os serviços não poderiam ter sido prestados por meio de pessoa jurídica interposta pelo Sr. Ricardo Russowski.

Em razão da *identidade de argumentos*, reporta o Impugnante ao exposto no item anterior para afastar a convicção fiscal acerca da glosa e pretensa falsidade ideológica.

Em Sessão de 29 de junho de 2017, a DRJ/BHE julgou a impugnação improcedente por meio de Acórdão (fls. 2.864/2.890) que possui a seguinte ementa:

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DOLO.

Configurada a ação dolosa do contribuinte no cometimento da infração, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

GLOSA DE DESPESAS. MOTIVAÇÃO.

Mantém-se a glosa de despesas quando o procedimento fiscal evidenciar que o contribuinte autuado se valeu de documento ideologicamente falso para deduzir despesa desnecessária, porque endereçada a terceiro oculto, ou sequer comprovada, contendo ainda discriminação de serviços desconexa da realidade dos fatos ocorridos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que ficar caracterizada em procedimento fiscal a ação dolosa do contribuinte no cometimento da infração, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

APURAÇÃO DA CSLL. GLOSA DE DESPESAS.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, inclusive aquelas atinentes às regras de dedutibilidade de despesas.

Cientificado da decisão de primeira instância em 29/06/2017 (cf. AR de fl. 2.894), o contribuinte, em 27/07/17 (fl. 2.897), interpôs recurso voluntário (fls. 2.899/2.930). Reitera as alegações de defesa e rebate determinado pontos do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

Por questões de objetividade e clareza, o presente voto será desenvolvido em tópicos.

1. Da dedutibilidade de despesas

Como se sabe, os requisitos para a dedutibilidade de despesas estão previstos no artigo 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos, *in verbis*:

“Artigo 299 – São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades 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.

Esse dispositivo legal veicula norma geral que confere o direito à dedutibilidade de despesas operacionais, não incluídas no custo, com base nos seguintes critérios.

(i) necessidade - a despesa é necessária quando contribui, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento das atividades empresariais e formação do lucro.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/1981, *o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.*

(ii) ususalidade ou normalidade - a despesa é usual e normal quando os atos praticados que lhe dão causa são corriqueiros na execução das atividades econômicas da empresa.

Como esclarecido no PN citado (32/1981), *despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "ususalidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.*

Nesse ponto, vale destacar que a necessidade, ususalidade e normalidade não estão restritas, ou melhor, não se caracterizam apenas em função do desenvolvimento do objeto social *strictu sensu* da pessoa jurídica, isto é, da *atividade-fim* da fonte pagadora, mas podem se fazer presentes também a partir da pertinência do gasto com operações ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que esteja inserida.

(iii) comprovação - para serem admitidas para fins fiscais, as despesas devem ser registradas na contabilidade, a débito da conta de resultado e suportadas com base em prova que possa identificar a natureza da operação, sua efetiva liquidação e a individualização clara das partes envolvidas.

Embora não seja o único meio probatório, a prova documental é o principal meio de comprovação, desde que sejam documentos idôneos e emitidos por terceiros, ou do qual terceiros façam parte juntamente com o próprio contribuinte (como é o caso dos contratos, por exemplo).

Vale dizer, para que as despesas sejam dedutíveis na apuração do lucro tributável, devem ser apresentados elementos convincentes da efetividade das operações que ensejaram sua escrituração contábil e fiscal.

Não basta, contudo, apresentar apenas os livros fiscais e contábeis, mas sim toda a documentação de suporte, que deve ser mantida na guarda do contribuinte ao menos pelo período definido em lei.

Ainda para efeitos de comprovação, convém observar que, além da natureza das despesas ou custos, bem como sua relação com as operações ou negócios da empresa, mister reunir elementos probatórios que sejam capazes de demonstrar sua veracidade e efetividade.

Nesse contexto, cumpre observar que, de acordo com o art. 923 do RIR/1999 (base legal - Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º), a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, mas desde que haja apresentação dos documentos que lhe dão suporte.

Dessa forma, o mero registro contábil sem documentos hábeis e idôneos que o lastreiem não constitui meio de prova apto para a dedução fiscal de despesas.

Especialmente no caso de serviços, a comprovação da efetividade da sua prestação pela empresa contratada não necessariamente se mostra apenas com a contabilidade, nota fiscal e respectivo contrato de prestação, mas principalmente através da demonstração de outros elementos probatórios inerentes ao objeto contratual e respectivo prestador, elementos estes que variam conforme o escopo e forma de exercício do próprio serviço.

Vale dizer, no âmbito dos serviços é preciso também que o contribuinte reúna elementos materiais que comprovem, direta ou indiretamente, que a prestação de fato foi realizada pelo contratado e que foi este o beneficiário do pagamento.

Na prática, convém reiterar que os elementos de comprovação variam de serviço para serviço, dependendo das características particulares de cada um deles, mas cabe ao contribuinte produzir as provas da utilidade que contratou.

Nesse contexto, e uma vez definida a regra geral de dedutibilidade prevista no artigo 299, segundo a qual a despesa é dedutível desde que seja necessária, usual e comprovada, é importante observar que existem, na legislação, regras próprias de dedução fiscal para determinados dispêndios (tais como para gratificação a administradores, *royalties*, importação e exportação com empresas vinculadas etc.), regras estas que, em face do princípio da especificidade da norma, sobrepõe à regra geral.

CSLL

A regra geral de dedutibilidade também se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL, de acordo com o que se interpreta do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (grifos não do original)

Nota-se, desse dispositivo legal, que as mesmas regras (gerais) de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ) devem ser aplicadas à base de cálculo da CSLL, salvo se existir disposição legal expressa e específica que porventura reconheça um tratamento diferenciado para adições, exclusões ou compensações determinadas.

Nesses termos, e considerando que a dedução de despesas por serviços de consultoria não possui regra própria de dedutibilidade que seja aplicável apenas ao lucro real, mas deve ser aferida a partir da análise do cumprimento dos requisitos gerais, forçoso concluir que a procedência ou não da glosa para efeitos de IRPJ, nessa situação particular, também são aplicáveis à CSLL.

Em outras palavras, partindo da premissa de que a regra geral de dedutibilidade também é dirigida à Contribuição Social sobre o Lucro, e por se tratar este tributo exigência reflexa, realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de IRPJ é extensiva à CSLL.

2. Da glosa de despesas que ensejou a lavratura dos Autos de Infração**2.1) Infração relativa às despesas incorridas com a JBS Promotora Ltda. (antiga Matone Promotora Ltda.)**

Com base nos documentos que instruíram os Autos de Infração, a fiscalização concluiu que os serviços contratados seriam prestados pela JBS mediante cessão de mão de obra, conforme atesta o próprio contrato, notadamente a cláusula segunda:

Cláusula 2ª - A Contratada prestará os serviços, objeto deste contrato, nas dependências do Contratante, alocando para isso a necessária mão de obra;

Parágrafo Único – O Contratante poderá, a qualquer momento, solicitar à Contratada a substituição de qualquer funcionário desta envolvido na execução dos serviços objeto do contrato e que, no seu julgamento, não venha correspondendo as expectativas;

Considerando, porém, a descrição genérica constante das notas fiscais - o que impediu identificar exatamente de que serviço ou tarefa elas diziam respeito - a fiscalização buscou verificar a necessidade e efetividade da prestação com base no fluxo de funcionários cedidos para a Recorrente.

A autoridade fiscal autuante, então, elaborou planilha (abaixo reproduzida) que registra o total de trabalhadores segurados empregados na JBS Promotora, o número de trabalhadores cedidos para o Banco Original (Banco Matone) e o preço contratado.

Período mês/ano	Total trabalhadores JBS Promotora	Trabalhadores alocados Banco Original	Preço contratado Banco Original
Janeiro/2008	134	97	630.000,00
Agosto/2008	253	241	630.000,00
Setembro/2008	279	17	630.000,00
Agosto/2010	360	20	2.200.000,00
Setembro/2010	365	0	2.200.000,00
Dezembro/2011	288	0	2.200.000,00
Janeiro/2012	44	0	2.600.000,00
Fevereiro/2012	13	0	2.600.000,00
Março/2012	25	0	2.600.000,00
Abril/2012	35	28	1.300.000,00

De acordo com a constatação da fiscalização, nota-se que até agosto de 2008 a Recorrente recebia a alocação da maioria dos trabalhadores da JBS Promotora e havia compatibilidade entre os valores pagos por ela e os valores declarados nas GFIP da prestadora.

Constatou, ainda, que entre setembro de 2008 a setembro de 2010 houve uma significativa redução na cessão de mão de obra, ao passo que entre este último mês até março de 2012 não houve sequer vinculação de trabalhador da JBS na Recorrente.

Esse fato chamou atenção do fisco, o qual, após aprofundar o trabalho de auditoria, percebeu que outra empresa do grupo Matone (a Bem-Vindo!, atual Bem) teria sido constituída justamente em setembro/2008, passando ela a usufruir dos serviços da JBS, mas que continuaram sendo pagos pela Recorrente.

Mais precisamente, e de acordo com o TVF:

- a Bem Promotora foi constituída em 30/09/2008, período que coincide com a redução drástica na alocação de trabalhadores da JBS Promotora para o Banco Original (conf. planilha acima);

- a Bem Promotora tinha como acionista majoritária a Manote Investimentos S.A., que também exercia o controle indireto do Banco Original;

- o grupo Matone manteve o controle do Banco Original e da Bem Promotora até 06/2011, quando passaram a ser controladas pelo grupo JBS, por meio da J&F Investimentos S.A.;

- em 03/2012, a J&F Investimentos alienou a participação societária que detinha na Bem Promotora para a Matoneinvest Holding S.A. e o Barinsul S.A.; o Banco Original manteve-se no grupo JBS;

- nesta última operação societária, foram identificados movimentos relevantes que culminaram com a absorção de quase a totalidade dos trabalhadores registrados na JBS pela Bem Promotora;

- a maior parte dos trabalhadores vinculados à JBS exerciam suas atividades a serviço da Bem Promotora e migraram para ela assim que as empresas do grupo econômico foram separadas;

- a migração ocorreu exatamente no mês de janeiro/fevereiro de 2012 (conf. tabela acima), momento em que "sumiram" aproximadamente 250 trabalhadores das GFIP das JBS e materializaram-se 200 nas GFIP da Bem Promotora;

- intimado, o Banrisul apresentou documentos pertinentes à aquisição da participação acionária da Bem Promotora em 13/03/2012, sendo que no Memorando de Entendimentos firmado em 23/12/2011, a atividade desenvolvida pela Bem Promotora reporta-se à existência de 545 empregados;

- a verificação fiscal das GFIP da Bem Promotora em dezembro/2011, janeiro/2012, fevereiro/2012 e março/2012, apontam a existência de 322, 540, 567 e 551 trabalhadores respectivamente, fato que demonstra o alinhamento entre aquilo que estava previsto no memorando de entendimentos e a redução da atividade desenvolvida pela JBS Promotora;

- ainda nos documentos vinculados ao processo de venda da Bem Promotora para o grupo Barinsul/Matone, no Anexo 3.1.1 A - Colaboradores Vinculados à Operação de Consignados, foram identificados nominalmente todos os trabalhadores vinculados à JBS Promotora que atuavam a serviço da Bem Promotora e que para lá foram transferidos a partir de janeiro de 2012;

- a fiscalização procedeu à verificação documental em elementos contábeis na Bem Promotora para tomar conhecimento de como foi firmada a relação com a JBS no período fiscalizado;

- verificou-se que tanto as atividades administrativas da Bem Promotora como também as atividades vinculadas à atividade econômica (gestores de lojas, retaguarda, gestão de contratos) eram exercidas por intermédio de trabalhadores vinculados à JBS Promotora.

Diante desses fatos, assim se manifestou a DRJ:

... concluiu acertadamente a fiscalização que quem demandava grande parte da atividade da JBS Promotora era a Bem Promotora, contudo, era o Banco Original que desembolsava os pagamentos e contabilizava como sua despesa de assessoria técnica a ligadas. Ao desvincularem-se do mesmo grupo econômico, houve a necessidade de ajustes, com a migração de grande parte da mão de obra da JBS Promotora para a Bem Promotora, a quem efetivamente se destinou no período fiscalizado.

Evidenciou ainda a autoridade fiscal que grande parte das despesas com a JBS Promotora contabilizada na conta Assessoria Técnica Ligadas não se caracteriza como despesas necessárias à atividade econômica da instituição financeira, mas sim da empresa comercial Bem Promotora, que era contratada para originar e gerir os créditos consignados e demais atividades relacionadas inerentes ao seu objeto econômico.

Assim, a fiscalização procedeu à autuação pela glosa de despesas não vinculadas à atividade econômica do Banco Original nos termos do art. 299 do RIR, de forma integral nos meses de setembro/2010 a março/2012; e parcialmente, de janeiro a agosto de 2010, proporcionalmente à alocação de mão de obra revelada pelas GFIP.

Nesse contexto, sobressai que a fiscalização, de forma objetiva, promoveu a avaliação da necessidade da despesa deduzida, com base em parâmetros claros, numericamente aferíveis, contrariando a tese da defesa de que a apuração teria sido feita de forma subjetiva, conduzida pelo "dirigismo fiscal".

[...]

Fica, portanto, mantida a glosa das despesas relacionadas à JBS Promotora na forma que foi operada no lançamento, uma vez

não comprovada a necessidade do gasto para a consecução dos objetivos sociais do Banco Original.

Já o contribuinte, no recurso voluntário, reitera o erro de premissa de que nem todos os serviços seriam prestados mediante cessão de mão de obra, mas deixa de trazer prova cabal de qual, então, seria o suposto serviço e sua utilidade, quem teria sido o responsável e como o banco teria se beneficiado.

Também não há nenhuma justificativa acerca do motivo da drástica redução do número de trabalhadores alocados da JBS Promotora para o Recorrente.

Diante, então, do conjunto de indícios trazidos pela fiscalização, concordo com a autoridade julgadora de primeira instância, ao afirmar que a liberdade de contratar e a inserção do Banco Original no grupo econômico não bastam para atestar a necessidade da despesa em face dos fatos ora evidenciados.

Ademais, vale ressaltar que o compartilhamento ou rateio (*cost sharing*) realmente constitui prática usual no mercado, mas a dedutibilidade das despesas aí inseridas está condicionada à celebração de contrato específico, existência de critérios objetivos e controle e mensuração direta do rateio, o que também nunca restou demonstrado.

Nesse ponto, cumpre notar que a autoridade autuante não glosou a totalidade dos valores registrados nas contas contábeis *intercompany*, optando, inclusive, por adotar um critério de proporcionalidade, até mesmo mais conservador do que o usual, justamente sob a premissa de que ao menos uma parcela poderia ser atribuída a Recorrente.

Feitas essas considerações, entendo que a glosa levada a cabo pelo fisco é legítima, afinal restou caracterizado que as despesas correspondentes são decorrentes de assunção indevida de gastos relativos a outras empresas do grupo, e não do Banco Original.

2.2) Infração relativa às despesas incorridas com a BLM Consultora Ltda.

Da leitura do Relatório Fiscal que fundamenta as autuações, nota-se que duas foram as causas da glosa desses pagamentos: **(i)** inexistência de contraprestação dos serviços para a Recorrente; e **(ii)** emissão de notas fiscais "falsas", afinal teria havido remuneração de pessoa física que figura como diretor de outra empresa do grupo por intermédio de pessoa jurídica interposta.

Com efeito, da análise dos elementos apurados pela fiscalização, restou comprovado que a Recorrente, ainda que possa eventualmente ter se valido de uma ou outra atuação do referido profissional (Sr. Célio Brasil de Mattos), na verdade assumiu despesas relativas à sua contratação e sua remuneração, em benefício direto de outra empresa do grupo (Bem Promotora).

Com razão a DRJ quando assim se manifesta:

... O que ficou provado nos autos é que tais serviços, prestados por quem quer que seja, não tiveram como tomador final o Banco Original (que arcou com o pagamento de despesa de terceiro indevidamente deduzida como sua).

Assim, esta diferenciação serviu muito mais para evidenciar a relação de Célio com a real beneficiária das despesas incorridas (a Bem Promotora).

[...]

Acrescem a tais fatos, em si deveras contundentes, outros elementos de provas. Nesse sentido, é importante ressaltar que o depoimento prestado por Célio Brasil de Matos à autoridade policial (caracterizado pelo impugnante como irrelevante) está inserido em um contexto muito mais amplo de provas, que abrange outros documentos obtidos de ação penal em tramitação na 7ª Vara da Justiça Federal de Porto Alegre, diligências realizadas na Bem Promotora etc, todos os elementos coletados convergindo na mesma direção, ao atestarem que o Banco Original não foi o real tomador dos serviços prestados indicados em documentos fiscais emitidos pela BLM, acabando por assumir despesa de terceiro (Bem Promotora), por isso mesmo considerada desnecessária e passível de glosa.

Tal como no caso anteriormente analisado, a inserção do Banco Original e da Bem Promotora no mesmo grupo econômico (Matone/JBS) não serve para convalidar a assunção da despesa pela instituição financeira, quando não existe nenhum tipo de compartilhamento formal de custos/despesas (fato reconhecido pelo próprio impugnante), além de critério ou qualquer justificativa legal para o procedimento adotado.

Deve, portanto, ser mantida a glosa da despesa por desnecessária também em relação ao item ora examinado.

Nesse sentido, entendo que realmente as despesas foram desnecessárias ao Recorrente, fato este que enseja a manutenção da glosa.

2.3) Infração relativa às despesas incorridas com a pessoa jurídica Sirotsky e Russowsky S/C Ltda.

A glosa dos pagamentos feitos pela Recorrente está fundamentada na falta de comprovação da execução do serviço que ela alega ter recebido.

Além disso, também neste caso a fiscalização qualifica a infração sob o argumento de que as notas fiscais dos serviços teriam ocultado o real beneficiário (sócio pessoa física da empresa em questão).

A situação, aqui, é semelhante com a do item anterior. Vale dizer, também nesse caso entendo que o Recorrente não cumpriu o ônus de provar por que pagou e qual teria sido a utilidade gerada em benefício próprio.

Concordo, mais uma vez, com a seguinte conclusão da DRJ:

[...] sequer há comprovação da atuação de Ricardo Russowski, ainda que na condição de pessoa física, em qualquer negócio do Banco Original, fato que autoriza a fiscalização a operar a glosa da despesa por falta de comprovação.

3. Da multa qualificada

De acordo com a acusação fiscal, a prestação dos serviços que geraram as glosas teriam sido feitas em um contexto de fraude e conluio cometidos pelo grupo econômico e consistente na alocação indevida de despesas ao Recorrente como forma de ocultar os reais beneficiários, situação esta que seria agravada pelo uso de notas fiscais inidôneas emitidas por pessoas jurídicas interpostas e como forma de dissimular as remunerações de pessoas físicas.

Não concordo, entretanto, com a qualificação das infrações que levaram a glosa das mencionadas despesas.

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ao trazerem a conduta típica respectivamente de sonegação, fraude ou conluio têm como pressuposto a inequívoca constatação e enquadramento da *conduta dolosa*.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), mister que a autoridade fiscal vincule a base legal com a exata ação ou omissão dolosa, não só no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito), mas principalmente no aspecto subjetivo (vontade de praticar o ilícito e lesar o fisco).

Para esse labor, deve-se diferenciar as hipóteses de *contraste hermenêutico* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o reconhecimento do fato gerador.

Pois bem.

Os pagamentos feitos a JBS Promotora, nas palavras da própria autoridade autuante, *não eram despesas vinculadas à atividade da instituição financeira, **não pelo menos em seu todo**. As despesas contabilizadas referiam-se à atividade de outra empresa do grupo, ou até de outras empresas do grupo de forma pulverizada* (item 58 do Relatório Fiscal - grifos nossos).

Isso significa dizer que a própria autoridade fiscal aponta que o Recorrente se beneficiou, ao menos em parte, do total do gasto efetuado na contratação dos serviços da JBS Promotora.

Tratam-se, conforme reconhece a própria fiscalização, de despesas *intercompany* e cuja glosa foi feita em face do contribuinte ter buscado indevidamente deduzir

integralmente o gasto, quando deveria ter reconhecido uma pequena monta e em apenas um período menor de tempo.

Houve, ademais, emissão de notas fiscais, escrituração e apresentação de esclarecimentos e documentos, permitindo, assim, o rastreamento e destino dos rendimentos pagos e recebidos.

Também os pagamentos à BLM e Sirotsky e Russowsky foram feitos por meio de notas fiscais regulares e escriturados, o que denota que não houve tentativa de blindar ou simular o efetivo beneficiário.

O auditor fiscal responsável pelos lançamentos, aliás, atestou claramente, a partir do suporte fático e documental que colheu diretamente das empresas do grupo da Recorrente, que são empresas constituídas por pessoas físicas que constam como diretores de outras empresas vinculadas, o que na prática até mesmo poderiam reunir esforços em prol do grupo como um todo, o que inclui a Recorrente.

De qualquer forma, cumpre observar que a "*desconsideração dos negócios praticados por sociedades unipessoais*" ou a "*personificação da pessoa jurídica*" constituem questões complexas e controvertidas, sendo a legitimidade da estrutura tema não pacificado, inclusive no âmbito do próprio CARF.

Ressalte-se, contudo, que a própria lei¹ reconhece, ao menos para alguns tipos de atividade, a possibilidade da pessoa física prestar serviços personalíssimos mediante constituição e uso de pessoa jurídica.

Considerando, então, esse *contraste hermenêutico* e a previsão legal em questão, não vislumbro nenhuma falsidade ideológica ou fraude no fato de pessoas físicas prestarem serviços por meio de pessoas jurídicas por elas constituídas.

E nem se diga que a tentativa da Recorrente de assumir a totalidade dos dispêndios e daí obter uma economia tributária em face de maior dedutibilidade constitui prova de sonegação, fraude ou conluio. Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, qual seja, a intenção do contribuinte de esconder ou impedir o conhecimento do respectivo fato gerador.

Esse entendimento, aliás, está em perfeita consonância com a inteligência das Súmulas CARF n^{os} 14 e 25, a seguir transcritas:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

¹ Cf. artigo 129, da Lei n. 11.196/05: "Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil."

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Ora, se a omissão de receita não é causa para qualificação da multa, também a escrituração e dedução de despesas não comprovadas ou desnecessárias não constitui, por si só, conduta dolosa apta a atrair a qualificação da multa.

Não restou caracterizada, portanto, nenhuma conduta dolosa por parte da Recorrente, fato este que enseja a redução da multa de 150% para 75%, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996².

4. Decadência parcial

O Poder Judiciário, representado pelo STJ em sede de recurso repetitivo³, consolidou o entendimento de que o termo inicial para contagem de decadência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – caso do IRPJ e CSLL – depende de dois fatores: existência ou não de pagamento antecipado e constatação ou não de fraude, dolo ou simulação.

Nessa conformidade, a regra que prevalece - e que vincula o presente Julgador à luz do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF - é a de que aplica-se o artigo 150, §4º (5 anos a contar do fato gerador) no caso de existir pagamento antecipado pelo contribuinte e desde que ele não tenha cometido fraude, dolo ou simulação.

Caso contrário, ou seja, apenas na hipótese de inexistir pagamento antecipado OU restando demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicável o artigo 173, I, do CTN.

Nessa situação particular, é importante notar que a Recorrente, no AC 2010, efetuou pagamentos de estimativas como antecipação, conforme registra a DIPJ (fls. 2.761 e 2.766).

Dessa forma, e considerando que houve a descaracterização de fraude, dolo ou simulação pelo presente Julgador, entendo aplicável o artigo 150, §4º do CTN.

Assim, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 26/12/2016 (cf. AR de fls. 2.679), entendo que as cobranças de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2010 foram atingidas pela decadência.

5. Conclusão

² “Artigo 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.”

³ Recurso Especial nº 973.733/SC (DJ e 18/09/2009).

Processo nº 16327.720875/2016-54
Acórdão n.º **1201-002.889**

S1-C2T1
Fl. 16

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para: **(i)** afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%; e **(ii)** reconhecer a decadência do IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2010.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli