



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000723/2010-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.938 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrente PANDURATA ALIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO - 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 (despiciendo, neste caso, a existência ou não de intento negocial a justificá-las), 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.

GLOSA DE DESPESAS MOTIVADA POR INEXISTÊNCIA DE FATO DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR - APLICAÇÃO AO LANÇAMENTO REFLEXO CONCERNENTE À CSLL

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 por 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 poderão ser consideradas na formação do lucro líquido do contribuinte.

SIMULAÇÃO - EFEITOS - APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS (PIS E COFINS) PAGOS PELA EMPRESA FICTICIAMENTE CRIADA PARA DEDUÇÃO DO IRPJ E CSLL LANÇADOS - NÃO CABIMENTO

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 Cofins recolhidas 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 compensação.

SIMULAÇÃO - EFEITOS - APROVEITAMENTO DOS VALORES CONCERNENTES AO IRPJ E CSLL PAGOS ANTECIPADAMENTE PELA EMPRESA SIMULADA - IMPOSSIBILIDADE

Os valores suportados antecipadamente pela empresa ficticiamente criada para gerar simuladamente despesas e segregar as receitas da empresa controladora, é possível determinar-se a compensação dos tributos pagos pela entidade considerada materialmente inexistente, não o sendo, contudo, quanto ao IRPJ e a CSLL antecipadamente recolhidos e que já compuseram os valores destes mesmos tributos cujo abatimento fora autorizado, pena de se permitir um duplo aproveitamento destes montantes.

SIMULAÇÃO - EFEITOS - APROVEITAMENTO DE DESPESAS INCORRIDAS POR EMPRESA SIMULADA - IMPOSSIBILIDADE

Constatada a inexistência de fato da empresa criada para gerar despesas e segregar as receitas do contribuinte, somente seria admissível, em virtude de sua desconsideração, aproveitar as despesas incorridas por esta última no cômputo do lucro real do contribuinte se comprovado o preenchimento dos requisitos do art. 299 do RIR e, mais, se fosse acrescidas ao lucro deste último também as receitas percebidas pela empresa fictícia.

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

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 108, cuja observância é obrigatória ao componentes das turmas julgadoras deste Conselho na forma dos arts. 45 e 62 do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à aplicação da multa qualificada; quanto à glosa de despesas na base de cálculo da CSLL; quanto à compensação de IRPJ e CSLL retidos na fonte; quanto à dedução do cômputo do lucro real da contribuinte das despesas incorridas pela pandurata assessoria comercial e, ainda, quanto à incidência de juros Selic sobre a multa. O conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator quanto à multa qualificada. E, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à compensação das contribuições ao PIS e Cofins recolhidos pela empresa Pandurata Assessoria Comercial, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Ausente o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, substituído pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de retorno dos Autos da Câmara Superior para apreciação de pedidos sucessivos contidos no recurso voluntário manejado pelo contribuinte que, originariamente, havia sido provido, na íntegra, por este Colegiado (à exceção do problema afeito à exigência do IRFonte, lançado com espeque nos preceitos do art. 61 da Lei 8.981/95, considerada preclusa por falta de questionamento expresse já em primeira instância).

A questão aqui tratada, vejam bem, exsurge de percuciente trabalho de investigação realizado pela D. Auditoria Fiscal, por meio do qual constatou a indedutibilidade de despesas decorrentes de serviços contratados pela recorrente junto à controlada Pandurata Assessoria Comercial Ltda. ante a falta da efetiva concretização dos aludidos serviços, justificando a glosa, vejam bem, nos preceitos dos arts. 249, I, 251, parágrafo único, 299 e 300, todos do antigo RIR, e, ainda, nas disposições contidas nos artigos 116, parágrafo único, e 149, do Código Tributário Nacional e 166, VI e 167 do Código Civil.

Pelo que afirmara a D. Autoridade Lançadora no TVF juntado à e-fls. 5.495 e ss, além de não comprovar a materialidade das operações que justificariam a dedução das aludidas despesas (considerando os documentos apresentados insuficientes, dada a sua generalidade ou, outrossim, a impossibilidade de sua vinculação expressa aos serviços prestados), apontou para a ocorrência de uma simulação societária engendrada pelo grupo empresarial, consistente na segregação de receitas, mediante criação de empresa fictícia (Pandurata Assessoria Comercial), tida e havida como inexistente (seja pela falta de atividade no local indicado como sua sede, seja pela devolução dos valores concernentes aos numerários pagos pela recorrente, mediante contratação de empréstimos igualmente fictícios).

Por conta disso, foram lançados o IRPJ e a CSLL, bem como o IRFonte (este como já dito, lastreado nas disposições do art. 61 da Lei 8.981/95), além da multa de ofício qualificada com base nas determinações constantes do art. 44, II, da Lei 9.430/96.

A autuação em questão foi parcialmente mantida pela DRJ (acórdão de e-fls. 5.738/5.798), cancelando-se, apenas, parte da exigência como resultado do abatimento do montante do crédito apurado dos valores relativos ao IRPJ e a CSLL apurados e recolhidos, mediante DARF, pela Pandurata Assessoria Comercial (empresa considerada fictícia).

Quando o feito chegou à este Colegiado, e tal como já pontuado alhures, esta Turma (ainda que com composição totalmente diferente da atual) houve por bem, por maioria qualificada, a par de considerar preclusa a questão afeita ao IRRF, dar total provimento ao apelo para considerar válido o planejamento intentado pelo contribuinte conforme argumentos sintetizados na ementa abaixo reproduzida:

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

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

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

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

SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA

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

Nesta esteira, frise-se, os pedidos sucessivos contidos no recurso voluntário restaram, todos, prejudicados a saber:

- a) o pedido de compensação relativo 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 Pandurata Assessoria Comercial;
- d) a falta de vedação legal para a exclusão de despesas consideradas indedutíveis da 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.

Do acórdão proferido por este Colegiado, recorreu a PGFN por meio de recurso especial o qual foi admitido e provido pela Câmara Superior tão só em relação à questão afeita à glosa de despesas, tendo considerado, aquele órgão, ter ocorrido planejamento abusivo e, portanto, operacionalizadas reestruturações societárias simuladas por falta de substância econômica. O acórdão da Câmara Superior recebeu a seguinte ementa:

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.

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

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

Como se extrai da ementa acima reproduzida, aquela Corte Superior determinou o retorno dos autos à esta Turma para que nos pronunciemos sobre os pedidos sucessivos, até aqui, não examinados e já listados acima.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

Como se trata de retorno dos autos da Câmara Superior, descabem aqui considerações acerca da admissibilidade do recurso voluntário.

Não nos cabe, também, a análise do recurso de ofício improvido por este Colegiado quando da realização do julgamento intentado em 11 de março de 2014, e sobre o que já se operou coisa julgada material. Igualmente, já se verificou no caso em análise a estabilização do feito quanto ao problema do IRFonte incidente sobre pagamentos sem causa, considerado precluso pela DRJ e por esta Turma por ocasião da prolação do acórdão de nº 1302-001.325.

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 documentalmentemente 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 extreme 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 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 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 típicos 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 mantém 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 preço¹.

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*”².

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, p.p. 261/262.

² Op. cit. p. 266.

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, atingem, "*sob os panos*", terceiros não aventados no instrumento negocial.

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	25

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) procura da 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. cedía 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 impôsto 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 imponible 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 apontei, 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
06.871.946/0001-00	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 **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 n.º 108, cuja observância nos é imposta pelos ditames dos arts. 45, VI e 62 do Regimento Interno deste órgão julgador:

Súmula CARF n.º 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