



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10530.728127/2012-02  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.502 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 12 de julho de 2021  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
JACUIPE VEICULOS LTDA.

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIVERGÊNCIA DEMONSTRADA.

Descarta-se paradigma cuja decisão foi proferida em contexto fático distinto, concernente a imputação de responsabilidade em face da demonstração de efetiva gestão pelo acusado e apontamento de ações que resultaram na fraude constatada. A divergência jurisprudencial, contudo, resta caracterizada em face de paradigma que valida a responsabilização dos sócios-administradores em razão da qualificação da penalidade, inclusive reportando orientação administrativa neste sentido.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA PESSOA JURÍDICA SUPOSTAMENTE CONTRATADA. INEXISTÊNCIA DE FATO DA PRESTADORA.

Para que se possa deduzir despesas com serviços da base de cálculo dos tributos é necessário comprovar não apenas a efetiva prestação mas também que o serviço foi prestado conforme contratado, ou seja, que foi realizado pela pessoa jurídica que se diz prestadora. Uma vez não demonstrada a efetiva existência da prestadora de serviços como pessoa jurídica autônoma e, pelo contrário, havendo provas de que a prestadora existia apenas no papel, não se admite a dedução como despesas dos pagamentos a ela efetuados. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por

aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em: (i) conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidas as Conselheiras Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob que votaram pelo não conhecimento; e (ii) conhecer do Recurso Especial da PGFN, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo não conhecimento. No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Especial do contribuinte. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob; e (ii) por voto de qualidade, dar provimento ao Recurso Especial da PGFN, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, manifestando, ainda, intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

## Relatório

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN” – fls. 4.456/4.478) e pela contribuinte Jacuípe Veículos Ltda. em face do Acórdão n.º **1401-003.006** (fls. 4.420/4.439), o qual restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA PESSOA JURÍDICA SUPOSTAMENTE CONTRATADA. INEXISTÊNCIA DE FATO DA PRESTADORA.

Para que se possa deduzir despesas com serviços da base de cálculo dos tributos é necessário comprovar não apenas a efetiva prestação mas também que o serviço foi prestado conforme contratado, ou seja, que foi realizado pela pessoa jurídica que se diz prestadora. Uma vez não demonstrada a efetiva existência da prestadora de serviços como pessoa jurídica autônoma e, pelo contrário, havendo provas de que a prestadora existia apenas no papel, não se admite a dedução como despesas dos pagamentos a ela efetuados.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. GLOSA MANTIDA.

Somente se admite a dedução das despesas após o encerramento da lide com a determinação de pagamento do tributo devido.

JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF 108.

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

RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. VALOR ABAIXO DO LIMITE DE ALÇADA.

Não deve ser conhecido recurso de ofício em que o valor excluído esteja abaixo do limite de alçada. Tal valor deve ser verificado no momento da apreciação do recurso,

nos termos do enunciado da Súmula CARF 103: "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*"

Por bem resumir o litígio, reproduzo partes do relatório constante da decisão ora recorrida:

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2007 (julho em diante), 2008 e 2009, em razão de a fiscalização ter considerado que as despesas que a contribuinte deduziu da base de cálculo no regime de lucro real não foram comprovadas e/ou seriam inexistentes.

A multa foi qualificada em 150%, foram cobradas também multas isoladas de 50% por falta de recolhimento de estimativas mensais e lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária contra os diretores da Jacuípe Veículos Ltda.: Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira, com fundamento no artigo 135 do CTN (fls. 1.1141.127).

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 4570 detalha as infrações apuradas, das quais destaco os trechos abaixo:

*fls. 57-58*

*Diante do acima exposto, restou comprovado que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, possui endereço cadastral no mesmo local da Anira Veículos Ltda, bem como, não possui qualquer estrutura física/operacional condizente com uma empresa prestadora de serviços, tais como, despesas de luz, aluguel, ou qualquer outra comum à atividade empresarial. Ressalta-se, que de acordo com a DRE 2007, apresentada pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, só é possível observar despesas com pessoal (ordenados da administração e bolsa de estagiários) e seus encargos, bem como, pagamento de tributos.*

*Constatou-se ainda, que a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda iniciou suas atividades com a transferência de funcionários das empresas para as quais prestaria serviço, cuja remuneração destes alterou infimamente, com auferimento de receitas e elevada margem de lucro.*

*Observa-se, por fim, mas não de forma exaustiva, que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, utiliza as dependências físicas da empresa Morena Veículos Ltda, bem como, presta os mesmos serviços que os funcionários transferidos prestavam na lotação anterior (empresas do grupo econômico), inclusive com mesmos proventos. Merece ainda atenção o fato de que todo o atendimento a esta Auditoria para prestação de informações ser realizado pela mesma pessoa, qual seja, Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo. Estas afirmações estão corroboradas pelos seguintes fatos, entre outros:*

*(...)*

*fl. 59*

*Ora, as notas fiscais de prestação dos serviços emitidas pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, sequer discriminam os serviços prestados, e, em resposta a intimação a empresa Jacuípe Veículos Ltda, se limitou a apresentar arrazoado contendo rol de atividades, em tese, realizadas por setores da empresa. Por si só este preâmbulo já seria suficiente para glosar as despesas com a citada prestação de serviços, pela falta da efetiva comprovação da mesma, através dos relatórios de atividades desenvolvidas na atividade comercial, que se tornam mais importantes, sobretudo, por si tratar de empresas de um mesmo grupo econômico. Todavia, demonstraremos, em detalhe, a real intenção das empresas ao constituir uma empresa de prestação de serviços sob controle comum.*

*(...)*

fl. 61

*Do todo acima exposto, conclui-se que a constituição da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, se deu apenas no papel, respeitando as formalidades legais, todavia, restou comprovado que de fato a empresa não existe e cumpre apenas seu objetivo de redução da tributação e aumento da distribuição de lucros de forma ilícita.*

*Insta salientar que esta conduta perpetrada pela empresa Jacuípe Veículos Ltda tem como consequência a glosa de despesas com a referida prestação de serviços e lavratura de Auto de Infração, referentes aos anos calendário 2007 a 2009, conforme planilha abaixo.*

fl. 62

*Conforme mencionado acima, de acordo com os arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela empresa Morena Veículos Ltda, todos os funcionários da área contábil/financeira estavam ali lotados, todavia, estes prestavam serviços para todas as empresas do grupo, exceto a TV Subaé Ltda. Por isso, entende esta Auditoria que existem despesas de pessoal a serem rateadas por todas as empresas do grupo. O critério utilizado por esta auditoria é reduzir o montante relativo a lavratura do Auto de Infração dos tributos (IRPJ e CSLL) efetivamente declarados em DCTF e/ou pagos pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, que de fato não existe, proporcionalmente pelo faturamento das referidas empresas. Abaixo, demonstra-se em síntese a situação acima definida.*

fl. 67

*Assim, conclui-se que de acordo com artigo 44, inciso II, da lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício será duplicada, mormente ter havido Sonegação, Fraude e Conluio praticada pelas empresas Jacuípe Veículos Ltda; Morena Veículos Ltda, através de seus quotistas/administradores comuns e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.*

O voto da decisão recorrida assim resume os argumentos da impugnação:

*O impugnante, por sua vez, refuta os argumentos do autuante, com as alegações descritas na impugnação e reproduzidas no relatório deste acórdão, que resumidamente são as seguintes:*

- a autoridade autuante não poderia decretar a desconsideração da personalidade jurídica da MC Assessoria, pois tal regime só pode ser decretado pela autoridade judicial, consoante se infere do art. 50 do Código Civil;*
- na mesma esteira, o regime jurídico de simulação, do art. 167 da lei civil, evocado pela autoridade autuante para fundamentar o seu ato de desconsideração da personalidade jurídica, também requer a intervenção do órgão do Poder Judiciário;*
- a MC Assessoria foi criada para prover as empresas do Grupo empresarial MC, composto de uma dezena de empresas do ramo do varejo automotivo, do qual faz parte a Jacuípe Veículos Ltda., nas necessidades de serviços-meio e back office (serviços contábeis, de recursos humanos, tecnologia da informação, serviços gerais, dentre outros tipicamente abrangidos sobre uma estrutura de serviços compartilhados), através de uma Central de Serviços Compartilhados e central de compras, como estratégia de gestão, eficiência e plataforma para a expansão das atividades e negócios do grupo empresarial;*
- a auditoria não analisou a contabilidade da MC Assessoria, que é empresa distinta, não arrolou os negócios em que esta figura, não abriu seus custos e despesas, que são insumos para a prestação dos serviços às demais empresas do grupo e justificam o preço cobrado e as despesas incorridas nas contratantes. A única referência, no Termo de Verificação Fiscal, às atividades da MC Assessoria, é o seu quadro de funcionários;*
- todas as despesas, custos, contratos, negócios e atividades em geral, promovidas pela MC Assessoria, estão amparados e lastreados em documentos anexos, notadamente a*

*contabilidade da empresa (Doc. N.º 05), além de instrumentos, notas fiscais e documentos que formalizam as transações respectivas (Doc. N.º 06);*

- *a fiscalização, de fato, não conseguiu reunir qualquer elemento de prova, apenas se apegou, como em todo o curso da peça de lavratura, a uma idéia préconcebida, verdadeira presunção ad hoc, de que toda a atividade do contribuinte é fraudulenta, o que, à luz da dialética do PAF, não é expediente idôneo a fundamentar, com suporte fático e probatório suficiente, a sua pretensão fiscal;*

- *é inaplicável, no caso, a multa qualificada de 150%, a título de penalidade, pelo não recolhimento dos valores apurados como devidos, sob alegação de atuação com evidente intuito de fraude, sem descrever os elementos de fato, especialmente o dolo, o ânimo de fraudar, e sem apresentar elementos de prova, não tem o condão de lastrear a aplicação da multa agravada;*

- *ainda que não se entenda pela integral improcedência do auto de infração, o que se admite apenas para argumentar, há que se reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

- *considerando que são várias as empresas do grupo às quais a MC Assessoria presta serviços, a fiscalização utilizou como critério de rateio, para imputação, a cada uma das empresas, dos valores pagos a título de IRPJ e CSLL pela empresa desconsiderada, o faturamento de cada uma em face da soma total de todas, o que, decerto, é um critério razoável, admitido, inclusive, pela própria Receita Federal, como critério para rateio de despesas. Ocorre que a imputação, rateada segundo percentuais acima descritos, foi realizada pela autoridade fiscal de forma apenas parcial, restrita aos IRPJ e CSLL recolhidos pela MC Assessoria, quando deveria também promover o rateio de todas as despesas incorridas pela MC Assessoria, inclusive despesas com tributos, despesas com fornecedores, enfim, todas as despesas dedutíveis assim contabilizadas na MC Assessoria e declaradas ao fisco;*

- *também a imputação ampla de todas as despesas, deve ser considerada na correção dos recolhimentos das estimativas mensais, apropriando-se os saldos de despesas mensais da MC na proporção do rateio, ou seja, na proporção da participação da empresa na receita bruta total. Decorrente disso, a imputação das despesas na apuração das estimativas mensais implicará redução da multa isolada aplicada, o que desde logo se requer;*

- *em qualquer hipótese é inexigível a multa isolada na hipótese em que, ao final do exercício, a base de cálculo efetivamente apurada é inferior aos valores mensais de estimativa, um exemplo típico do que é exatamente a hipótese em que é apurado prejuízo ao final do exercício, ou seja, não há lucro tributável sujeito à incidência de IRPJ ou CSLL.*

Em 11 de abril de 2014 a DRJ em Salvador BA julgou a impugnação parcialmente procedente, em acórdão assim ementado:

(...)

Cientificada em 15 de maio de 2014 (fl. 4.150), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 2 de junho de 2010 (fl. 4.152), reiterando os argumentos da impugnação e afirmando, ademais, a contradição da decisão recorrida, na medida em que, ao permitir o rateio das despesas da MC Assessoria entre as empresas do grupo, acaba por admitir que "*todas as despesas da empresa que não existe existem*".

Os responsáveis foram intimados em 9 de novembro de 2015 (ARs de fls. 4.289 e 4.290) e apresentaram seus recursos voluntários em 9 de dezembro de 2015.

Em Sessão de 21 de novembro de 2018, o Colegiado *a quo* proferiu o Acórdão n.º 1401-003.006 (fls. 4.420/4.439), cuja parte dispositiva foi assim redigida:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e dar provimento aos recursos voluntários dos imputados como

responsáveis solidários. Acordam ainda, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga que afastavam a qualificação da multa de ofício.

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 4.441/4.445), arguindo a existência de obscuridade e contradição na decisão.

Por meio de despacho datado de 29/04/2019 (fls. 4.448 a 4.454), o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara rejeitou em caráter definitivo os embargos.

Intimada acerca da rejeição de seus embargos, a Fazenda Nacional apresentou o recurso especial (4.456/4.478), admitido nos seguintes termos (fls. 4.481/4.484):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Responsabilidade solidária”**

**Decisão recorrida:**

*RESPONSABILIDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.*

*O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese, é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.*

[...].

*Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.*

*Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou “Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito comercial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.” (fl. 1.126).*

*Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de “atos praticados” com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que “presenta” a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) atue (atos comissivos) para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.*

*Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.*

**Acórdão paradigma nº 2301-004.532, de 2016:**

*ATOS DOLOSOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. MULTA.*

*Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, respondendo solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado, inclusive multas.*

[...].

*A imputação da responsabilidade tributária pessoalmente à administradora da Buzatex foi também enquadrada no art. 135, III, do CTN, em decorrência da constatação de ato fraudulento, consistente na formalização, na empresa Dujutex, dos contratos de trabalho dos empregados cujo vínculo jurídico, caracterizado pela pessoalidade e subordinação na prestação dos serviços, existia, de fato, em relação à Buzatex.*

**Acórdão paradigma nº 1302-001.657, de 2015:**

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE.*

*Demonstrada a prática de atos com infração de lei, é cabível a imputação de responsabilidade solidária aos sócios administradores da pessoa jurídica.*

[...].

*Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes..*

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *para que se possa ter como caracterizada tal hipótese [responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, esclareço] é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 2301-004.532, de 2016, e 1302-001.657, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a imputação da autoria dos fatos aqui narrados, à mencionada administradora, decorre de sua condição de efetiva gestora das empresas envolvidas no período considerado no lançamento (primeiro acórdão paradigma) e que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador (segundo acórdão paradigma).*

**Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.**

**Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.**

O recurso especial da PGFN foi contrarrazoado tanto pela contribuinte (fls. 4.528/4.545) quanto pelos solidários (fls. 4.549 a 4.566).

Além disso, a contribuinte, após intimada do Acórdão nº 1401-003.006, opôs embargos de declaração (fls. 4.495/4.507), os quais foram rejeitados (cf. despacho de fls. 4.575/4.580) e, em seguida, apresentou recurso especial (fls. 4.591/4.641), afirmando existir



divergência, no âmbito do CARF, a respeito da dedutibilidade de despesas relativas à prestação de serviços contratados junto a empresa do mesmo grupo econômico.

Despacho de admissibilidade de fls. 4.728/4.736 admitiu o Apelo sob a seguinte motivação:

(...)

Verifica-se que a contribuinte defende a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 1302-001.663, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, cuja ementa foi apresentada no trecho reproduzido do recurso especial.

Os dois acórdãos, diante de contexto fático praticamente idêntico (as duas autuações decorreram da mesma fiscalização e trataram da indedutibilidade, pelos sujeitos passivos, de despesas relativas à prestação de serviços pela empresa MC ASSESSORIA E GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, integrante do mesmo grupo econômico), teriam alcançado conclusões divergentes.

A recorrente relata que o acórdão contestado entendeu que a criação da empresa MC ASSESSORIA teria se tratado de simulação idealizada pelo grupo econômico com a finalidade de reduzir indevidamente a carga tributária (a empresa seria, de fato, inexistente) e que, por isso, as despesas relacionadas ao pagamento de serviços contratados junto àquela pessoa jurídica não poderiam ser deduzidos, pela contribuinte tomadora dos serviços, do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A decisão paradigma, de maneira diversa, teria concluído que a constituição da MC ASSESSORIA tem propósito comercial lícito, legítimo e permitido por lei e caracteriza prática comumente empregada em grupos econômicos (central de serviços compartilhada).

Sendo assim, as despesas correspondentes aos serviços prestados por aquela pessoa jurídica constituiriam despesas regulares e necessárias das empresas contratantes, dedutíveis, portanto, dos resultados tributáveis.

Exibido o teor do recurso especial interposto pela contribuinte, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor do Acórdão n.º 1302-001.663, único paradigma indicado pela recorrente, encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet ([www.carf.economia.gov.br](http://www.carf.economia.gov.br)). No mesmo sítio, é possível constatar que a decisão paradigma não foi reformada até a data da interposição do recurso especial pela contribuinte, restando atendido, assim, o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta restou devidamente demonstrada pela contribuinte.

Embora o recurso especial tenha sido organizado como se houvesse a arguição de duas divergências jurisprudenciais (a respeito do inciso VII do art. 149 do CTN, em relação à existência ou não de simulação na criação da empresa MC ASSESSORIA, e também do art. 299 do RIR/1999, quanto à dedutibilidade ou não das despesas relativas aos serviços prestados por aquela empresa), o fato é que o dissenso aventado versa sobre uma única matéria: a dedutibilidade, tanto para a JACUÍPE VEÍCULOS LTDA (contribuinte dos presentes autos) quanto para NORAUTO VEÍCULOS LTDA (sujeito passivo que figura no acórdão paradigma), das despesas contabilizadas como pagamento de serviços prestados pela MC ASSESSORIA.

Como o recurso especial não defende a existência de divergência jurisprudencial a respeito da qualificação da multa de ofício (que foi mantida pela decisão recorrida), a discussão proposta pela recorrente a respeito da simulação ou não da existência da pessoa jurídica MC ASSESSORIA se dá apenas no escopo da consequente (in)dedutibilidade das despesas associadas à contratação desta empresa. Assim sendo, a controvérsia jurisprudencial defendida é única.

A existência de similitude fática entre os acórdãos contrapostos é incontroversa. Da análise do acórdão paradigma, é de fácil constatação que os autos de infração que deram origem àquele processo decorreram do mesmo procedimento fiscalizatório que culminou na autuação objeto dos presentes autos: as empresas JACUÍPE VEÍCULOS LTDA e NORAUTO VEÍCULOS LTDA pertencem ao mesmo grupo econômico e têm administradores em comum; ambos os processos tratam dos períodos de apuração de 2007 a 2009; as duas contribuintes eram tributadas pelo lucro real no período fiscalizado; as duas autuações trataram da indedutibilidade de despesas relacionadas à contratação de prestação de serviços junto à MC ASSESSORIA; as conclusões relatadas quanto ao disposto nos Termos de Verificação Fiscal são as mesmas.

Examinando contextos fáticos praticamente idênticos, os acórdãos efetivamente chegaram a conclusões divergentes. Enquanto a decisão recorrida considerou que a empresa MC ASSESSORIA não existia de fato, sendo fruto de simulação, e que, por isso, a contribuinte JACUÍPE VEÍCULOS LTDA não poderia deduzir as despesas decorrentes da prestação de serviços por aquela empresa, a decisão paradigma concluiu pela existência e pela regularidade da atuação da MC ASSESSORIA e pela consequente dedutibilidade das despesas de serviços prestados por ela.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, para que seja rediscutida a matéria “**dedutibilidade de despesas relativas à prestação de serviços pela empresa MC ASSESSORIA às demais empresas de seu grupo econômico**”.

(...)

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 4.738/4.754).  
Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

## Conhecimento

### Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso é tempestivo.

Passa-se à análise do cumprimento dos demais pressupostos, notadamente a caracterização da necessária divergência jurisprudencial.

De acordo com a ementa do Acórdão ora recorrido, *o artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por*

*cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.*

E das razões de decidir constantes do voto condutor extrai-se que:

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou "*Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.*" (fl. 1.126).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) **atue** (atos comissivos) para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis.

Como se percebe, o Colegiado *a quo* considerou incorreta a aplicação "automática" do artigo 135, III, do CTN a administradores, afastando a responsabilização pessoal por entender que a ausência de descrição individualizada da efetiva conduta dolosa que teria sido praticada por cada um dos diretores caracteriza deficiência de motivação que fulmina a sujeição passiva solidária.

O *primeiro paradigma* (Acórdão n.º **2301-004.532**), por sua vez, diz respeito a recurso voluntário interposto por pessoa física administradora da empresa lá autuada, mas cuja imputação da solidariedade foi motivada a partir da constatação de implementação de fraude na realocação de funcionários, como forma de evitar pagamentos de contribuições previdenciárias.

Nas palavras do voto condutor desse precedente:

(...)

De acordo com os autos, Dulcemar Baumgarten Busarello era administradora da Buzatex desde 03 de agosto de 2005, amparada por procuração da empresa, concedendo-lhe amplos poderes de gestão, fls. 89 e ss, sendo que em 25 de janeiro de 2006, passou a figurar no contrato social da Buzatex na condição de administradora da sociedade empresária Bidulce Participações Ltda, admitida na sociedade Buzatex naquela data, e, por meio da 3ª alteração contratual, de 12 de janeiro de 2006, fls. 27 e ss, foi formalmente conduzida à administração da Buzatex.

Em agosto de 2006 foi constituída a sociedade empresária Dujutex, cuja administração coube à sócia Dulcemar Baumgarten Busarello, conforme disposto no contrato social.

A fiscalização demonstrou que ambas as empresas eram, de fato, uma única sociedade administrada pela mesma pessoa, Dulcemar Baumgarten Busarelli, sendo que a Dujutex foi constituída somente para registrar formalmente a maior parte dos empregados da Buzatex, conforme trecho do relatório fiscal a seguir transcrito:

*A gestão administrativo-financeira da Buzatex e da firma vinculada era exercida pelos administradores do negócio Srs. Alexandre Busarello e Dulcemar Baumgarten Busarello. Seu empregado estava no contrato social da vinculada com 0,01% apenas como parte figurativa do processo, isto é, a sociedade possui um único comando, independentemente de onde estiveram registrados os trabalhadores.*

*Tudo era feito na sua administração: o atendimento, a compra, a venda, o expediente, a produção, o pagamento, a execução do serviço etc tem a marca BUZATEX e são realizados pelos administradores da sociedade. A Dujutex, na verdade, existiu para registrar a maior parte dos empregados da produção.*

*O objetivo do grupo era desenvolver a atividade com duas empresas paralelas, a do SIMPLES para registrar 75% dos trabalhadores e a outra para registrar os outros 25% e para o faturamento. De fato, a Dujutex não tinha patrimônio e capacidade operacionais necessários à realização de seu objetivo.*

*Trata-se de uma “simulação” quando comprovadamente uma empresa optante pelo SIMPLES não cumpre o seu objeto social; “desenvolve” suas atividades utilizando bens constantes no ativo permanente da empresa-mãe sem nenhum vínculo jurídico justificador dessa utilização; igualmente possui despesas operacionais referentes a pagamentos da manutenção desses bens; possui sócios comuns etc.*

*Este contexto tem revelado, via de regra, a prática adotada por muitas empresas que se utilizam do artifício da abertura de empresas do SIMPLES que abrigam o quadro funcional com objetivo de se elidirem da contribuição patronal sobre a folha de pagamento.*

*Reiteradamente essas empresas têm sido autuadas por se tratar não de elisão, mas de simulação com vistas à sonegação fiscal.*

*Os segurados trabalhavam para o mesmo patrão, os pagamentos eram feitos pela mesma pessoa, o dono de uma firma era o procurador e administrador da outra, o RH, o sistema de informação e o financeiro são os mesmos, enfim tudo era e é BUZATEX e atendia a todas as firmas, ou seja, era único. Prova disso foi a incorporação ocorrida em agosto de 2012 em que a Dujutex passou a ser a filial 000208 da empresa-mãe.*

*Todos os empregados trabalharam para o crescimento financeiro da Buzatex e o reconhecimento comercial de suas marcas DUDUKA, DDK, Duduca Baby e B Z X.*

*Em vez de abrir a filial, a empresa tratou de simular a constituição de nova pessoa jurídica (do SIMPLES NACIONAL) com a intenção de deixar de pagar as contribuições geradas sobre a folha de pagamento.*

Essas situações de fato não foram contestadas nos recursos das recorrentes, tornando-se, dessa forma, incontroversas.

A fiscalização imputou à administradora aqui citada, a responsabilidade tributária, com base no art. 124, I, do CTN, conforme trecho do relatório fiscal a seguir transcrito:

(...)

A imputação da responsabilidade tributária pessoalmente à administradora da Buzatex foi também enquadrada no art. 135, III, do CTN, em decorrência da constatação de ato fraudulento, consistente na formalização, na empresa Dujutex, dos contratos de trabalho dos empregados cujo vínculo jurídico, caracterizado pela pessoalidade e subordinação na prestação dos serviços, existia, de fato, em relação à Buzatex.

A caracterização do vínculo empregatício na Buzatex, levada a efeito pela fiscalização, em relação aos trabalhadores formalmente registrados na Dujutex, não foi contestada pelas recorrentes, tornando-se fato incontroverso, com exceção da caracterização do vínculo empregatício de Dulcemar Baumgarten, o que será apreciado adiante.

Convém mencionar que a fraude nas relações empregatícias é objetiva, decorrente da presença material dos requisitos da relação de emprego, conforme ficou assentado no voto proferido pelo Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, acórdão n.º 2402004.380, sessão de 04/11/2014, cujas razões de decidir, abaixo transcritas, adoto aqui:

*Diz-se objetiva a fraude nas relações empregatícias porque, ao contrário do que ocorre no direito civil, para a sua averiguação "(...) basta a presença material dos requisitos da relação de emprego, independentemente da roupagem jurídica conferida à prestação de serviços (parceria, arrendamento, prestação de serviços autônomos, cooperado, contrato de sociedade, estagiário, representação comercial autônoma, etc.), sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no animus fraudandi do empregador, bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular, citando-se, v.g, nesta última hipótese, a irrelevância dos termos de adesão às falsas cooperativas pelos trabalhadores com vistas a alcançar um posto de trabalho dentro de determinada empresa; a inscrição, e consequente prestação de serviços, como autônomo ou representante comercial, apesar da existência de um vínculo empregatício; a exigência de constituição de pessoa jurídica ("pejotização") pelo trabalhador para ingressar no emprego etc., posto que constituem instrumentos jurídicos insuficientes para afastar o contrato-realidade entre as partes" (artigo Fraudes nas Relações de Trabalho: Morfologia e Transcendência. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 36, 2010; pág. 170/171).*

*Com esse mesmo entendimento o doutrinador Américo Plá Rodrigues afirma que "(...) a existência de uma relação de trabalho depende, em consequência, não do que as partes tiverem pactuado, mas da situação real em que o trabalhador se ache colocado, porque [...] a aplicação do Direito do trabalho depende cada vez menos de uma relação jurídica subjetiva do que de uma situação objetiva, cuja existência é independente do ato que condiciona seu nascimento. Donde resulta errôneo pretender julgar a natureza de uma relação de acordo com o que as partes tiverem pactuado, uma vez que, se as estipulações consignadas no contrato não correspondem à realidade, carecerão de qualquer valor" (Apud DE LA CUEVA, Mario; Princípios de Direito do Trabalho; São Paulo; LTr, 2002, pág. 340) (g.n.).*

A ilicitude na contratação dos empregados através de empresa interposta (Dujutex) foi praticada com a intenção de sonegar tributos, considerando que a contratante não estava sujeita ao recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento, na condição de optante pelo regime diferenciado de tributação SIMPLES.

A imputação da autoria dos fatos aqui narrados, à mencionada administradora, decorre de sua condição de efetiva gestora das empresas envolvidas no período considerado no lançamento (anos de 2009 a 2012), conforme já citado neste voto.

Repare-se que nessa situação o julgado não aponta falhas na motivação da responsabilidade solidária, a qual restou mantida sob a premissa de que as partes teriam se valido de uma *fraude trabalhista*, fraude esta que, por ter sido considerada de natureza objetiva, ensejou a responsabilização *direta* da *efetiva gestora* da empresa.

Como se vê, a decisão tida como *primeiro paradigma* foi formulada em contexto fático que não guarda nenhuma semelhança com o presente, razão pela qual o descarto como hábil a demonstrar o necessário dissídio.

Quanto ao *segundo paradigma* (Acórdão n.º **1302-001.657**), o Colegiado assim manteve a inclusão de sócios-gerentes no polo passivo:

(...)

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

(...)

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

(...)

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

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)

Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Verifica-se desse julgado que a responsabilidade solidária foi mantida pelas circunstâncias fáticas daquele caso, quais sejam, apresentação de DIPJ zerada em um contexto de omissão de receitas pela contribuinte de cerca de R\$28milhões.

Ora, esses fatos não possuem nenhuma semelhança com o que estamos ora em análise, o que a meu ver também compromete a caracterização da divergência por falta de similitude fático-jurídica entre os acórdãos comparados.

Ainda que o julgado tenha transcrito o item 56 da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, item este que registra o entendimento segundo o qual *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*, a leitura integral do voto leva a concluir que a manutenção da solidariedade ocorreu, na verdade, não como reflexo direto da qualificação da multa propriamente dita, mas sim diante da prática reiterada de omitir receitas significativas, fato este considerado suficiente tanto para qualificar a multa quanto para manter a solidariedade.

Isso fica claro na seguinte passagem do voto, que novamente trago à baila:

**Tais fatos**, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como **também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.** (grifei).

Diante, então, de *paradigmas* que não guardam semelhança fática com a presente discussão, impedindo a caracterização da divergência jurisprudencial, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

#### Recurso Especial da contribuinte

O recurso é tempestivo.

E ao contrário do que alega a parte recorrida, a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência da decisão ora recorrida com a decisão proferida no Acórdão nº **1302-001-663**.

Ressalte-se que esse julgado *paradigma* foi proferido diante da mesma situação fática, tendo analisado a glosa que originou o presente lançamento no âmbito de autuação emitida contra outra empresa do mesmo grupo econômico (Norauto Veículos Ltda.), que também efetuou pagamentos por serviços provenientes da MC ASSESSORIA.

Ou seja, diante de contextos fáticos iguais, os acórdãos ora comparados chegaram a conclusões divergentes: enquanto a decisão recorrida se manifestou de forma favorável à glosa, por ter considerado que a empresa MC ASSESSORIA de fato simulou serviços, o *paradigma* afastou a glosa por concluir que a alegada simulação não teria sido comprovada pelo fisco.

Dessa forma, conheço do Recurso Especial da contribuinte.

#### **Mérito**

O mérito da presente discussão é de pleno conhecimento do presente Julgador, que foi Relator dos votos vencedores relativos a três outras autuações emitidas em face das demais empresas do grupo que se valeram da estrutura em análise. Tratam-se dos Acórdãos **1201-002.249** (Norauto Caminhões Ltda.), **1201-002.250** (TV Subae Ltda.) e **1201-002.287** (Morena Veículos Ltda.), nos quais o Colegiado, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de 150% para 75%, e afastar os responsáveis solidários do polo passivo das demandas.

#### Da glosa de despesas

Especificamente quanto à glosa, naquelas ocasiões prevaleceu o entendimento de que os pagamentos a MC devem ser considerados indedutíveis à luz do artigo 299 do RIR/99, mais precisamente pela falta de comprovação, tendo sido afastada a alegada simulação.

Nesse sentido foi o voto proferido nos dois primeiros acórdãos citados acima (1201-002.249 e 1201-002.250), *in verbis*:

(...)

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado.

Em que pesem os argumentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para, respeitosamente, divergir de seu voto no que diz respeito à caracterização de simulação, bem como à imputação de responsabilidade solidária ao Recorrente Sr. Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente).

De acordo com a acusação fiscal, a prestação dos serviços objeto de rateio de despesas administrativas, que corretamente ensejou a glosa por falta de comprovação adequada, teria sido, na verdade, criada artificialmente por meio de uso de estrutura simulada.

Mais precisamente, entenderam a autoridade fiscal autuante, a DRJ e o voto vencido, que a empresa prestadora de serviços não existiria de fato. Teria sido simulada dentro do grupo econômico, essencialmente porque não possuiria estrutura física adequada, não teria custos próprios senão de pessoal transferido de outras empresas do grupo, possui sede em endereço semelhante ao de outra pessoa jurídica vinculada, compartilha o uso de determinados funcionários, tem identidade de administradores e prestaria serviços de forma exclusiva a empresas ligadas.

Com base nesses *indícios*, concluíram que houve artificialismo, ou melhor, simulação na prestação dos serviços por parte da MC Assessoria, o que ensejou, além da glosa das despesas, a qualificação da multa de ofício (de 75% para 150%) e a responsabilização solidária dos dirigentes.

Não concordo, entretanto, com esse racional. Senão, vejamos:

### **Simulação**

Em primeiro lugar, vale assinalar que restou demonstrado que MC Assessoria tem como objeto social a gestão e assessoria empresarial, tendo sido constituída justamente para prestar serviços administrativos em geral (contabilidade, informática, escritório etc.), *backoffice* e central de compras às demais empresas do Grupo MC, sem prejuízo de prestar serviços também a terceiros.

Em face da necessidade de centralizar gerencialmente as *atividades meio*, até então exercidas de forma diversificada e sem controle de gestão rigoroso nas 22 empresas do grupo e também mediante "terceirização", foi decidido, na linha do que adota o mercado, concentrar tais atividades em uma única empresa do grupo, unificando, assim, não somente a gestão, mas também os padrões de qualidade e sem perder de vista a potencial otimização de custos operacionais e tributários.

Os documentos contábeis da MC Assessoria, os negócios por ela celebrados, a relação de fornecedores e clientes e o laudo apresentado na defesa, segundo penso, ratificam não só a existência da empresa, mas principalmente sua atuação ativa no mercado, ainda que domiciliada em sala no mesmo endereço e local de outra empresa vinculada.

O compartilhamento de custos dentro de um mesmo grupo, na verdade, constitui prática permitida e usual, não havendo qualquer problema quanto à sua adoção.

Também a cessão do espaço, dentro de uma segregação clara de atividade e função, não desqualifica a existência da pessoa jurídica.

Ressalta-se que a transferência ou alocação de funcionários para iniciar a operação é natural. A partir do momento que atividades não preponderantes passam a ser concentradas como atividades fim em pessoa jurídica autônoma, é decorrência lógica a reestruturação do quadro de funcionários.

Também o compartilhamento de uso de um ou mais funcionários ou equipe para cumprir algo pontual ou tarefa específica não constitui indício contundente ou prova de abuso ou simulação.

Pelo contrário, nesse caso concreto, restou demonstrado que a própria MC Assessoria teve um crescimento na folha em todos os anos e evolução de faturamento no período objeto dos Autos.

A contratação de funcionários ocorria mediante anúncios diretos em seu nome. Havia controle de ponto, cartão, e-mails próprios que atestam haver uma estrutura organizada própria.

Ao contrário do que sustenta a decisão de piso, a contabilidade indica não só gastos com pessoal, mas outras despesas que estão em consonância ao objeto social explorado.



Há registro de receitas auferidas pela MC por serviços prestados a clientes independentes, isto é, empresas fora do grupo MC.

A MC Assessoria possui ativos próprios, tendo sido, aliás, contratada por instituições financeiras para atuar como correspondente financeiro, atividade esta sujeita a controle rigoroso e que pressupõe pessoalidade da parte.

Outro fato que chama atenção é o de que a Recorrente anexou na defesa laudo contábil (fls. 2.811/2.875) que detalha as atividades da empresa MC Assessoria, analisa a quantidade e função dos funcionários ao longo dos anos e identifica toda a mutação patrimonial da empresa no período.

Esse documento, do qual não há notícias de que tenha sido de fato apreciado, somado aos demais elementos probatórios trazidos pela Recorrente na sua defesa, comprova que a dita empresa simulada (MC Assessoria) não apenas desempenhava funções compatíveis àquelas demonstradas nos Contratos firmados com as empresas do grupo, como também manteve relação comercial com outras empresas, adquiriu materiais compatíveis a estas atividades e remunerou funcionários assim alocados.

Nesse contexto, penso que os "indícios" trazidos na peça acusatória não se sustentam diante das provas juntadas pelo Recorrente acerca da existência e operação na MC Assessoria.

Ora, não é porque as partes não lograram êxito na comprovação da composição dos valores e dos critérios objetivos efetivos do rateio que a operação é simulada.

A falta de comprovação do dispêndio, na hipótese como esta, é passível de glosa nos termos do artigo 299 do RIR/99, mas daí a afirmar que a prestação dos serviços foi simulada por ser a MC mera *empresa de papel* entendo existir um abismo.

E nem se diga que o ordenamento jurídico vigente permite ao fisco desqualificar atos em razão exclusivamente de economia tributária. Esta tese não tem amparo e, inclusive, foi afastada com a rejeição do artigo 14 da Medida Provisória n. 66/20021, que não possui eficácia em razão de sua não conversão em lei.

Feitas essas considerações, afastado a caracterização de simulação.

Esses argumentos foram reiterados e complementados quando da relatoria do voto vencedor do Acórdão nº 1201-002.287, o qual reproduzo a seguir:

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado.

Em que pesem os argumentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para, respeitosamente, divergir de seu voto apenas no que diz respeito à glosa dos dispêndios, afinal entendo que o critério de rateio de despesas que teria norteado as cobranças mensais dos serviços não restou devidamente comprovado pelo contribuinte.

Relata o voto do I. Relator, no tópico *VI Dedutibilidade das Despesas*, ponto de divergência, que:

*Ressalva-se que não existiu questionamento sobre a efetiva prestação de serviços, necessária e usual, nem do seu pagamento para MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda.. Limita-se a discordância quanto ao valor do serviço contratado, presumindo um sobrefaturamento, que aumentaria a dedutibilidade das despesas para as contratantes, submetidas ao lucro real, constituindo uma estrutura societária artificial com único propósito de obter vantagem tributária indevida.*

Após tecer comentários sobre a legitimidade da estrutura da prestadora de serviços MC, mas não propriamente do controle e critério para definição dos valores faturados, o voto ora vencido teceu as seguintes considerações:

*Divergindo da exposição do Termo de Verificação Fiscal, não vislumbro que tais percentuais caracterizariam um sobrefaturamento, ilicitamente, aumentando as despesas dedutíveis da Recorrente, exigindo outras diligências para validar essa presunção de simulação no negócio jurídico firmado com a MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. Os percentuais acima são compatíveis com as despesas administrativas de qualquer*

*sociedade, principalmente, considerando as "Central de Serviços Compartilhados" e "Central de Compras" relatada pela Recorrente, ratificada pelo opinativo da Ernst & Young. [...]*

*A concentração dos serviços administrativos em uma pessoa jurídica do mesmo grupo econômico é uma alternativa conhecida para redução do custo operacional e aumento da eficiência, não evidenciando reorganização societária artificial, com interesse único no ganho tributário e ausência de propósito negocial.*

E arremata:

*Entendo pela dedutibilidade das despesas administrativas, oriundas da prestação de serviços contratado da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., eis que necessárias e usuais às atividades da Recorrente, consoante o artigo 299 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR Decreto nº 3.000/1999), não havendo prova em contrário de sobrefaturamento ou pretensa distribuição disfarça de lucros.*

De fato, não há que se falar em simulação da empresa prestadora de serviços MC. E também é possível e usual a prestação de serviços compartilhados no bojo de um mesmo grupo econômico. Mas daí a afirmar que a prestação dos serviços teria sido confirmada em tese, entendo existir uma grande distância.

A glosa não decorre apenas da suposta simulação, mas, antes disso, da não comprovação das despesas faturadas e que seriam manipuladas pela MS Assessoria em favor de um grupo mais amplo.

Questiona-se, nesse ponto, não a estrutura operacional da MC propriamente dita isto foi afastado junto com a simulação mas sim a ausência de comprovação dos critérios que teriam norteado a atribuição dos valores que geraram as deduções das despesas nas empresas participantes dos "gastos compartilhados".

Com efeito, de acordo com o artigo 299, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e necessárias as despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Não basta justificar somente a necessidade do gasto. Para que a despesa seja dedutível, é imprescindível a sua comprovação, isto é, a despesa dedutível deve possuir suporte em elementos probatórios convincentes da operação que lhe deu causa, notadamente no caso de contratos de rateio de despesas (cost sharing) e/ou de prestação de serviços.

Nesse sentido é a jurisprudência administrativa. Veja, a título ilustrativo, as ementas de alguns julgados:

(...)

Nessa linha de raciocínio, não basta, para comprovar uma prestação de serviços rateados, apresentar um contrato amplo, que abrange dezenas de atividades, mas que são controlados exclusivamente por meio de notas fiscais e planilhas genéricas (fls. 528/532 e 533/639), ainda mais no bojo de uma reestruturação para alocação de gastos comuns e compartilhados com empresas do mesmo grupo.

Ora, a simples apresentação de planilhas e faturas que não permitem averiguar os componentes do montante faturado, sua natureza e como foi quantificado não é suficiente para comprovar o serviço tido por contratado.

Frisa-se que as notas fiscais emitidas pela prestadora para as contratantes (dentre elas a Recorrente), além de não discriminarem os serviços desenvolvidos, contendo apenas indicação genérica, também não permitem compreender o que de fato foi executado.

Não é possível fazer uma relação entre as tarefas realizadas, o item do contrato e formação dos preços finais mensais, impedindo a análise do que foi exatamente faturado e como houve a formação da despesa para cada uma das empresas tomadoras.

De se registrar, aqui, que a Recorrente não faz menção a qualquer memoriais de cálculos, relatórios de horas gastas, *time sheet* ou materiais utilizados ou consumidos que atestem a efetividade da prestação dos serviços, apresentando apenas um contrato e

notas genéricas desprovidos de articulação lógica ou correlação e que não provam os montantes contidos nas notas fiscais que levaram a glosa.

Dessa forma, abro divergência para manter a glosa de despesas.

Diante dessas considerações, que reitero e adoto como razões de decidir, mas que não foram os argumentos determinantes pela maioria do Colegiado, argumentos estes que serão expostos na declaração de voto infra, entendo que o Acórdão recorrido, ao concluir pela manutenção da glosa, não deve ser reformado.

### Da responsabilidade solidária

Quanto à responsabilidade solidária, esta foi afastada nos seguintes termos (cf. Acórdãos 1201-002.249 - Norauto Caminhões Ltda. e 1201-002.250 - TV Subae Ltda.):

#### **Responsabilidade solidária**

Finalmente, cumpre observar que a motivação para a qualificação da solidariedade da pessoa física Sr. Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente e minoritário) restringiu-se ao fato dele ter figurado como sócio administrador.

E como fundamento legal, invocou a autoridade responsável pelo lançamento o artigo 135, III, do CTN, *verbis*:

Dispõe o artigo 135 do CTN:

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

*I - as pessoas referidas no artigo anterior;*

*II - os mandatários, prepostos e empregados;*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Os pressupostos previstos no *caput* do artigo 135 prática de ato com excesso de poder ou infração de lei ou contrato social não foi objeto de nenhum comentário pela fiscalização na imputação da solidariedade.

Ora, se foi o uso indevido ou abusivo do cargo ou função de sócio a causa da caracterização da responsabilidade solidária, deveria a autoridade ao menos ter apontado e motivado qual ato teria sido este, como foi praticado, qual a finalidade, seus efeitos etc, mas nada disso foi feito.

O TVF deveria, para valer sua tese de incidência do artigo 135, III, ter demonstrado em que medida o sócio representante agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de gestor.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela motive adequadamente o Auto, bem como demonstre a participação direta e consciente daquele que detém poder de representação na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no modo automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados com dolo pela pessoa qualificada como responsável.

A mera qualificação de sócio administrador jamais poderia ensejar responsabilidade pessoal ou solidária, ainda mais nesse caso concreto, no qual a simulação restou afastada.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ, por meio da súmula 430, que *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*

Esse entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543C do CPC (*sistemática de recursos repetitivos*), cuja ementa foi assim redigida:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. [...]*

*2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ªSeção, DJ de 28.02.2005).[...]*” (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

A jurisprudência, contudo, firmou-se no sentido de que o não pagamento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para que seus representantes se tornem responsáveis pelos débitos fiscais.

Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa autuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a responsabilidade pessoal.

Não há dúvidas de que o Recorrente (solidário) exerce um cargo de administração, afinal é sócio assim qualificada, mas isso não significa dizer que ele tenha participado dolosamente de operação para lesar o fisco.

Diante dessas considerações, e na linha dos precedentes jurisprudenciais mencionados, afasto a imputação da responsabilidade solidária de Florisberto Ferreira de Cerqueira.

Nota-se, assim, que a solidariedade já foi afastada pelo presente Julgador nesses *casos análogos* na mesma linha de raciocínio da decisão ora recorrida, entendimento este que ora reitero.

Especificamente quanto à interpretação conferida na Nota Conjunta PGFN/RFB GT nº 1, de 17 de dezembro de 2010, no sentido de *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*, entendo tratar-se, na verdade, de uma tentativa de criação de nova hipótese de solidariedade, mas que não se sustenta diante do princípio da legalidade.

### **Conclusão**

Diante do exposto, nego provimento aos recursos especiais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Fl. 21 do Acórdão n.º 9101-005.502 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10530.728127/2012-02

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso fazendário, bem como na negativa de seu provimento. A maioria do Colegiado concluiu que o recurso especial da PGFN deveria ser conhecido e a maioria qualificada decidiu dar-lhe provimento para restabelecer a responsabilidade tributária de Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira.

Os responsáveis tributários alegam em contrarrazões que os paradigmas *nada têm que ver com a lide em pauta, tanto nos fatos como nas provas acarreadas*, dado nestes autos inexistir a descrição de qualquer *conduta que pudesse ser enquadrada como “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei”*, nos moldes do art. 135, III do CTN. Destacam a *vinculação do feito às provas dos autos e a impossibilidade de revisão do conteúdo fático da lide, que é distinto daqueles dos paradigmas arrolados*. Observam que há *grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial*, especialmente porque a PGFN não teve acesso aos autos de infração que resultaram nos paradigmas, e neles *a descrição da conduta supostamente fraudulenta dos contribuintes está consignada na peça de autuação e não no acórdão de julgamento*.

Apontam ausência de similitude fática em relação aos acórdãos 2301-004.532 e 1302-001.657, o primeiro referente ao “Caso Buzatex”, citado pelos responsáveis como dessemelhante em relação ao presente caso, visto que nele a imputação teria sido dirigida apenas a um dos administradores da autuada, cujos atos de gestão foram devidamente demonstrados nos autos, enquanto no caso presente *a responsabilidade solidária foi imputada a todos os sócios da empresa autuada e sem qualquer individualização e comprovação da conduta ilícita supostamente praticada por cada um*, conforme excertos que reproduzem.

Para demonstrar o dissídio jurisprudencial, a PGFN destaca, nos paradigmas, a existência de conduta fraudulenta que induz à qualificação da penalidade e a consequente imputação, e manutenção, da responsabilidade tributária do administrador em tais circunstâncias. Dessa forma, alinha os casos comparados sob a premissa de que *todos tratam da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124 e/ou do art. 135, do CTN, de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, sendo que nos paradigmas os elementos probatórios são, apenas, *as provas das infrações descritas no Auto de Infração e praticadas pela pessoa jurídica autuada*, ao passo que neste caso, embora demonstrada *infração à legislação tributária praticada mediante fraude/ dolo/ sonegação/ simulação/ conluio*, com manutenção da *qualificação da multa de ofício*, a responsabilidade tributária dos administradores foi excluída.

O voto condutor do acórdão recorrido, de lavra da Conselheira Lívia De Carli Germano, está pautado nas seguintes premissas:

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou *“Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da*

*ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável." (fl. 1.126).*

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" (comissivos) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) atue para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Neste sentido, oriento meu voto para dar provimento aos recursos voluntários dos imputados responsáveis.

No paradigma nº 2301-004.532 está consignado no voto condutor do julgado que:

A imputação da autoria dos fatos aqui narrados, à mencionada administradora, decorre de sua condição de efetiva gestora das empresas envolvidas no período considerado no lançamento (anos de 2009 a 2012), conforme já citado neste voto.

Portanto, foram demonstrados, nos autos, os pressupostos da responsabilidade pessoal, decorrente de atos praticados por Dulcemar Baumgarten Busarello, em nome do contribuinte Buzatex, com infração à lei e com excesso de suas atribuições de gestão, e restou configurada materialmente a prática dolosa de ato ilícito, o que a torna responsável pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes desses atos.

A referida “condição de efetiva gestora das empresas envolvidas” e aos “atos praticados por Dulcemar Baumgarten Busarello” guardam relação com a anterior descrição da acusação fiscal, nos seguintes termos do mesmo voto:

De acordo com os autos, Dulcemar Baumgarten Busarello era administradora da Buzatex desde 03 de agosto de 2005, amparada por procuração da empresa, concedendo-lhe amplos poderes de gestão, fls. 89 e ss, sendo que em 25 de janeiro de 2006, passou a figurar no contrato social da Buzatex na condição de administradora da sociedade empresária Bidulce Participações Ltda, admitida na sociedade Buzatex naquela data, e, por meio da 3ª alteração contratual, de 12 de janeiro de 2006, fls. 27 e ss, foi formalmente conduzida à administração da Buzatex.

Em agosto de 2006 foi constituída a sociedade empresária Dujutex, cuja administração coube à sócia Dulcemar Baumgarten Busarello, conforme disposto no contrato social.

A fiscalização demonstrou que ambas as empresas eram, de fato, uma única sociedade administrada pela mesma pessoa, Dulcemar Baumgarten Busarelli, sendo que a Dujutex foi constituída somente para registrar formalmente a maior parte dos empregados da Buzatex, conforme trecho do relatório fiscal a seguir transcrito:

*A gestão administrativo-financeira da Buzatex e da firma vinculada era exercida pelos administradores do negócio Srs. Alexandre Busarello e Dulcemar Baumgarten Busarello. Seu empregado estava no contrato social da vinculada com 0,01% apenas como parte figurativa do processo, isto é, a sociedade possui um único comando, independentemente de onde estiveram registrados os trabalhadores.*

*Tudo era feito na sua administração: o atendimento, a compra, a venda, o expediente, a produção, o pagamento, a execução do serviço etc tem a marca BUZATEX e são realizados pelos administradores da sociedade. A Dujutex, na verdade, existiu para registrar a maior parte dos empregados da produção.*

*O objetivo do grupo era desenvolver a atividade com duas empresas paralelas, a do SIMPLES para registrar 75% dos trabalhadores e a outra para registrar os outros 25% e para o faturamento. De fato, a Dujutex não tinha patrimônio e capacidade operacionais necessários à realização de seu objetivo.*

*Trata-se de uma “simulação” quando comprovadamente uma empresa optante pelo SIMPLES não cumpre o seu objeto social; “desenvolve” suas atividades utilizando bens constantes no ativo permanente da empresa-mãe sem nenhum vínculo jurídico justificador dessa utilização; igualmente possui despesas operacionais referentes a pagamentos da manutenção desses bens; possui sócios comuns etc.*

*Este contexto tem revelado, via de regra, a prática adotada por muitas empresas que se utilizam do artifício da abertura de empresas do SIMPLES que abrigam o quadro funcional com objetivo de se elidirem da contribuição patronal sobre a folha de pagamento.*

*Reiteradamente essas empresas têm sido autuadas por se tratar não de elisão, mas de simulação com vistas à sonegação fiscal.*

*Os segurados trabalhavam para o mesmo patrão, os pagamentos eram feitos pela mesma pessoa, o dono de uma firma era o procurador e administrador da outra, o RH, o sistema de informação e o financeiro são os mesmos, enfim tudo era e é BUZATEX e atendia a todas as firmas, ou seja, era único. Prova disso foi a incorporação ocorrida em agosto de 2012 em que a Dujutex passou a ser a filial 0002-08 da empresa-mãe.*

*Todos os empregados trabalharam para o crescimento financeiro da Buzatex e o reconhecimento comercial de suas marcas DUDUKA, DDK, Duduca Baby e B Z X.*

*Em vez de abrir a filial, a empresa tratou de simular a constituição de nova pessoa jurídica (do SIMPLES NACIONAL) com a intenção de deixar de pagar as contribuições geradas sobre a folha de pagamento.*

Essas situações de fato não foram contestadas nos recursos das recorrentes, tornando-se, dessa forma, incontroversas.

Assim, têm razão os responsáveis quando apontam a existência de dessemelhança entre referido paradigma e o acórdão recorrido, porque a manutenção da imputação de responsabilidade em face de demonstração de “efetiva gestão”, precedida de acusação em face da figura de uma única administradora, imputando-lhe as ações que resultaram na fraude constatada, não apresenta similitude fática com o recorrido, cuja acusação foi classificada como carente de descrição das *condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou a conduta fraudulenta.*

O segundo paradigma, porém, não traz qualquer especificação acerca da conduta dos sujeitos passivos cuja responsabilidade tributária foi mantida. Do relatório do paradigma nº 1302-001.657 consta, apenas, que:

Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 959/979, através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 4.017.848,49, incluídos juros de mora e multa proporcional de 150%.

2. De acordo com o auto de infração e com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.021/1.032), o lançamento, que se reporta aos anos-calendário 2008 e 2009, decorreu

da omissão de receitas em face de i) depósitos bancários de origem não comprovada e ii) não escrituração e não declaração de receitas de serviços prestados. O lucro foi arbitrado ante a não apresentação dos livros contábeis e fiscais.

3. Em consequência da omissão de receitas, foram lavrados os autos de infração reflexos concernentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 980/1.001), no valor de R\$ 1.086.927,95, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 1.002/1.010), no valor de R\$ 658.856,45, e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 1.011/1.019), no valor de R\$ 133.841,89. O crédito tributário total importa em R\$ 5.897.474,76, conforme demonstrativo consolidado de fl. 2.

4. Foi efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, constituindo o Processo n.º 10882.724088/2012/76.

5. Lavraram-se Termos de Sujeição Passiva Solidária para inclusão, no pólo passivo da obrigação, de Francisco Ferreira da Silva Neto e Rafael Rodrigues de Souza Neto, sócios administradores da empresa (fls. 1.044/1.047 e 1.048/1.051).

E o seu voto condutor valida a imputação de responsabilidade aos sócios-gerentes em razão, apenas, das circunstâncias que justificaram a qualificação da penalidade. Veja-se:

Os sócios-gerentes foram incluídos no pólo passivo com fulcro no art. 135, III, do CTN, que dispõe:

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

(...)

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Conforme consta nos autos, o sujeito passivo apresentou DIPJs zeradas relativas aos anos-calendário 2008 e 2009, não obstante haver auferido receita de prestação de serviços no valor de R\$ 12.847.259,42, além da existência de depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 16.238.602,59. Acresce que a contribuinte apresentou notas fiscais à fiscalização cujos valores eram 75% inferiores aos das notas fiscais de mesma numeração em poder dos seus clientes.

Tais fatos, caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, justificaram a exasperação da multa no percentual de 150%, como também justificam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica, dado que presentes as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN.

Por pertinentes ao tema, vale transcrever os seguintes fragmentos da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010:

(...)

VII – Art. 135 do CTN (...)

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, (...) não há dúvida tratar-se

De responsabilidade solidária.

(...)

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

(...)

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

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (g.n.)



Por conseguinte, deve ser mantida a responsabilização dos sócios na forma dos autos.

Quando o Conselheiro Relator do paradigma relata os fatos que conduzem à qualificação da penalidade e conclui que eles são *caracterizadores da conduta dolosa prevista nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964*, assim afirma o cabimento da *exasperação da multa no percentual de 150%* e da *responsabilização dos administradores da pessoa jurídica*, sem o acréscimo de qualquer outra circunstância que não as exigidas para qualificação da penalidade, e que, assim, configurariam *as circunstâncias previstas no art. 135 do CTN*. A reprodução subsequente da Nota Conjunta PGFN/RFB GT Responsabilidade Tributária n.º 1, de 17 de dezembro de 2010 confirma esta constatação, mormente na parte em que nela está mencionado que *se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador*.

Assim, este segundo paradigma é apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial suscitado e que, localizado em plano anterior à verificação da conduta específica dos responsáveis, não é afetado pela alegada *grande diferença entre os conteúdos do presente PAF e daqueles elencados como pressupostos de divergência jurisprudencial*.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN em face do paradigma n.º 1302-001.657.

No mérito, a PGFN defende o restabelecimento dos responsáveis tributários no polo passivo da exigência, dado o acórdão recorrido reconhecer *a ocorrência de graves ilícitos dolosos, suficientes para a manutenção da multa de ofício qualificada*. Entende desnecessária a demandada demonstração de *forma clara e precisa da participação efetiva, exclusiva e dolosa do sujeito passivo solidário no sentido de agir pessoalmente para a prática das condutas elencadas no relatório fiscal*. A responsabilização de *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, na hipótese de manutenção da qualificação da penalidade, não dependeria de *descrição dos ilícitos práticos especificamente e/ou de forma direta pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*, ou de *prova específica relacionada a eles*.

Os responsáveis tributários Florisberto Ferreira de Cerqueira e Modezil Ferreira de Cerqueira afirmam que a PGFN *nada faz além de insistir que a responsabilidade solidária seja imputada por mera presunção, ou seja, pela simples condição de figurarem as pessoas físicas no quadro societário da Autuada, envergando tese de responsabilidade ilimitada dos sócios por débito tributário, que é incompatível com nosso ordenamento jurídico*. Defendem que a responsabilidade pessoal demanda *demonstração, com provas e documentos idôneos, de que os fatos supostamente ilícitos tenham sido praticados pela imputada pessoa, com intuito fraudulento (dolo)*, consoante manifestação do Superior Tribunal de Justiça em redirecionamento da execução fiscal. Entendem que a pretensão da PGFN *implica derrogar, por vias oblíquas, o regime legal, que é de responsabilidade limitada*, e observam que o recorrido Modezil Ferreira de Cerqueira, há anos *sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e impedem que exerça uma atividade profissional*, está *subtraído de sua plena capacidade civil* e é representando por seu filho, designado judicialmente seu curador.

O voto condutor do acórdão recorrido expressa as seguintes premissas:

[...]

Também a qualificação da multa foi acertada, na medida em que houve conluio entre as empresas do grupo para a criação da situação artificial apontada pela fiscalização.

É dizer, tendo a fiscalização apurado que houve conluio entre empresas de um mesmo grupo para a criação, apenas no papel, de empresa optante pelo regime de lucro presumido, para faturar serviços exclusivamente para empresas do grupo sujeitas à tributação no regime de lucro real, resultando essencialmente na majoração das despesas deduzidas por estas últimas, sem qualquer alteração material na realização de tais atividades, resta caracterizada a hipótese de exasperação da multa prevista nos artigos 44 da Lei 9.430/1996 e 73 da Lei 4.502/1964.

[...]

Quanto aos responsáveis, entendo que o recurso voluntário deve ser provido.

Isso porque o Termo de Sujeição Passiva Solidária não descreve condutas individuais, trazendo apenas a responsabilidade em razão de os imputados responsáveis serem diretores da contribuinte que praticou "*Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jacuípe Veículos Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.*" (fl. 1.126).

Ora, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de "atos praticados" (comissivos) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que "presenta" a pessoa jurídica (Pontes de Miranda) atue para além de suas atribuições contratuais/estatutárias ou legais. Ou seja, para a configuração de tal responsabilidade, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente, no que o auto de infração em questão foi falho.

Embora analisando todo o contexto dos fatos até se possa cogitar que as pessoas físicas apontadas como responsáveis tinham conhecimento dos fatos, tal circunstância não consta expressamente da imputação fiscal, não sendo possível admitir a responsabilização de pessoas físicas com base em mera suposição.

Importa ter em conta, porém, que o Termo de Sujeição Passiva Solidária às e-fls. e-fls. 1114/1127) traz as seguintes considerações:

[...]

Em face da constatação de elevadas despesas contabilizadas a partir do ano-calendário 2007, buscou-se aprofundar o estudo sobre a natureza destas chegando-se aos seguintes resultados.

De acordo com Contrato de Constituição da Sociedade, observou-se que a Jacuípe Veículos foi constituída em 25 de outubro de 1976, cuja composição societária era a seguinte:

[...]

Ainda de acordo com a cláusula 7ª da citada alteração contratual, a sociedade era administrada pelos Srs. Florisberto Ferreira de Cerqueira e Modezil Ferreira de Cerqueira, com as funções respectivas de Diretor Presidente e Diretor Superintendente.

Observa-se que a 24ª alteração do Contrato Social, datada de 05 de novembro de 2004, é a última com impactos nesta Auditoria (2007 a 2009), mormente, a 25ª alteração do Contrato Social, datada de 09 de março de 2010, ser posterior ao período auditado.

Analisando-se a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. percebeu-se que a mesma, fora constituída em 12 de janeiro de 2007, com o seguinte quadro societário.:

[...]

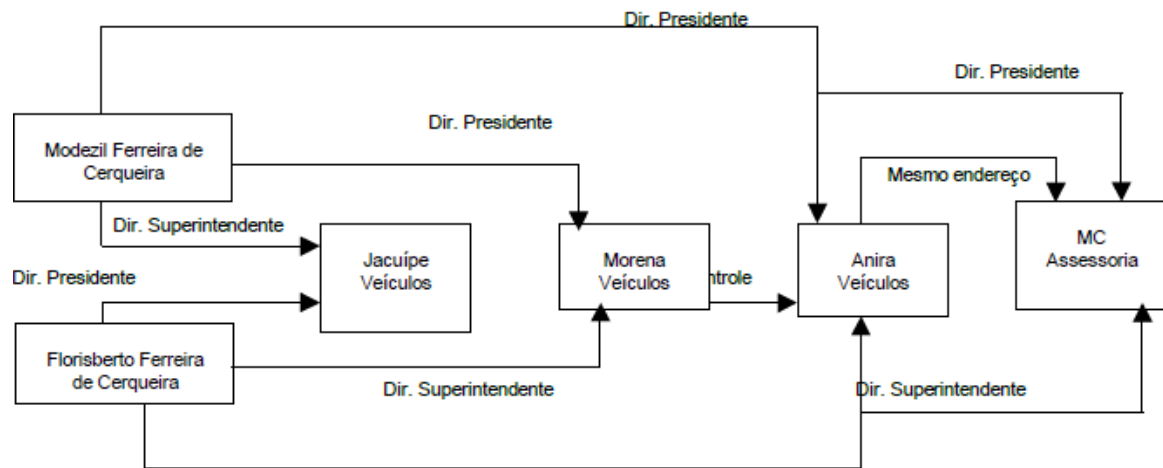
Em 10 de julho de 2007, de acordo com 1ª Alteração do Contrato Social da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, os sócios acima citados cederam suas quotas para as seguintes pessoas físicas:

[...]

Resta claro que o controle/gestão das empresas, Jacuípe Veículos Ltda e MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, no período compreendido por esta Auditoria, é exercido pelos Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira com as funções respectivas de Diretor Presidente e Diretor Superintendente.

[...]

Conclui-se, portanto, que os sócios que controlam a empresa Morena Veículos Ltda, gerem os negócios da Anira Veículos Ltda e da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, bem como, administram a Jacuípe Veículos, através dos diretores Florisberto Ferreira de Cerqueira e Modezil Ferreira de Cerqueira, restando latente, que se trata de um grupo econômico. Abaixo, demonstra-se a situação de forma resumida.



Conforme já mencionado a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda presta serviços de assessoria a Jacuípe Veículos, todavia, intimada para apresentar os relatórios de atividades referentes aos citados serviços não o fez de forma satisfatória. Observa-se ainda que as notas fiscais da referida prestação trazem em seu corpo designação genérica para os serviços prestados. Isto, *per se*, já é suficiente para a glosa das referidas despesas, todavia buscou-se aprofundar a questão.

[...]

Da análise dos diversos fatos e vastos indícios concluiu-se que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, não existe de fato, sendo mera ficção jurídica, cujo objetivo é aumentar despesas em empresas optantes pelo lucro real, reduzindo assim a carga tributária, em contrapartida de receitas, com alta margem de lucro, em empresa tributada pelo lucro presumido, elevando assim a distribuição de Lucros/Dividendos.

Não se pode olvidar que o contribuinte simulou a prestação dos referidos serviços, criando despesas não comprovadas/existentes, cumprindo as formalidades legais, com objetivo claro de redução da carga tributária e maximização da distribuição dos lucros e dividendos. Neste caso, observa-se claramente que substância e forma das operações, como foram realizadas, não se coadunam.

Conclui-se que o negócio realizado aparentemente, ou, simulado, não subsistirá, ou seja, a prestação dos serviços realizados pela MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, de

fato não ocorreu, conseqüentemente, impõe-se à glosa das despesas respectivas contabilizadas pela Jacuípe Veículos.

Esta conduta intencional de criar operações sem qualquer substância econômica ou propósito negocial, a não ser o de elidir tributos, aumentou as despesas operacionais da Jubiabá Veículos .Ltda, reduzindo sensivelmente o valor tributo a recolher, mediante comportamento doloso, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias: materiais, bem como alteração das características fundamentais do fato gerador, qual seja, o lucro tributável.

Os artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, tratam da sonegação, fraude e conluio que consoante arrazoado elaborado neste item e. em todo o trabalho fiscal realizado se encaixa com perfeição na conduta materializada.

No âmbito da responsabilidade solidária, observou-se que a cláusula 14ª da consolidação contratual do contribuinte, datada de 05 de novembro de 2004, dispõe que a sociedade será gerida por uma Diretoria composta de 02 (dois) Quotistas, denominados "Diretores", sendo 01 (um) Diretor Presidente e 01 (um) Diretor Superintendente, eleitos pela Reunião de Quotistas, para um mandato de 2 (dois) anos, permitida a reeleição.

A cláusula 17ª da consolidação supra, dispõe que compete à Diretoria cumprir e fazer cumprir as cláusulas e condições deste contrato, com poderes legais para garantir o regular funcionamento da sociedade, investidos de mais os seguintes:.

- (a) Manter, sob sua guarda e responsabilidade, todos os títulos e valores mobiliários da
- (b) Decidir sobre a celebração de contratos, convênios, acordos, empréstimos e financiamentos do interesse da sociedade;
- (c) Decidir sobre aquisição, locação, alienação, oneração ou gravame de bens imóveis;
- (d) Decidir sobre a lotação de pessoal;

(e) Praticar todos os demais atos necessários ao exercício da administração social, exceto os que por lei sejam contrários aos interesses da sociedade ou que, por este contrato sejam de atribuição da Reunião de Quotistas (grifos nossos)

A ata de reunião de sócios quotistas da Jacuípe Veículos, datada de 24 de abril de 2006, corroborada pela Ata de 29 de abril de 2008, deliberou por votação unânime, eleger os diretores supracitados, por um período de dois anos renováveis, com início em 01 de maio de 2006 e término em 01 de maio de 2010.

Do todo acima exposto, conclui-se que houve infração de lei, Contrato Social ou Estatutos em face do não cumprimento da legislação em vigor, mediante conduta simulada dos diretores empossados.

O artigo 135, da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 (CTN), dispõe *in verbis*:

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

[...]

### **III - o os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.**

*Grifos nossos*

Ressalta-se que todo o procedimento de auditoria realizado está descrito pormenorizadamente no Termo de Verificação Fiscal nº 0001 anexo, parte integrante do Auto de Infração lavrado em desfavor do sujeito passivo

Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva pessoal do Sr. MODEZIL FERREIRA DE CERQUEIRA. CPF [...], na qualidade de Diretor Superintendente da Jacuípe Veículos, nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). *(destaques do original)*

O outro Termo de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 1121/1127) conclui, com base em idênticos fundamentos, pela sujeição passiva pessoal de Florisberto Ferreira de Cerqueira *na qualidade de Diretor Presidente* da autuada.

Nestes termos, portanto, a autoridade fiscal demonstra que os diretores da pessoa jurídica autuada agiram intencionalmente para criar operações sem qualquer substância e assim reduzir os tributos devidos sobre o lucro, praticando não só infração de lei, como também ao Contrato Social que lhes vedava atos *que por lei sejam contrários aos interesses da sociedade*.

Em face de tais circunstâncias, o acórdão recorrido merece ser reformado mediante reafirmação do entendimento expresso por este Colegiado em 8 de agosto de 2019, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 9101-004.351<sup>1</sup>, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura:

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 do CTN

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Sendo o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho<sup>2</sup> discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, aceção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas**

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo, divergindo na matéria as Conselheiras Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano.

<sup>2</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2008.

sobre aqueles que incorreram *em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

[...]

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

[...]

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

[...]

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RÓDRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*. (*destaques do original*)

Também aqui a acusação recai ***apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos***. A autoridade fiscal demonstra que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade, e assim praticaram ***ilícito específico, que evidencie a ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária***, no caso, a criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços.

Há, portanto, ***elementos de fato assim necessários à aplicabilidade do art. 135 do CTN e demonstração da atuação irregular dos sócios***, o que exclui a arbitrariedade arguida pelos responsáveis e distingue substancialmente o presente caso daqueles que, apreciados judicialmente em face de pedidos de redirecionamento de execuções fiscais, ensejam o entendimento consolidado de que ***a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio***.

Corretas, portanto, as constatações assim expressas pela autoridade julgadora de 1ª instância, invocadas pela PGFN:

Os diretores e administradores da Jacuípe Veículos Ltda, Srs Florisberto Ferreira de Cerqueira (Diretor Presidente) e Modezil Ferreira de Cerqueira (Diretor Superintendente) contestam os autos de infração com os argumentos já listados no relatório deste Acórdão.

As alegações de nulidade dos autos de infração e aqueles referentes à constituição da MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda e à prestação de serviços por parte desta à Jacuípe Veículos Ltda e às demais empresas do Grupo empresarial MC, já foram analisadas neste Voto.

Quanto à sujeição passiva solidária os impugnantes alegam, em apertada síntese, a ilegitimidade passiva como devedores solidários, por ausência de demonstração de sua atuação pessoal nas circunstâncias de fato que embasaram a pretensão fiscal. Alegam que a mera condição de membro da diretoria não fornece o liame subjetivo entre a conduta apontada como fraudulenta e a pessoa reputada responsável. A simples figuração na diretoria da pessoa jurídica não vincula o administrador a todos os atos praticados pela empresa, sendo necessário demonstrar que tal tenha ocorrido relativamente aos supostos atos fraudulentos em que a fiscalização pretende fundamentar o ato de lançamento.

Alegam também que o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira, através do seu procurador, que vem sofrendo de problemas de saúde que afetam o seu discernimento e impedem que exerça uma atividade profissional, e por decisão do Exmo Juízo da 1ª Vara de

Família e Sucessões da Comarca de Salvador, conforme documento de fl. 4.037, Modezil Ferreira de Cerqueira, encontra-se subtraído da sua plena capacidade civil, sendo representado pelo seu curador, que é seu filho Modezil Rodrigues Ferreira de Cerqueira. O impugnante está, portanto, há anos afastado do dia-a-dia das empresas de que é sócio, não podendo a ele ser imputado, em hipótese alguma, qualquer ato de cunho positivo ou negativo, praticado pelas empresas.

Note-se que no caso em tela, consoante arrazoado elaborado no Termo de Verificação Fiscal, e já analisado neste voto, a conduta da empresa que resultou na autuação fiscal confirmou a presença das três figuras jurídicas definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, *in verbis*:

[...]

Note-se, assim, que de todo o descrito no Termo de Verificação Fiscal e nos Termos de Solidariedade Passiva, conclui-se que houve infração à lei em face do não cumprimento da legislação em vigor, mediante conduta simulada dos diretores da empresa autuada, à época da ocorrência dos fatos geradores objeto dos autos de infração, restando caracterizada a sujeição passiva pessoal dos Srs. Florisberto Ferreira de Cerqueira e Modezil Ferreira de Cerqueira, nas qualidades, respectivamente, de Diretor Presidente e Diretor Superintendente da Jacuípe Veículos Ltda., nos termos do art. 135 do CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), abaixo transcrito:

[...]

A alegação de que ao Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira não pode ser imputado qualquer ato de cunho positivo ou negativo, por encontrar-se subtraído da sua plena capacidade civil, sendo representado pelo seu curador, não se sustenta.

Dispõe o art. 126 do CTN sobre capacidade tributária passiva:

*Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:*

*I - da capacidade civil das pessoas naturais;*

*II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;*

*III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.*

Note-se que no caso presente o Termo Provisório de Compromisso de Curador Interdição foi emitido em 24/08/2011, enquanto que, quando da ocorrência dos fatos geradores objeto dos autos de infração, referentes aos anos de 2007 a 2009, o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira ainda não se encontrava interditado, gozando da plenitude de sua capacidade civil. Assim, agiu corretamente a autoridade fiscal ao lavrar o Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o Sr. Modezil Ferreira de Cerqueira, o qual não teve o seu direito de defesa cerceado em nenhum momento, tendo inclusive apresentado impugnação representado pelo seu procurador.

Atente-se ainda que, no que diz respeito ao elemento subjetivo do art. 135 do CTN, conforme afirma o item 59 do Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55/2009, a jurisprudência maciça do STJ é no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie, envolvendo, portanto, dolo ou culpa.

Conforme consta do contrato social do autuado, a todos os diretores da empresa é atribuída a responsabilidade de cumprir e fazer cumprir as cláusulas e condições do contrato, com poderes legais para garantir o regular funcionamento da sociedade, além de decidir sobre a celebração de contratos, convênios, acordos, empréstimos e financiamentos do interesse da sociedade; decidir sobre a lotação de pessoal e praticar todos os demais atos necessários ao exercício da administração social, exceto os que por lei sejam contrários aos interesses da sociedade, do que se conclui que a alegação de desconhecer transações de aquisição e contábeis da empresa, por estar ligado apenas à atividade comercial, não afasta a culpa por omissão.



Assim, a autoridade fiscal pode enquadrar os referidos sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo citado artigo, ainda que não consiga demonstrar o dolo.

De todo o exposto, conclui-se que não assiste razão aos impugnantes quando asseveram ter praticado apenas atos lícitos. Na verdade, houve a utilização dolosa de meios ilícitos, inclusive, simulando-se operações, com a finalidade de evitar ou reduzir a tributação.

Confirmado que a responsabilidade tributária diz respeito a atos de gestão praticados no ano-calendário fiscalizado (2007 a 2009), inclusive anteriores à alegada interdição de Modezil Ferreira Cerqueira, deve ser restabelecida a imputação fiscal em desfavor de Florisberto Ferreira de Cerqueira e Modezil Ferreira de Cerqueira.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

## Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator quanto ao conhecimento do recurso especial do Contribuinte.

A PGFN também discorda dessa admissibilidade porque não demonstrada a similitude fática entre os acórdãos comparados. Destaca que o acórdão recorrido está pautado no acervo fático demonstrado nestes autos, e que pode não ser o mesmo do analisado no paradigma. Observa que:

O acórdão recorrido o demonstra, ao assentar que “Os argumentos da Recorrente são convincentes em tese, mas esta não consegue comprovar que, na prática, os serviços eram efetivamente prestados pela MC Assessoria como empresa independente”. Além disso, a decisão atacada aponta que “Não obstante a inidoneidade da documentação comprobatória que por si só seria suficiente para a glosa das despesas, a autuação aponta, como argumento adicional para a glosa (e como argumento para a qualificação da multa) a inexistência material da prestadora de serviços”. Ao fim, o acórdão guerreado considerou os dois motivos precedentes.

O acórdão recorrido cita aspectos probatórios e fáticos peculiares a esse feito. Trata-se, portanto, de conclusão amparada no conjunto probatório (ou na sua insuficiência). Tal questão não é o objeto e a finalidade do recurso especial que é a uniformização de teses jurídicas e não a rediscussão e/ou rejugamento de fatos e provas.

A divergência jurisprudencial arguída pela Contribuinte tem em conta o paradigma nº 1302-001.663, que analisou glosa das mesmas despesas compartilhadas em face de outra empresa do grupo – Norauto Veículos Ltda – e reconheceu a legitimidade e a licitude da estrutura do CSC implementada através da MC Assessoria, bem como a dedutibilidade das despesas decorrentes dos serviços por ela prestados.

O voto condutor do referido paradigma, porém, evidencia acusação fiscal distinta da analisada nestes autos. Veja-se:

Dessa forma, segundo entendeu o AFRFB, a empresa MC ACESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA não se trataria de empresa real e atuante, sendo, ao contrário, um mero canal pelo qual a recorrente desviava receitas por ela auferidas, com o único propósito de reduzir a incidência da tributação sobre sua renda.

Noutros dizeres, o negócio simulado verificado foi a própria criação de uma empresa de assessoria comercial, transferindo para essa, parte do lucro da recorrente, de forma que aquela pudesse tributá-lo na forma presumida, ou seja, a MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA não existiria de fato, o que havia era apenas uma simulação visando “*maquiar*” outra situação.

No entanto, a despeito das informações apresentadas pelo AFRFB, o qual realizou trabalho de análise das documentações angariadas no decorrer do expediente de fiscalização, entendo que não restou cabalmente comprovado nos autos a real ocorrência de simulação nas condutas perpetradas pelas empresas analisadas.

Importa rememorar que as constatações do AFRFB se deram a partir da compilação de um conjunto de fatores que, no seu entender, não condiziam com a prática comum de mercado.

Pontualmente, a autoridade fiscalizadora expõe no TVF que a suposta ocorrência de simulação teria se evidenciado principalmente em virtude de *(i) a empresa MC Assessoria ter sido criada por iniciativa das empresas do grupo econômico, (ii) haver uma flagrante capacidade de gerência dos sócios das empresas do Grupo MC sobre a mencionada empresa de gestão, estando essa, inclusive, instalada dentro das dependências físicas de uma das empresas do grupo econômico e (iii) ter-se verificado que os valores supostamente cobrados pela empresa MC Assessoria como remuneração dos serviços que essa hipoteticamente prestava se mostravam demasiadamente elevados em relação aos preços praticados no mercado.*

Todavia, veja-se que o AFRFB não tratou de carrear aos autos nenhuma informação mais detalhada capaz de comprovar o real intuito fraudulento da empresa recorrente, sendo que, ao contrário, a autuação lavrada se valeu unicamente de indícios que, aliás, não se tratam de condutas sequer ilícitas dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Tendo em vista que a empresa prestadora de serviços de gestão se originou com a finalidade de dar suporte técnico-administrativo às empresas componentes do grupo econômico ao qual pertence, fica até possível concluir que sua criação se tratou, na realidade, de uma regularização das atividades que antes eram desempenhadas por funcionários de uma mesma empresa do mencionado grupo.

Posto de outro modo, uma vez que as empresas integrantes do grupo econômico em questão se destinam à exploração do ramo de venda de automóveis, a criação da empresa MC ASSESSORIA EM GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, com a consequente transferência das competências de gestão e a concentração do corpo de funcionários relacionados a tais competências, representou um passo rumo a maior coesão e harmonização administrativa que é, aliás, inerente à figura dos grupos econômicos e nada atenta contra a normativa tributária nacional.

Note-se, por exemplo, que embora o AFRFB tenha argumentado que as operações de prestação de serviço registradas pelas empresas envolvidas nunca tenham, de fato, ocorrido, não houve a juntada de qualquer indício robusto que amparasse tal alegação. Ao contrário, vê-se que o AFRFB se limitou a apenas apontar que as notas fiscais apresentadas pela recorrente trariam descrição genérica e que, apenas por isso, não se tratariam de documentação hábil a comprovar a real prestação dos serviços em questão.

O acórdão recorrido, de seu lado, pauta-se nas seguintes constatações fiscais, transcritas em seu voto condutor:

[...]

A empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial foi intimada pessoalmente, através de Termo de Intimação Fiscal n.º 0004, a apresentar cópias das contas de luz e aluguel, bem como, informar o motivo de constituição da empresa já que funciona no mesmo local e dispõe de quadro societário e administração idênticos as empresas tomadoras do serviço. Em resposta a intimação fiscal a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda informa que não possui contas de luz, utilizando, portanto, a energia cedente por Anira Veículos Ltda. Apresenta ainda, contrato de cessão de uso sem ônus

do espaço físico referente ao imóvel localizado a Via Urbana, nº 5.520, Centro Industrial de Aratu, Cia Sul, Simões Filho – Bahia, de propriedade da Anira Veículos Ltda. Em relação ao motivo da constituição da citada empresa o contribuinte alega que a sociedade foi criada para promover gestão integrada dos partícipes do grupo econômico, entre outros.

Da análise da escrita contábil da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, é possível perceber que os saldos das contas de luz e aluguéis, 462101010115; 462201010115 e 4623010101154 (Utilidades – Água, Luz, Força e Gás) e 4621010101106; 4622010101106 e 4623010101106 (Alugueis), respectivamente, estão zerados, ou seja, não apresentaram movimentação. Ressalta-se que estas contas apresentaram o mesmo padrão em 2008 e 2009.

[...]

Analisando-se as DIPJ ano calendário 2007, ficha 03, página 02, das diversas empresas do grupo, constata-se que o responsável pelo preenchimento das informações ali contidas é a Sra. Rita dos Santos Campos, Supervidora Contábil do grupo, anteriormente lotada na empresa Morena Veículos Ltda e transferida para a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. Frisa-se que o correio eletrônico informado nas DIPJ citadas é idêntico, qual seja, CONTABILIDADE@MORENAVEICULOS.COM.BR

[...]

Diante do acima exposto, restou comprovado que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, possui endereço cadastral no mesmo local da Anira Veículos Ltda, bem como não possui qualquer estrutura física/operacional condizente com uma empresa prestadora de serviços, tais como, despesas de luz, aluguel, ou qualquer outra trivial à atividade empresarial. Ressalta-se, que de acordo com a DRE 2007, apresentada pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, só é possível observar despesas com pessoal (ordenados da administração e bolsa de estagiários) e seus encargos, bem como, pagamento de tributos.

Constatou-se ainda, que a MC Assessoria em Gestão. Empresarial Ltda iniciou suas atividades com a transferência de funcionários das empresas para as quais prestaria serviço, cuja remuneração destes alterou infimamente, com auferimento de receitas e elevada margem de lucro.

Observa-se, por fim, mas não de forma exaustiva, que os funcionários da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, utilizam as dependências físicas da empresa Morena Veículos Ltda, bem como, oferecem os mesmos serviços que os prestados na lotação anterior (empresas do grupo econômico), inclusive com mesmos proventos. Merece ainda atenção o fato de que todo o atendimento a esta Auditoria para prestação de informações ser realizado pela mesma pessoa, qual seja, Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo. Estas afirmações estão corroboradas pelos seguintes fatos, entre outros:

- a) Envio das GFIP. por pessoa comum ao grupo (Rosane Ferreira Andrade);
- b) Envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo (Rita dos Santos Campos);
- c) Manutenção dos proventos pagos (diferença de 0,27%) antes da constituição da MC e após a transferência dos funcionários acima mencionados em planilha;
- d) Data de admissão dos funcionários na empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, convergente com a data de admissão na antiga lotação conforme dados obtidos, nos arquivos de folha de pagamento apresentado pelas empresas do grupo investigado;
- e) Ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e

deduzida do lucro tributável, bem como, identificação; genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;

f) Gestão dos negócios realizada pelos mesmos responsáveis, quais sejam, Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira; Florisberto Ferreira de Cerqueira, ambos quotistas/administradores das empresas investigadas por esta Auditoria;

g) Prestação de serviços pela empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, apenas a empresas do grupo econômico com elevada margem de lucro;

Além disso, o voto condutor do acórdão recorrido traz referências a outras verificações fiscais presentes nestes autos:

A decisão recorrida ressaltou também os seguintes fatos apurados pela autoridade autuante, para então concluir (grifamos):

- A empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda. foi constituída em janeiro de 2007, todavia, apenas em 15 de junho do corrente ano houve integralização de capital no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), de acordo com Razão da conta “Capital Registrado”, código 2301010001;
- de acordo com análise realizada nos arquivos digitais de folha de pagamento apresentados pela MC Assessoria é possível perceber que a empresa iniciou suas atividades com 46 funcionários, sendo que 42 deles oriundos do próprio grupo econômico, conforme mostra a planilha de fls. 54/55. Os funcionários transferidos das empresas do grupo econômico para a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda continuaram a receber, em sua grande maioria, os mesmos proventos. No caso específico da Jacuípe Veículos Ltda os seis funcionários transferidos receberam proventos, em maio de 2007, no valor de R\$12.530,98 (doze mil, quinhentos e trinta reais e noventa e oito centavos), tendo sido verificado que estes funcionários passaram a auferir, após a transferência para a MC Assessoria, o valor de R\$12.564,84 (doze mil, quinhentos e sessenta e quatro reais e oitenta e quatro centavos), gerando aumento de 0,27% nas despesas com pessoal. Frisase que não houve alteração dos cargos após as transferências, restando claro ter havido apenas transferência de funcionários entre empresas do próprio grupo, principalmente quando se observa a data de admissão destes na MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda, anterior a sua constituição de fato;
- todos os funcionários transferidos, bem como os novos contratados pela MC Assessoria, trabalham fisicamente nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda, que inicialmente a constituiu, juntamente com a Jacuípe Veículos, e, posteriormente mantém sócios e diretoria comuns com aquela (MC Assessoria), demonstrando cabalmente que as três empresas são parte integrante do mesmo grupo econômico, formado ainda por Anira Veículos Ltda, Norauto Veículos Ltda, Norauto Caminhões Ltda, Jubiabá Veículos Ltda, Brune Veículos Ltda e Jubiabá Autos e Comércio Ltda;
- a autoridade fiscal compareceu ao endereço cadastral da empresa Anira Veículos Ltda e constatou que a empresa MC Assessoria está localizada fisicamente nas dependências daquela, no segundo andar. Inquirido, acerca da localização da empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., o Sr. Aurivalter C. P. Silva Júnior, Diretor Executivo da Anira Veículos Ltda. se limitou a dizer que a mesma funciona numa sala, com uma mesa e algumas cadeiras e, que não há responsável pela gerência naquele local;
- a autoridade fiscal lavrou Termo de Intimação Fiscal nº 0004, cuja ciência ao contribuinte (Jacuípe) se deu de forma pessoal, contendo constatação acerca do que fora observado na visita acima mencionada, todavia, não houve qualquer manifestação por parte da empresa. Salienta-se também que a Sra. Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo, corroborou a informação de que os funcionários lotados na área contábil/financeira, inclusive staff, das empresas investigadas nesta auditoria trabalham nas dependências da empresa Morena Veículos Ltda., exceção feita aos funcionários da empresa TV Subaé Ltda., localizada no município de Feira de Santana –Bahia;
- a empresa MC Assessoria foi intimada pessoalmente a apresentar cópias das contas de luz e aluguel, bem como informar motivo da constituição da empresa, já que funciona

no mesmo local e dispõe de quadros societário idêntico ao das empresas tomadoras do serviço. Em resposta a intimação fiscal, a empresa MC informa que não possui contas de luz, utilizando, portanto, a energia da cedente Anira Veículos Ltda. Apresenta ainda, contrato de cessão de uso sem ônus do espaço físico referente ao imóvel localizado a Via Urbana, n.º 5.520, Centro Industrial de Aratu, Cia Sul, Simões Filho Bahia, de propriedade da empresa Anira Veículos Ltda. Em relação ao motivo da constituição da citada empresa, o contribuinte alega que a sociedade foi criada para promover gestão integrada dos partícipes do grupo econômico, entre outros;

- a análise da escrita contábil da empresa MC Assessoria revela que os saldos das contas de luz e aluguéis estão zerados, ou seja, não apresentaram movimentação. Ressalta-se que estas contas apresentaram o mesmo padrão em todo o período auditado;
- intimada a apresentar o relatório de atividades desenvolvidas pela empresa MC Assessoria o impugnante respondeu inicialmente, de modo verbal, através do procurador, Sr. José Carlos dos Santos Campos, que não dispunha de tal controle, essencial para existência/dedutibilidade de despesas contabilizadas e deduzidas da base de cálculo do lucro tributável. Todavia, após diversos contatos o contribuinte apresentou arrazoado cujo teor versava sobre rol de serviços genericamente prestados referente a cada área operacional da empresa, tais como, Contabilidade, Escritório pós-vendas, entre outros. **Note-se que as notas fiscais emitidas pela prestadora para a contratante não discriminam os serviços prestados, contendo apenas indicação genérica de prestação de serviços.** Conclui-se, portanto, que o arrazoado produzido não demonstra quais são os serviços oferecidos, os custos, tampouco a mão de obra envolvida, não se prestando a comprovar a efetividade da prestação. Outrossim, não se pode olvidar que as tarefas elencadas no arrazoado, genericamente, são idênticas as prestadas por qualquer funcionário em uma empresa;
- analisando-se as DIPJ, ano calendário 2007, das diversas empresas do grupo, constata-se que a responsável pelo preenchimento das informações ali contidas é a Sra. Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo, anteriormente lotada na empresa Morena Veículos Ltda. e transferida para a empresa MC Assessoria. Frisa-se que o correio eletrônico informado nas DIPJ citadas é idêntico, qual seja, CONTABILIDADE@MORENAVEICULOS.COM.BR.;
- a responsável pelo envio das GFIP da MC Assessoria é a empresa Morena Veículos Ltda, personificada pela Sra. Rosane Ferreira Andrade, Supervisora de Pessoal, admitida no quadro de funcionários desta em 17/06/1997 e transferida para aquela em 01/06/2007. Ressalta-se que esta situação (envio das GFIP da MC Assessoria pela Morena Veículos) se manteve até o mês de outubro de 2007, voltando a acontecer em novembro de 2009 e nas informações do 13º do mesmo ano. Salienta-se, ainda, que a responsável pelo envio das GFIP da empresa Morena Veículos Ltda e Jacuípe Veículos Ltda, antes da constituição da MC Assessoria, bem como posteriormente, também era a Sra. Rosane Ferreira Andrade;
- conforme exposto, **restou comprovado que a empresa MC Assessoria possui endereço cadastral no mesmo local da Anira Veículos Ltda, não possui qualquer estrutura física/operacional condizente com uma empresa prestadora de serviços, tais como despesas de luz, aluguel, ou qualquer outra comum à atividade empresarial.** De acordo com a DRE 2007, apresentada pela empresa MC Assessoria, só é possível observar despesas com pessoal (ordenados da administração e bolsa de estagiários) e seus encargos, bem como pagamento de tributos.
- a MC Assessoria **iniciou suas atividades com a transferência de funcionários das empresas para as quais prestaria serviço, cuja remuneração destes alterou infimamente, com auferimento de receitas e elevada margem de lucro.** Utiliza as dependências físicas da empresa Morena Veículos Ltda, bem como, presta os mesmos serviços que os funcionários transferidos prestavam na lotação anterior (empresas do grupo econômico). Merece ainda atenção o fato de que todo o atendimento a esta Auditoria para prestação de informações foi realizado pela mesma pessoa, qual seja,

Rita dos Santos Campos, Supervisora Contábil do grupo. Estas afirmações estão corroboradas, entre outros, pelos seguintes fatos:

- a) envio das GFIP por pessoa comum ao grupo (Rosane Ferreira Andrade);
- b) envio das DIPJ por pessoa comum ao grupo (Rita dos Santos Campos);
- c) manutenção dos proventos pagos (diferença de 0,27%) antes da constituição da MC e após a transferência dos funcionários da Jacuípe Veículos Ltda para aquela;
- d) data de admissão dos funcionários na empresa MC Assessoria convergente com a data de admissão na antiga lotação conforme dados obtidos nos arquivos de folha de pagamento apresentado pelas empresas do grupo investigado;
- e) ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, bem como, identificação genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;
- f) gestão dos negócios realizada pelos mesmos responsáveis, quais sejam, Srs. Modezil Ferreira de Cerqueira e Florisberto Ferreira de Cerqueira, ambos quotistas/administradores das empresas investigadas por esta auditoria;
- g) prestação de serviços pela empresa MC Assessoria apenas a empresas do grupo econômico com elevada margem de lucro.

- estas constatações demonstram cabalmente, no mínimo, a confusão patrimonial que existia entre as empresas acima citadas.

- ausência de relatórios de atividades comprovando a efetividade dos serviços prestados, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, bem como, identificação genérica dos serviços prestados no corpo das notas fiscais;

Assim resta comprovado ao término deste Termo de Verificação Fiscal que a empresa MC Assessoria em Gestão Empresarial Ltda., não existe de fato, tendo sido constituída apenas com fito de reduzir tributos e maximizar distribuição de lucros aos quotistas, utilizando-se do instituto da simulação para consecução dos objetivos.

3) Da consolidação das operações de prestação de serviços entre as Empresas MC Assessoria Gestão Empresarial Ltda (prestadora) e a Jacuípe Veículos Ltda (tomadora) e a consequente infração de glosa de despesas não necessárias/existentes:

- conforme demonstrado nos tópicos anteriores, os quotistas da empresa Jacuípe Veículos Ltda controlam a MC Assessoria, bem como a administram;

- a MC Assessoria foi constituída em endereço idêntico ao da Anira Veículos (controlada pela Morena Veículos e ligada à Jacuípe Veículos), sem capacidade operacional, com o objetivo de oferecer os mesmos serviços que já prestados pelos funcionários nas lotações anteriores;

- **a empresa Jacuípe Veículos Ltda possuía gasto com pessoal (proventos verificados nos arquivos de folha de pagamento apresentados, referentes aos seis funcionários transferidos), no valor de R\$64.245,92** (sessenta e quatro mil, duzentos e quarenta e cinco reais e noventa e dois centavos) até maio de 2007, ou seja, antes do início das atividades da empresa MC Assessoria. **Após o citado início de atividades da MC Assessoria, a Jacuípe Veículos Ltda transferiu seis funcionários para a MC, cujos proventos, após a transferência, totalizaram R\$ 113.380,75** (cento e treze mil, trezentos e oitenta reais e setenta e cinco centavos), em oito meses. **Todavia, constatou-se que a despesa contabilizada, com a tomada de serviços, na empresa Jacuípe Veículos Ltda., totalizou R\$578.598,40** (quinhentos e setenta e oito mil, quinhentos e noventa e oito reais e quarenta centavos);

- **as notas fiscais de prestação dos serviços emitidas pela empresa MC Assessoria sequer discriminam os serviços prestados** e, em resposta à intimação, a Jacuípe Veículos Ltda se limitou a apresentar arrazoado contendo rol de atividades, em tese, realizadas por setores da empresa. **Os serviços não foram devidamente comprovados**

**através de relatórios de atividades**, requisito essencial, para dedução das despesas nas empresas optantes pelo lucro real;

- a Jacuípe Veículos Ltda é tributada pelo Lucro Real Anual, com recolhimento de estimativas mensais, conforme se depreende da ficha 01 da DIPJ ano calendário 2007, portanto, tem seu lucro tributável reduzido pelas despesas contabilizadas e não adicionadas ao Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Nota-se, no caso em tela, que não se verifica qualquer adição a título de despesas com prestação de serviços no referido livro.

- a empresa MC Assessoria, de acordo com a DIPJ ficha 01, página 01, fez opção por tributar seu lucro de forma presumida, com recolhimentos trimestrais. Da análise do artigo 51, parágrafo 2º, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, constata-se que a empresa poderá distribuir o lucro contábil sem a incidência de impostos, desde que demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto. No caso concreto, conforme já mencionado, a empresa Jacuípe Veículos Ltda transferiu seis funcionários para a empresa MC Assessoria, cujos ganhos em sete meses (junho a dezembro), nesta, equivaleram aproximadamente a R\$ 113.380,75 (cento e treze mil, trezentos e oitenta reais e setenta e cinco centavos), portanto, incorrendo em despesas deste montante, em contrapartida auferindo receitas de R\$578.598,40 (quinhentos e setenta e oito mil, quinhentos e noventa e oito reais e quarenta centavos), sendo que com a constituição da empresa MC Assessoria este ganho é tributado para fins de IRPJ e CSLL de forma mais benéfica.

- o demonstrativo de fl. 61 mostra o benefício auferido com a constituição da empresa MC Assessoria, que, além de reduzir a tributação do grupo econômico, apura um lucro contábil bem superior ao lucro presumido, possibilitando uma distribuição favorecida aos sócios;

- da forma que a operação foi realizada constata-se que o lucro a distribuir representa cerca de 83% da receita auferida, da forma que, e que a relação entre tributos a recolher e lucro líquido a distribuir equivale a 20,00%, aproximadamente 2,5 vezes (49,75%/20,00%) melhor que a configuração verificada na empresa Jacuípe Veículos Ltda;

Após estes esclarecimentos, resta claro que o objetivo da constituição da empresa MC Assessoria é transformar despesas com pessoal de empresas optantes pelo Lucro Real em receitas de prestação de serviço com tributação favorecida e alta margem de lucro para distribuí-lo aos quotistas comuns. Outrossim, ressalta-se que há vantagem econômico/financeira substancial, no que se refere à redução da tributação das empresas optantes pelo Lucro Real, em face da criação de despesas elevadas com prestação de serviços.

Do todo acima exposto, conclui-se que a constituição da empresa MC Assessoria se deu apenas no papel, respeitando as formalidades legais, todavia, restou comprovado que de fato a empresa não existe e cumpre apenas seu objetivo de redução da tributação e aumento da distribuição de lucros de forma ilícita.

Note-se que a justificativa apresentada pelo impugnante de que a MC Assessoria foi criada para prover as empresas do Grupo empresarial MC, composto de uma dezena de empresas do ramo do varejo automotivo, do qual faz parte a Jacuípe Veículos Ltda.,

nas necessidades de serviços-meio e back office (serviços contábeis, de recursos humanos, tecnologia da informação, serviços gerais, dentre outros tipicamente abrangidos em estrutura de serviços compartilhados), através de uma Central de Serviços Compartilhados e central de compras, como estratégia de gestão, eficiência e plataforma para a expansão das atividades e negócios do grupo empresarial, não é hábil para infirmar a **alegação do autuante de que a criação da referida empresa se deu apenas no papel, respeitando as formalidades legais, mas que de fato a empresa não existe, com o objetivo claro de redução da carga tributária das empresas do Grupo empresarial tributadas pelo lucro real e a maximização da distribuição dos**

**lucros e dividendos por parte da empresa artificialmente criada, tributada pelo lucro presumido.**

Não se trata de discutir o direito de auto-organização do contribuinte, destacando-se, inclusive, que a citada Central de Serviços Compartilhados mencionada pelo impugnante poderia ser criada como um departamento de qualquer uma das empresas do Grupo Empresarial, para efetuar os mencionados serviços-meio e back office para todas as empresas do Grupo, e ter os seus custos repartidos entre as diversas empresas, ou mesmo com a criação de uma outra empresa – que de fato existisse –, desde que isso representasse uma efetiva redução dos custos gerais. Não há, entretanto, qualquer lógica empresarial na criação de uma empresa, com o objetivo de lucro, para prestar serviços apenas para as empresas do Grupo, tributadas pelo lucro real, onerando-as demasiadamente.

Atente-se, ainda, que conforme informa o autuante, **o impugnante não comprovou que os serviços foram efetivamente prestados (a indicação dos serviços prestados no corpo das notas fiscais foi feita de forma genérica), através dos relatórios de atividades desenvolvidas na atividade comercial, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, sobretudo por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico. Este fato, por si só, já justificaria a glosa das despesas com a suposta prestação de serviços.**

Ademais, entendo que o conjunto de fatos levantados pela Fiscalização, transcritos resumidamente neste voto, e minuciosamente detalhados no Termo de Verificação Fiscal, comprovam claramente que a Jacuípe Veículos Ltda, juntamente com as demais empresas do Grupo, simulou a prestação dos referidos serviços cumprindo as formalidades legais, com objetivo claro de redução da carga tributária e maximização da distribuição dos lucros e dividendos, de modo que o negócio realizado aparentemente, ou, simulado, não subsistirá, e seus resultados não poderão ser oponíveis ao Fisco. *(destaques do original)*

Observe-se, ainda, estar consignado no acórdão recorrido que *a defesa da Recorrente se limita a fazer afirmações sem, efetivamente, provar que, no caso, a existência da MC Assessoria trouxe alguma alteração material (prática) no panorama das atividades exercidas e das relações jurídicas criadas a partir de sua suposta constituição.* Já no paradigma, o cancelamento da exigência está pautado, também, nas seguintes provas apresentadas:

Há que se mencionar, outrossim, que a recorrente trouxe aos autos – em fls. 2.916/3.121 – uma série de documentos a fim de corroborar suas alegações quanto à regularidade e efetiva existência das operações tidas como simuladas pelo AFRFB, juntando, inclusive, contratos que detalham as condições da prestação de serviços de assessoria e gestão que deviam ser desempenhados pela MC Assessoria Ltda.

Além disso, a Contribuinte ainda carrou documentos produzidos por outras pessoas jurídicas, tendo apresentado, em fls. 2.928/2.967, laudos de procedimentos de auditoria da empresa MC Assessoria e Gestão Ltda, os quais dão conta de informações sobre a atividade da empresa, seus funcionários e patrimônio. Em tais documentos fica demonstrado que a dita pessoa jurídica não apenas desempenhava funções compatíveis com aquelas previstas nos contratos com as empresas do *Grupo MC*, como também realizava transações que corroboram a efetividade dessas funções como, por exemplo, a aquisição de material e a remuneração de empregados.

O entendimento do voto condutor do acórdão recorrido, a partir da acusação fiscal e das provas dos autos, foi no sentido de que a Contribuinte não logrou provar a efetiva prestação de serviços por MC Assessoria, sendo que os encargos decorrentes de funcionários desta, e que, na verdade, trabalhavam para as empresas envolvidas, foram admitidos como despesas destas. Orienta-se em acusação fiscal que destaca: i) a não apresentação de relatórios de atividades da empresa de assessoria, com especificação de custos e mão de obra-envolvidos, ausentes nas notas fiscais de serviço e no rol de serviços genericamente apresentado, inclusive



correspondentes a tarefas de funcionários da fiscalizada; ii) localização formal em endereço de outra empresa do grupo (Anira Veículos) cujo diretor relata as parcas instalações da empresa de assessoria, inexistência de encargos de luz, aluguel ou outros distintos de despesas com pessoal transferido de empresas do grupo (42 dos 46 empregados), contratados com a mesma remuneração e trabalhando nas dependências de empresas do grupo (Morena Veículos e TV Subaé), apesar da cobrança de serviços das empresas do grupo com elevada margem de lucro; iii) a mesma supervisora contábil representando as empresas do grupo e a empresa de assessoria, além da GFIP ser apresentada pela própria fiscalizada e a GFIP da empresa de assessoria ser transmitida por outra empresa do grupo (Morena Veículos); iv) gestão dos negócios pelos mesmos quotistas; v) prestação de serviços pela empresa de assessoria apenas a empresas do grupo. Indica-se a existência, minimamente, de confusão patrimonial, mas conclui-se pela inexistência de fato da empresa de assessoria, *constituída apenas com fito de reduzir tributos e maximizar distribuição de lucros aos quotistas, utilizando-se do instituto da simulação para consecução dos objetivos*. Ressalva-se a possibilidade de uma central de serviços compartilhados, mas afirma inexistência lógica na criação de uma empresa para oneração excessiva de empresas do grupo tributadas no lucro real sem a comprovação da efetiva prestação dos serviços.

Já o paradigma reputa insuficiente para demonstração de simulação a constatação de que MC Assessoria foi criada por iniciativa das empresas do grupo econômico, a gerência dos sócios das empresas do Grupo MC sobre a empresa de assessoria e sua instalação nas dependências físicas de uma das empresas do grupo, e o fato de a remuneração dos serviços ser demasiadamente elevada em relação aos preços praticados no mercado. Cogitou da necessidade de constituição da empresa de assessoria para regularização das atividades que antes eram desempenhadas por funcionários de uma mesma empresa do mencionado grupo e demandou prova de que as operações de prestação de serviço não teriam ocorrido ou, ao menos, algum indício robusto que amparasse tal alegação.

Assim, os casos comparados se distinguem precisamente nesta demandada prova de que as operações de prestação de serviço não teriam ocorrido ou, ao menos, algum indício robusto que amparasse tal alegação. A acusação fiscal veiculada nos presentes autos traz estes elementos e eles convenceram o Colegiado *a quo* para manutenção da exigência, ao passo que sua ausência no paradigma foi determinante para restabelecimento das despesas glosadas.

Há, portanto, evidências suficientes de que as acusações fiscais examinadas nos acórdãos comparados se distinguiu em elementos determinantes para o convencimento dos Colegiados que os apreciaram.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para divergir do I. Relator e NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Contudo, restando conhecido o recurso por decisão da maioria do Colegiado, a negativa ao seu provimento se dá mediante adoção dos fundamentos expressos no voto condutor do acórdão recorrido que, reportando-se às justificativas expressas na acusação fiscal e à sua confirmação na decisão de 1ª instância, reproduzidas ao norte, por ocasião do exame de admissibilidade do recurso especial, assim expõe:

Conforme relatado, a fiscalização glosou as despesas com prestação de serviços pagas à empresa MC Assessoria Ltda., por basicamente duas razões.

Em primeiro lugar, a autoridade autuante aponta que os documentos apresentados como prova da prestação dos serviços não se mostraram aptos a tal comprovação, na medida que as notas fiscais não descrevem os serviços prestados e não foram apresentados relatórios de atividades. Não obstante a inidoneidade da documentação comprobatória que por si só seria suficiente para a glosa das despesas, a autuação aponta, como argumento adicional para a glosa (e como argumento para a qualificação da multa) a inexistência material da prestadora de serviços.

A Recorrente baseia sua defesa na alegação de que as atividades foram desempenhadas e que a razão para os custos com as atividades terem aumentado é, principalmente, que as empresas não realizam rateio de despesas, mas contrato de prestação de serviços compartilhados, o que envolve margem de lucro para a prestadora, por ser este o seu objeto social e principal atividade. Esta seria a justificativa para que as atividades, que até então eram desempenhadas por funcionários dela ou de empresas ligadas, passarem a ser contratadas da empresa MC Assessoria (para onde tais funcionários foram transferidos), o que levou a Recorrente a ver elevadas as suas despesas com tais atividades.

Os argumentos da Recorrente são convincentes **em tese**, mas esta não consegue comprovar que, **na prática**, os serviços eram efetivamente prestados pela MC Assessoria **como empresa independente**.

Até é possível admitir que os supostos funcionários da MC Assessoria trabalhavam e as atividades eram realizadas tanto é que a decisão recorrida inclusive permitiu a dedução dos custos comprovados, proporcionalmente ao faturamento das empresas envolvidas. Ocorre que a Recorrente não logrou comprovar que a MC Assessoria existia de fato **como empresa**, já que, na prática, mesmo após a sua constituição, as atividades permaneceram sendo desenvolvidas pelas mesmas pessoas, no mesmo local, sob as mesmas condições, ou seja, na prática nada mudou, era como se a MC Assessoria não existisse. Não houve, assim, comprovação da despesa no montante pretendido pela Recorrente, o que incluiria a margem de lucro pretensamente devida à MC Assessoria.

Por isso a conclusão de que ela era apenas uma "casca", existente apenas formalmente, e que portanto as despesas com a prestação do serviço seriam indedutíveis: porque embora comprovado o desempenho da atividade, não restou comprovada a prestação do serviço pela pessoa jurídica dita prestadora.

Neste sentido, o TVF apontou, por exemplo, os seguintes fatos (fls. 56-58):

[...]

A decisão recorrida ressaltou também os seguintes fatos apurados pela autoridade autuante, para então concluir (grifamos):

[...]

A defesa da Recorrente se limita a fazer afirmações sem, efetivamente, provar que, no caso, a existência da MC Assessoria trouxe alguma alteração material (prática) no panorama das atividades exercidas e das relações jurídicas criadas a partir de sua suposta constituição.

Analisando-se os fatos apurados pela fiscalização e não concretamente infirmados pela Recorrente, a conclusão a que se chega é que a criação da MC Assessoria ocorreu apenas no papel, sem que nada se alterasse nas atividades que já eram exercidas pelos funcionários para ela formalmente transferidos, ou seja, não restou comprovada a efetiva existência da MC Assessoria como "empresa" (atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços, cf. artigo 981 do Código Civil).

Ressalte-se que não se está, aqui, a desconsiderar a personalidade jurídica da MC Assessoria, mas apenas a considerar que, não obstante as atividades tenham na prática sido desempenhadas, estas não o foram pela MC Assessoria como pessoa jurídica autônoma, já que permaneceram sendo exercidas tal como antes da constituição formal da MC Assessoria. De se observar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica tem por objetivo "levantar o véu" da personalidade para atingir os sócios, sendo que nos presentes autos não foi isso o que ocorreu, já que o que a autoridade autuante fez foi tributar os fatos tais como eles substancialmente ocorreram, a despeito da constituição (meramente formal) da MC Assessoria, nos termos do artigo 149, VII, do CTN.

[...]

Também a qualificação da multa foi acertada, na medida em que houve conluio entre as empresas do grupo para a criação da situação artificial apontada pela fiscalização.

É dizer, tendo a fiscalização apurado que houve conluio entre empresas de um mesmo grupo para a criação, apenas no papel, de empresa optante pelo regime de lucro presumido, para faturar serviços exclusivamente para empresas do grupo sujeitas à tributação no regime de lucro real, resultando essencialmente na majoração das despesas deduzidas por estas últimas, sem qualquer alteração material na realização de tais atividades, resta caracterizada a hipótese de exasperação da multa prevista nos artigos 44 da Lei 9.430/1996 e 73 da Lei 4.502/1964.

[...] (*destaques do original*)

Mais uma vez a defesa da Contribuinte, em recurso especial, se limita a afirmar a regular constituição de MC Assessoria, mas laborando apenas no plano formal, sem provar sua existência e a prestação dos serviços no período fiscalizado. Diversamente do alegado, **não** foi a atuação fiscal que operou *em tese, ou seja, sem qualquer vinculação a atos específicos, senão na mera natureza intragrupo da operação e na suposta redução de tributos como resultado da estrutura e do negócio implementados entre as partes relacionadas*, mas sim a interessada que não logrou provar a efetividade desta operação. Inexiste, assim, qualquer ofensa ao *senso comum da gestão empresarial*. Os grupos empresariais têm liberdade para se organizarem como melhor entenderem, mas a apropriação de despesas em razão de suposto compartilhamento de serviços administrativos deve ter correspondência no plano real, ou seja, na constituição de uma sociedade que efetivamente preste estes serviços.

Com referência ao alcance da defesa apresentada nestes autos, agora descrita agora como *Impugnação de fls., de quase cem páginas, protocolada em 07/02/2013, que instruiu com vasta documentação, transplantando vultosos elementos contábeis, fiscais e contratuais das atividades que, alega a lavratura, sem provar, não existiram*, importa observar que, embora

tenha embargado o acórdão recorrido alegando não terem sido apreciados elementos de prova acostados aos autos, e apesar de sua rejeição nos termos do despacho de e-fls. 3015/3019, a Contribuinte não suscitou dissídio jurisprudencial acerca deste ponto, razão pela qual descabe a verificação, nos autos, acerca de eventuais elementos provas por ela apresentados e não apreciados.

Assim, impõe-se concluir que não restou demonstrado, ao longo deste processo administrativo, a existência de *documentos nele juntados à exaustão* para comprovação de que MC Assessoria seria uma *empresa constituída para prestar serviços administrativos, de backoffice e central de compras às demais empresas do Grupo MC*. Para além do que já observado no acórdão recorrido, a decisão de 1ª instância traz consignado que:

Do todo acima exposto, conclui-se que a constituição da empresa MC Assessoria se deu apenas no papel, respeitando as formalidades legais, todavia, restou comprovado que de fato a empresa não existe e cumpre apenas seu objetivo de redução da tributação e aumento da distribuição de lucros de forma ilícita.

Note-se que a justificativa apresentada pelo impugnante de que a MC Assessoria foi criada para prover as empresas do Grupo empresarial MC, composto de uma dezena de empresas do ramo do varejo automotivo, do qual faz parte a Jacuípe Veículos Ltda., nas necessidades de serviços-meio e *back office* (serviços contábeis, de recursos humanos, tecnologia da informação, serviços gerais, dentre outros tipicamente abrangidos em estrutura de serviços compartilhados), através de uma Central de Serviços Compartilhados e central de compras, como estratégia de gestão, eficiência e plataforma para a expansão das atividades e negócios do grupo empresarial, não é hábil para infirmar a alegação do autuante de que a criação da referida empresa se deu apenas no papel, respeitando as formalidades legais, mas que de fato a empresa não existe, com o objetivo claro de redução da carga tributária das empresas do Grupo empresarial tributadas pelo lucro real e a maximização da distribuição dos lucros e dividendos por parte da empresa artificialmente criada, tributada pelo lucro presumido.

Não se trata de discutir o direito de auto-organização do contribuinte, destacando-se, inclusive, que a citada Central de Serviços Compartilhados mencionada pelo impugnante poderia ser criada como um departamento de qualquer uma das empresas do Grupo Empresarial, para efetuar os mencionados serviços-meio e *back office* para todas as empresas do Grupo, e ter os seus custos repartidos entre as diversas empresas, ou mesmo com a criação de uma outra empresa – que de fato existisse –, desde que isso representasse uma efetiva redução dos custos gerais. Não há, entretanto, qualquer lógica empresarial na criação de uma empresa, com o objetivo de lucro, para prestar serviços apenas para as empresas do Grupo, tributadas pelo lucro real, onerando-as demasiadamente.

Atente-se, ainda, que conforme informa o autuante, o impugnante não comprovou que os serviços foram efetivamente prestados (a indicação dos serviços prestados no corpo das notas fiscais foi feita de forma genérica), através dos relatórios de atividades desenvolvidas na atividade comercial, requisito essencial à idoneidade da despesa contabilizada e deduzida do lucro tributável, sobretudo por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico. Este fato, por si só, já justificaria a glosa das despesas com a suposta prestação de serviços.

Quanto ao reconhecimento, na decisão recorrida, acerca do fato de que **“os supostos funcionários da MC Assessoria trabalhavam e as atividades eram realizadas”**, importa recordar que estes funcionários eram vinculados à autuada ou a empresas ligadas, e somente restou provada a sua transferência formal para os quadros da MC Assessoria, sem qualquer demonstração de que esta nova sociedade administrasse a execução das atividades por eles realizadas e por essa razão fosse remunerada pela autuada. Esta a razão, inclusive, para apropriação do custo correspondente a esses serviços nas empresas do grupo que usufruíram do

trabalho dessas pessoas. Não há dúvida, neste ponto, que o trabalho foi realizado. O que não se demonstra é que tal se deu mediante intermediação da MC Assessoria, desprovida de qualquer evidência de sua real existência para legitimar a dedução, também, do lucro agregado por esta pessoa jurídica nas cobranças estampadas nas notas fiscais glosadas.

Assim, prevalecendo o entendimento de que o recurso da Contribuinte deve ser conhecido, as conclusões do I. Relator são aqui adotadas sob os fundamentos acima expostos, para também NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa