



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.735679/2022-62
ACÓRDÃO	1301-007.866 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REAL DISTRIBUIDORA E LOGISTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

IRPJ, CSL, CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP, COFINS. PROVA. INDÍCIOS.

Indícios vários e concordantes são provas hábeis. Tais provas são especialmente importantes em contextos associativos, nos quais as infrações são praticadas por indivíduos consorciados, situações nas quais é incomum que se assinem documentos. Tais relações pressupõem ajustes e acordos que são realizados a portas fechadas, motivo pelo qual os indícios são as provas possíveis.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL. ARTIFICIALIDADE.

Segregação de uma empresa em duas para se valer de regimes de tributação diferenciados visando redução da carga tributária não encontra amparo no ordenamento jurídico. É artificial a construção que redireciona artificialmente receitas para outra empresa com regime de tributação diferente da original, tendo como consequência erosão na base tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

FRAUDE. CONLUÍO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Correta a qualificação da multa quando o procedimento fiscal evidencia que o contribuinte buscou, dolosamente, modificar uma das características

essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos, em ajuste com terceiros.

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

Comprovada a participação direta de pessoa física com poderes de gestão na construção artificial que consumou a segregação de uma empresa em duas, com regimes de tributação distintos, visando erodir a base tributária, resulta na responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN, vez que são atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de falta de motivação e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Decidiu-se, por unanimidade de votos, por reduzir o percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Foram lavrados Autos de Infração (AIs) referentes ao IRPJ (e-fls. 1537/1590) e à CSL (e-fls. 1591/1633), relativos aos trimestres-calendário dos anos de 2017 a 2019, face à insuficiência de recolhimento de tributos em razão da fragmentação fraudulenta da atividade

econômica, com qualificação da multa de ofício. Foram deles cientificados em 30/03/2022 o Contribuinte (e-fls. 1673) e o Responsável solidário JOSÉ CARLOS VIEIRA DA SILVA (“JOSÉ CARLOS”), conforme e-fls. 1674. O “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), de e-fls. 1636/1653, assim sintetiza o procedimento:

2.1. O Contribuinte é uma sociedade empresária constituída em maio de 2000 e tem como atividade econômica principal o comércio atacadista de mercadorias em geral, fazendo parte de um grupo econômico que atua em grande parte do território nacional, principalmente nos setores atacadistas, transporte rodoviário de cargas e mais recentemente no de hipermercados, e tem como sócios do Grupo Econômico JOSÉ RODRIGUES DA COSTA NETO (45,5% de participação societária), JOSÉ CARLOS VIEIRA DA SILVA (45,5% de participação societária) e ANA TEREZA GUARATO DE PAIVA (9% de participação societária).

2.2. A CENTROLOG é uma sociedade empresária constituída em agosto de 2008 e tem como atividade econômica principal o transporte rodoviário de cargas em geral, integra o mesmo grupo econômico da Contribuinte, e tem estrutura societária similar à da Contribuinte sendo que o controle societário é exercido de forma indireta pelas mesmas pessoas físicas controladoras da Contribuinte. A função de administrador da Contribuinte e da CENTROLOG é exercida pela mesma pessoa, JOSÉ CARLOS VIEIRA DA SILVA.

2.3. Constatou-se a prática de fragmentação artificial de atividade econômica, por meio da utilização de outra pessoa jurídica integrante do mesmo grupo empresarial (Centrolog Logística e Transporte Ltda, “CENTROLOG”) com o objetivo de reduzir a apuração e o recolhimento dos tributos. Teria a Contribuinte, do regime de tributação do lucro real trimestral, usado a CENTROLOG para transferir uma parte do seu faturamento com a finalidade de obter vantagens tributárias, na medida em que a CENTROLOG tinha como regime de tributação o lucro presumido.

2.4. A autoridade autuante fez um comparativo entre a proporção de receita bruta declarada e o lucro líquido durante o período fiscalizado (anos-calendário de 2017, 2018 e 2019) apurado pela Contribuinte e a CENTROLOG, constatando que na Contribuinte o lucro líquido apurado foi em média inferior a 2% da receita bruta declarada, enquanto na CENTROLOG o lucro líquido foi em média superior a 60% da receita bruta declarada (quadro de e-fls. 1638/1639 e 1641/1642, fls. 3/4 e 6/7 do TVF).

2.5. Constatou a autoridade autuante que os sócios da CENTROLOG tiveram o lucro distribuído em valores expressivos, enquanto na Contribuinte não ocorreu nenhuma distribuição de lucro aos sócios. Na CENTROLOG foram distribuídos dividendos para os anos de 2017 e 2019 em valores superiores ao resultado líquido (quadro de e-fls. 1642, fl. 7 do TVF).

2.6. Discorre a autoridade fiscal que na CENTROLOG consta apenas funcionários com atividade de motorista, não havendo funcionários alocados a atividades de suporte operacional, tecnológica, logística, contábil, financeira, de recursos humanos e de sistemas de informação, e tampouco há registro de terceirização dos serviços. Constatou-se que a gestão administrativa e financeira da CENTROLOG seria exercida pela Contribuinte, e que a CENTROLOG seria, de fato,

uma extensão, um departamento, da CONTRIBUINTE. Não constam registros contábeis de despesas com energia elétrica, água, telefone, internet e aluguel na CENTROLOG. São compartilhados entre a Contribuinte e a CENTROLOG logomarca e nome fantasia, sócios comuns, estrutura administrativa e logística, endereço e instalações físicas, atividades de gestão administrativa, financeira, tecnológica e logística, identificação dos veículos. Teria restado caracterizada a **total falta de substância econômica da CENTROLOG**, visto ser improvável o efetivo funcionamento/existência de uma pessoa jurídica, sem que tenha incorrido despesas usuais na produção/comercialização de bens/serviços, sejam quais forem as características econômicas e operacionais da entidade empresarial.

2.7. A Contribuinte e a CENTROLOG exercem atividades econômicas complementares, sendo a principal atividade do grupo econômico o comércio atacadista de mercadorias (atividade da Contribuinte), enquanto o transporte e entrega das mercadorias seria da CENTROLOG, sendo que 95% da receita auferida pela CENTROLOG tem origem em recursos auferidos pela Contribuinte. Deu-se a celebração de contrato de prestação de serviços entre a Contribuinte e a CENTROLOG, no qual o representante das duas empresas é a mesma pessoa física, JOSE CARLOS VIEIRA DA SILVA, um dos principais controladores do grupo econômico. Entendeu a autoridade fiscal que se teria mais uma evidência de falta identidade e autonomia administrativa e autonomia da CENTROLOG, pela aparente ausência de vontade própria na celebração de contratos. Teria restado evidenciado de forma sistemática o planejamento tributário fraudulento mediante a fragmentação das atividades da Contribuinte, em engenharia criada para que uma parte da receita da Contribuinte (optante do lucro real) pudesse ter uma tributação mais vantajosa vez que foi direcionada para a CENTROLOG (optante do lucro presumido).

2.8. Deu-se a apuração do IRPJ e da CSLL a partir do Resultado Líquido registrado pela CENTROLOG em suas Escriturações Contábil Digital e Fiscal. As despesas contabilizadas na CENTROLOG foram consideradas, e somente os valores referentes ao Resultado Líquido de cada trimestre da CENTROLOG serviram de base tributável e foram adicionados ao Lucro Real/Prejuízo apurado pela Contribuinte. Foi tipificada a infração tributária OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS -FALTA DE RECOLHIMENTO EM DECORRÊNCIA DE FRAGMENTAÇÃO FRAUDULENTA DE ATIVIDADE ECONÔMICA, com fulcro no art. 3º da Lei nº 9.249/95 e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99. Por consequência apurou-se compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral.

2.9. A multa de ofício foi **qualificada** (150%), por ocorrência de fraude e conluio, em conduta dolosa com o objetivo de alterar a essência do Fato Gerador dos tributos, na medida em que desloca irregularmente a sujeição passiva dos tributos incidentes sobre uma parte da receita para uma outra pessoa jurídica com regime de tributação mais vantajoso, tendo sido demonstrada a falta de identidade e autonomia administrativa da CENTROLOG, criada unicamente para obter vantagens indevidas na apuração de tributos. Foi tipificada a multa qualificada com base no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 2007, c/c os arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

2.10. Foi imputada **responsabilidade tributária a JOSE CARLOS VIEIRA DA SILVA**, em razão da fraude por meio de atos de gestão administrativa e comercial, com base no art. 135, inc. III do CTN.

3. Irresignados, em 21/04/2022 (e-fls. 1677), Contribuinte e Responsável apresentaram Impugnação conjunta (e-fls. 1679/1723), que assim pode ser sintetizada:

3.1. Discorre sobre a improcedência do Lançamento Fiscal por **ausência de vinculação entre os fatos narrados e o dispositivo legal supostamente infringido**. Entende que o lançamento fiscal não teria atendido os requisitos de validade do art. 142 do CTN, que a tipificação de omissão de receita não corresponderia aos fatos trazidos na autuação, vez que a narrativa do TVF corresponderia a glosa de custos e despesas com fretes. Aduz que a omissão de receita ou de rendimentos seria caracterizada não pela apropriação indevida de despesas e custos, mas sim pela falta de emissão de nota fiscal ou documento equivalente. Assim, o lançamento fiscal, por não ter indicado a matéria infringida e o dispositivo legal correspondente aos fatos narrados, não estaria adequadamente motivado, incorrendo em afronta ao art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

3.2. Sobre a CENTROLOG, relata que se trata de empresa regularmente constituída desde o ano de 2008, com objeto social de transporte de cargas, operações de logística, locação de bens próprios, prestação de serviços de movimentação de cargas, etc., e tem como sócias as pessoas jurídicas MONTE CRISTO PARTICIPAÇÕES LTDA., ATG PAIVA INVESTIMENTOS EIRELI e JCA PARTICIPAÇÕES LTDA, ocupa área compatível com suas necessidades, conta com 211 funcionários, 207 caminhões em uso, apresentou patrimônio líquido de R\$ 78.185.235,55 em 2017; R\$ 85.733.133,00 em 2018; e R\$ 68.449.765,00 em 2019.

3.2.1. Registrou despesas e custos operacionais com gastos elevados com combustíveis, depreciação, pessoal, manutenção e outros usuais e necessários, sendo que em 2017 desembolsou em torno de R\$ 20.942.459,41; em 2018 de R\$ 24.066.367,04; e em 2019 de R\$ 24.918.164,63.

3.2.2. Conta com fornecedores de insumos, material de consumo e serviços contratados, obteve junto a todos os órgãos públicos reguladores e com poder de polícia a chancela para operar, mediante a expedição dos seguintes documentos, cuja liberação precede de vistorias in loco, que atestam seu regular funcionamento e capacidade de operação, é detentora de programa de incentivo fiscal, tanto municipal (redução de alíquota do ISS) quanto estadual (Logproduzir), cuja concessão se faz mediante exame sobre a efetiva capacidade operacional.

3.2.3. Sobre o local onde realiza as suas atividades operacionais, trata-se de imóvel de propriedade da empresa PJA, cuja cessão de uso se deu com a anuência da Prefeitura de Aparecida de Goiânia, em observância à legislação municipal, dado que o referido imóvel integra o Polo Empresarial de Aparecida de Goiânia, cedido por este município para o exercício de atividades específicas.

3.2.4. Entende que **diante do contexto probatório e licenças expedidas por órgão dotados de fé pública, teria restado comprovada a existência formal e fática da CENTROLOG.**

3.3. Reclama sobre a **insubsistência dos fundamentos constantes do TVF** que deram suporte ao Lançamento Fiscal.

3.3.1. Aduz que a utilização da logomarca em comum entre REAL e CENTROLOG seria procedimento comum, quando a tomadora de serviços de transporte contrata com exclusividade os serviços, sendo que outras empresas adotam o mesmo procedimento, como Coca-Cola, HAVAN, Ambev, Raizen/Shell, White Martins e JBS, BRF e Unilever. Seria prática usual no mercado, sendo adstrito a combinações privadas entre contratado e contratante, realizadas sob o prisma das liberdades individuais e de atividade econômica, sem nenhuma repercussão na esfera tributária.

3.3.2. Alega que a equipe interna seria destinada ao reparos de serviços menos complexos, sendo que os serviços mais complexos seriam delegados a terceirizados.

3.3.3. Afirma que não haveria na legislação pátria qualquer óbice a existência de sócios comuns, ou de relacionamento entre empresas do mesmo grupo econômico, e que a autuação fiscal violaria dois primados constitucionais básicos, primeiro, de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei (art. 5º, inciso II), e segundo, o que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (parágrafo único do art. 170). Nesse contexto, caberia ao Fisco “apenas regular” as condições de mercado através do mecanismo de aferição de preço para certificar-se sobre a existência ou não de DDL - Distribuição Disfarçada de Lucros. Contudo, teria se quedado inerte a Fiscalização valendo-se do caminho fácil das conjecturas em detrimento das provas existentes.

3.3.4. Sobre a atividade econômica complementar e compartilhamento de estrutura administrativa e logística, discorre que a atividade da CENTROLOG não guardaria nenhuma relação com a da REAL, enquanto a REAL realiza a comercialização de mercadoria, a CENTROLOG prestou serviços de transporte e operador logístico. Sobre a estrutura administrativa, aduz que não haveria compartilhamento, vez que a transportadora abriga toda a sua equipe em instalações próprias, assim como dispõe de oficina mecânica interna, posto de combustível para atender com exclusividade sua frota, lava a jato.

3.3.4.1. O endereço compartilhado decorreria do fato de que foi cedido em condomínio pela empresa PJA Investimentos Ltda que dispõe de uma única portaria dando acesso às duas empresas que operam no mesmo local.

3.3.4.2. Não haveria utilização de estrutura da REAL, sendo que a CENTROLOG realizaria todos os gastos necessários ao seu funcionamento, conforme prova de documentos de e-fls. 1502/1531 e notas fiscais de terceiros. Não seria a CENTROLOG obrigada a deter em seu quadro, empregados de todas as profissões, vez que é muito mais barato e prático a terceirização de serviços.

3.3.4.3. Na contabilidade teria abrigado no quadro de empregados o Sr. Antonio Jorge Pereira dos Santos, e após o seu desligamento teria contratado serviço externo.

3.3.4.4. Não incorreria em gastos com energia elétrica porque teria gerador próprio, contudo, mera ausência de uma despesa não seria suficiente para afastar a personalidade jurídica de uma empresa.

3.3.5. Aduz que além de a segregação de atividades empresariais por meio de empresas autônomas ser uma decisão que independe de outorga do fisco, pode constituir-se numa grande estratégia comercial lucrativa, na medida em que retém para o grupo os resultados que, na ausência de uma estrutura própria, seriam destinados a terceiros, assim não caberia ao Fisco censurar a forma de organização dos grupos econômicos.

3.3.6. Registra que conforme documentos constitutivos todas as empresas possuem representante legal e que como o único documento firmado entre CENTROLOG e REAL seria o contrato de prestação de serviços de transporte, caberia ao Fisco o escrutínio das condições contratadas frente às regras de mercado, inclusive analisando a margem de lucros disposta no contrato, sob égide de art. 528 do RIR/99. Afirma a Contribuinte que assegura que observa os valores de mercado mediante pesquisa junto aos concorrentes, cujo material poderia ter sido suscitado pelos autuante.

3.3.7. Não haveria qualquer limitação no art. 14 da Lei nº 9.718, de 1999, sobre o exercício de opção entre o lucro real ou o lucro presumido, entre empresas do mesmo grupo econômico, e o Fisco teria criminalizado a atividade empresarial quando o resultado evidencia eficiência do ponto de vista fiscal, e não se poderia impor a obrigatoriedade de buscar o resultado fiscal mais oneroso para a sociedade, sendo a auto-organização permitida. Menciona acórdãos do CARF nº 1402-002.337 e 1401-002.835.

3.3.8. Aduz que não teria ocorrido a transferência de receitas para outra empresa do mesmo grupo econômico, vez que a empresa transportadora (CENTROLOG) não exerceria as mesmas atividades da REAL, não realizaria venda de mercadoria, o que revelaria equívoco na motivação do lançamento fiscal. Não obstante, a transferência de receita ocorreria se a primeira Impugnante, numa espécie de triangulação, subfaturasse mercadorias para a CENTROLOG, e esta, por sua vez, efetuasse a venda ao destinatário final pelo preço real da operação, o que poderia ocorrer eventualmente nas operações sujeitas à incidência de IPI. Afirma que a CENTROLOG prestaria serviços não apenas para a REAL, mas também para terceiros, como a NESTLÉ e CHOCOLATES GAROTO, e que a NESTLÉ, empresa com governança corporativa e compliance rígido, não se sujeitaria a participar de ato fraudulento contratando empresa de fachada ou inexistente.

3.3.9. Aduz que não se poderia negar que os serviços foram efetivamente prestados pela CENTROLOG, e não pela REAL, vez que a REAL não possuiria caminhões e motoristas, e por consequência não teria como realizar o transporte das mercadorias, e que caso prevalecesse a tese encampada pela Fiscalização haveria um impasse intransponível, na medida em que, sem caminhões próprios e respectivos motoristas, teria a Contribuinte que se utilizar de frota de terceiros. E em tal absurda perspectiva haveria outro problema, qual seja, a obrigatoriedade de

arbitrar a valor de mercado a suposta cessão gratuita, eis que de acordo com o art. 528 do RIR/2018, as operações entre empresas vinculadas devem observar as regras de mercado.

3.4. Reclama que teria ocorrido erro na determinação do resultado tributável e na dedução dos impostos efetivamente pagos pela CENTROLOG, uma vez que como a fiscalização adicionou o resultado da CENTROLOG ao da primeira Impugnante, deveria tê-la oportunizado a recompor o lucro real, a fim de que fossem realizados os ajustes e, com isso, feitas as exclusões das Subvenções para Investimento a que tem direito nos termos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, direito este já reconhecido por decisão judicial. Ainda, o Fisco teria deduzido apenas uma parte dos valores efetivamente pagos pela CENTROLOG, ou seja, enquanto o recolhido perfaz o montante de R\$ 8.660.625,64, a fiscalização deduziu apenas R\$ 4.449.161,29.

3.5. Pugna pelo afastamento da qualificação da multa de ofício (150%), vez que **não haveria registros de documentos falsos ou inidôneos ou fraudes em registros contábeis, não teria havido prática de ato de falsidade ou com dolo**, afastando-se a incidência dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e aplicando-se o disposto no parágrafo único do art. 18 c/c art. 122 do Código Penal, de que “salvo os casos expressos em lei, ninguém será punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”. Menciona julgados do CARF, Acórdãos nº 1301-002.670 e 9101-005.844, e que na ausência de dolo não poderia subsistir a qualificação da multa, que na existência de dúvida em matéria de infrações ou penalidades caberia a interpretação benigna e que ainda que a conduta pudesse caracterizar planejamento tributário abusivo não caberia a multa qualificada vez que não teria ocorrido ocultação da prática com vista a mascarar a ocorrência do fato gerador, conforme julgado do CARF no Acórdão nº 9101-005.761.

3.6. Sobre a responsabilidade tributária, pugna que no caso dos autos **não teria sido demonstrado nada que pudesse vincular o Responsável Tributário ao fato gerador da obrigação tributária, vez que não haveria nenhuma identificação ou indicação do dispositivo legal infringido dolosamente**. Aduz que os indícios trazidos pela Fiscalização não comprovariam a existência de fraude tampouco fariam prova da atuação do Responsável Tributário na relação obrigacional, e que não teria logrado ao Fisco demonstrar a atuação com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. Não caberia ainda aplicar o disposto no art. 124, inc. II do CTN que não caberia demonstrar a existência de um liame entre a ocorrência do fato gerador do tributo e/ou da penalidade e a pessoa incluída na relação obrigacional. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que para haver a responsabilização de terceiros pelo crédito tributário da pessoa jurídica é necessário que fique cabalmente comprovada a ocorrência de pelo menos uma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN (REsp 513912/MG, Segunda Turma, Relator Ministro Peçanha Martins, DJ de 01.08.2005, EREsp n. 260.107, Primeira Seção, Ministro José Delgado, Súmula n. 168/STJ e EREsp 422732/RS, Primeira Seção, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ de 09.05.2005).

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 101-018.212 – 8ª TURMA/DRJ01, proferido em sessão realizada em 1º/09/2022 (e-fls. 2156/2189),

de que se deu ciência ao Contribuinte em 05/09/2022 (e-fls. 2198) e ao Responsável solidário em 16/09/2022 (e-fls. 2199), cuja ementa foi vazada nestes termos:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL.

A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito sem que exista o Estado Fiscal.

SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOAS JURÍDICAS. PREMISSAS.

A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, fomenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, aufera mais rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos. Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.

CONSTRUÇÕES ARTIFICIAIS. BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL.

Segregação artificial de uma empresa em duas pessoas jurídica para se valer de regimes de tributação diferenciados visando especificamente redução da carga tributária não encontra amparo no ordenamento jurídico. É artificial construção no qual se redireciona artificialmente receitas para outra empresa com regime de tributação diferente da empresa original, tendo como consequência erosão na base tributária.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros)

encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário.

2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de mais valia fictícia, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária.

3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, a fraude e o conluio, tipificados nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício, com percentual de 150%.

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 - A infração à lei decorre de ocorrência de fato jurídico com consequência em diferentes ramos do direito (civil, empresarial, penal) que tem repercussão, também, na hipótese de incidência tributária. Entende-se excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos como uso abusivo do poder conferido ao sócio/administrador em se utilizar da pessoa jurídica de maneira desvirtuada, aproveitando-se indevidamente da ficção jurídica da empresa.

III - 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 administrador/diretor contratado. 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 e estatutos, por exemplo). A responsabilização prevista pode ainda recair sobre uma pessoa que, apesar de não ocupar formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, atue como o sócio de fato da empresa, agindo com todos os poderes de um 'sócio-gerente', efetivamente praticando atos de gestão na empresa, devendo os autos estar instruídos com provas demonstrando a efetiva atuação.

IV – Comprovada a participação direta de pessoa física com poderes de gestão na construção artificial que consumou a segregação de uma empresa em duas pessoas

jurídicas, com regimes de tributação distintos deliberadamente visando erodir a base tributária, resulta na responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN, vez que são atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

5. Irresignados, em 30/09/2022 (e-fls. 2201), Contribuinte e Responsável solidário interpuseram Recurso Voluntário em conjunto (e-fls. 2202/2255), em que, sinteticamente, repisam as razões de Impugnação.

VOTO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Relator

6. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 2198 e 2199 e 2201), pelo que dele se conhece.

TRANSFERÊNCIA DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS AUFERIDOS PELO CONTRIBUINTE

7. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se referiu nestes termos, a que se anuem:

“(…)

Como se pode observar, a impugnação trata de aspectos de nulidade e mérito correlacionados, razão pela qual serão apreciados em conjunto.

(…)

Contudo, a livre iniciativa [art. 170, parágrafo único da CF/88] não pode ser utilizada, de maneira desvirtuada, para justificar construções societárias completamente descontextualizadas, implicando sequestrações de empresas visando deliberadamente o afastamento da obrigação de pagar tributos.

Livre iniciativa não comporta tal comportamento. Pelo contrário, trata-se de valor que se submete a outros valores tutelados pelo Estado Democrático de Direito. Não se consubstancia em direito superior, fora do alcance de outros princípios tutelados pelo sistema jurídico, a ponto de poder ser exercido sem que necessite prestar esclarecimentos ao Estado e à sociedade. Há que ser harmonioso com os interesses da sociedade. E não há como se dissociar o Estado Fiscal de tal premissa.

(…)

Nesse contexto, é interesse do Estado incentivar a livre iniciativa e a produção econômica, que irá gerar a principal fonte de receita estatal, a arrecadação de

tributos. Assim, a legislação tributária autoriza, a partir de parâmetros estabelecidos em lei, que o contribuinte possa eleger um regime de tributação que melhor se amolde às suas atividades. Foram estabelecidas distinções entre pessoa física e pessoa jurídica. A pessoa física tem a opção entre apresentar a declaração de rendimentos completa ou simplificada, enquanto que a pessoa jurídica dispõe de um maior leque de regimes de tributação.

(...)

Assim, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação, para, por exemplo, desvirtuar o instituto da pessoa jurídica para construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base menor, são condenáveis porque afrontam o sistema tributário, afrontam as premissas que autorizam tratamentos diferenciados para determinados contribuintes (como, por exemplo, as pessoas jurídicas), além de provocar uma concorrência desleal junto a outras empresas que atuam no mercado.

(...)

No caso concreto, vários elementos foram colhidos pela autoridade autuante, convergindo para a deliberada intenção da Contribuinte de segregar uma empresa em duas (REAL e CENTROLOG) com a específica e única finalidade de erodir a base tributária.

A Contribuinte e a CENTROLOG, pessoas jurídicas distintas formalmente, integram o mesmo grupo econômico.

O quadro societário das duas empresas tem elementos em comum:

Contribuinte				CENTRELOG			
Nome Sócio	CPF	Perc (%)	Valor	Sócio - Pessoa Jurídica	Controlador - Pessoa Física	Perc (%)	Valor
José Rodrigues da Costa Neto	347.095.681-20	45,5%	1.365.000,00	Monte Cristo Participações Ltda.	José Rodrigues da Costa Neto	45,5%	910.000,00
José Carlos Vieira da Silva (sócio adm.)	331.886.451-04	45,5%	1.365.000,00	JCA Participações Ltda.	José Carlos Vieira da Silva	45,5%	910.000,00
Ana Tereza Guarato de Paiva	012.805.996-69	9%	270.000,00	ATG Paiva Investimentos EIRELI	Ana Tereza Guarato de Paiva	9%	180.000,00

Como se pode observar, o controle societário da CENTROLOG é exercido de forma indireta pelos sócios pessoas físicas (JOSE CARLOS VIEIRA DA SILVA, JOSÉ RODRIGUES DA COSTA NETO e ANA TEREZA GUARATO DE PAIVA) que são controladores da Contribuinte.

A atividade econômica principal da Contribuinte é o comércio atacadista de mercadorias em geral, e da CENTROLOG o transporte rodoviário de cargas em geral.

Conforme relação de funcionários de e-fls. 1490/1494 o quadro de funcionários da CENTROLOG é composto praticamente de motoristas (cerca de 92%). Relacionamento quadro com funcionários que não são motoristas:

Observou a autoridade autuante, com precisão, que praticamente a CENTROLOG não conta com funcionários destinados a outras atividades de apoio, como suporte operacional, tecnológico, logístico, contábil ou de recursos humanos que seriam necessários para o funcionamento de uma empresa comparável ao seu porte. Registra o Termo de Verificação Fiscal que os elementos e informações obtidos no curso da auditoria fiscal indicam que toda a gestão administrativa e financeira da Centrolog é exercida pela Real (Contribuinte).

Na contabilidade da CENTROLOG não foram encontrados registros com despesas de energia elétrica, água, telefone, internet e aluguel. Mais um elemento do compartilhamento da estrutura com a Contribuinte.

O local de funcionamento das duas empresas é o mesmo.

Os veículos integrantes do ativo da CENTROLOG utilizam, na quase totalidade, a logomarca e o logotipo da Contribuinte, conforme fotos de e-fl. 1533 (arquivo não paginável), das quais duas são apresentadas:



Relata a autoridade autuante que a principal atividade do grupo econômico que integra a Contribuinte e a CENTROLOG é o comércio atacadista de mercadorias (atividade exercida pela Contribuinte), correspondendo a 95% da receita bruta das empresas que integram o grupo. Por consequência, a atividade exercida pela CENTROLOG, de transporte/entrega de mercadorias é subsidiária, em percentual não superior a 5% do grupo econômico.

A 'parceria' entre a Contribuinte e a CENTROLOG foi formalizada mediante celebração de contrato de prestação de serviços, no qual tanto a Contribuinte

quanto a CENTROLOG são representados pela mesma pessoa física, JOSE CARLOS VIEIRA DA SILVA: [e-fls. 165]

E as condições contratuais permitiram à CENTROLOG a percepção de resultados acima de média de mercado. Pesquisas efetuadas pela autoridade fiscal com empresas do mesmo ramo da CENTROLOG constataram que a relação lucro líquido/receita bruta não supera o percentual de 25%. E mais, em estudo de caso publicado no III Congresso de Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande do Sul realizado nos dias 30 e 31 de agosto de 2018, no artigo científico ‘ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO APLICADA NO TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS: ESTUDO DE CASO’, no qual foram coletados dados de empresa de transporte rodoviário de cargas com atuação nas regiões centro-oeste e sul (caso da CENTROLOG), o percentual médio de lucratividade é inferior a 30%.

Por sua vez, a CENTROLOG, turbinada com o contrato celebrado com a Contribuinte, e o compartilhamento de dispêndios fixos e variáveis, obteve margem de lucro líquido/receita bruta com média superior a 60% no período fiscalizado: [quadros extraídos das ECFs, de e-fls. 1641/1642, fls. 6/7 do TVF]

(...)

Resultado de um contrato de ‘pai para filho’, celebrado entre partes vinculadas, com subordinação, longe da imparcialidade das regras de mercado, completamente dissociado do princípio arm’s length. Contrato com condições excessivamente favoráveis à uma das partes (CENTROLOG, optante do lucro presumido), precisamente com o objetivo de transferir receitas tributáveis da Contribuinte para a CENTROLOG para escapar da tributação do lucro real.

O direcionamento das receitas para a CENTROLOG mostra-se incontestável quando se comparam os resultados da Contribuinte e da CENTROLOG: [quadro de e-fls. 1638/1639 e 1641/1642, fls. 3/4 e 6/7 do TVF]

Contribuinte				CENTROLOG			
Ano 2017				Ano 2017			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Lucro Líquido (LL)	(LL/RB)	Trimestre	Receita Bruta (RB)	Resultado Líquido (RL)	RL/RB
1º Trim.	211.554.369,99	2.128.338,47	1,01%	1º Trim.	13.860.829,33	8.964.068,14	64,67%
2º Trim.	227.100.453,07	1.635.951,62	0,72%	2º Trim.	15.171.654,95	10.066.189,90	66,35%
3º Trim.	228.449.475,25	3.426.801,27	1,50%	3º Trim.	15.936.733,54	10.236.832,10	64,23%
4º Trim.	222.259.638,98	-6.214.573,94	(-2,80%)	4º Trim.	15.410.681,91	9.747.967,69	63,25%
Fonte: ECF 2017				Fonte: ECF 2017			

Ano 2018			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Lucro Líquido (LL)	(LL/RB)
1º Trim.	218.241.669,84	3.194.962,60	1,48%
2º Trim.	225.993.451,10	1.701.468,14	0,75%
3º Trim.	249.608.981,71	3.780.177,24	1,51%
4º Trim.	244.296.347,37	6.631.369,47	2,71%

Fonte: ECF 2018

Ano 2018			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Resultado Líquido (RL)	RL/RB
1º Trim.	15.537.235,58	9.780.301,70	62,96%
2º Trim.	15.741.093,15	9.839.241,78	62,51%
3º Trim.	16.741.100,04	10.069.887,84	60,15%
4º Trim.	17.341.691,04	10.958.426,41	63,19%

Fonte: ECF 2018

Ano 2019			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Lucro Líquido (LL)	(LL/RB)
1º Trim.	236.049.137,29	8.288.925,36	3,51%
2º Trim.	248.999.882,99	4.453.411,54	1,79%
3º Trim.	270.030.288,91	11.045.855,46	4,09%
4º Trim.	283.871.829,27	8.494.144,86	2,99%

Fonte: ECF 2019

Ano 2019			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Resultado Líquido (RL)	RL/RB
1º Trim.	16.321.000,15	10.348.689,98	63,41%
2º Trim.	17.129.456,23	9.866.452,44	57,60%
3º Trim.	18.542.965,73	11.069.324,86	59,72%
4º Trim.	18.041.552,95	10.684.318,81	59,22%

Fonte: ECF 2019

Como se pode observar, apurou-se diferença significativa na proporção de receita bruta declarada e o lucro líquido durante o período fiscalizado (anos-calendário de 2017, 2018 e 2019) ao se comparar os resultados a Contribuinte e da CENTROLOG. Na Contribuinte o lucro líquido apurado foi em média inferior a 2% (dois por cento) da receita bruta declarada, enquanto na CENTROLOG o lucro líquido foi em média superior a 60% (sessenta por cento) da receita bruta declarada. A diferença entre a relação lucro líquido/receita bruta entre as empresas foi na ordem de 2.900% (dois mil e novecentos por cento).

A desproporção entre os resultados da Contribuinte e da CENTROLOG continua na distribuição de lucros entre os sócios. Enquanto na Contribuinte não houve nenhuma distribuição de dividendos, na CENTROLOG foram distribuídos dividendos generosos, superando o percentual de 100% entre resultado líquido/dividendos para os anos-calendário de 2017 e 2019:

Percentual do Lucro Distribuído sobre o Resultado Líquido – Período 2017-2019			
Ano	Resultado Líquido (RL)	Dividendos (Div.)	Div/RL
2017	39.015.057,83	41.000.000,00	105,09%
2018	40.647.857,73	33.100.000,00	81,43%
2019	41.968.786,09	59.300.000,00	141,30%

Fonte: ECD

Turbinou-se a distribuição de dividendos na CENTROLOG, optante do lucro presumido, com receitas direcionadas visando evitar a tributação por parte da Contribuinte pelo regime de tributação do lucro real. Transcrevo excerto do Termo de Verificação Fiscal:

31. As transferências ocorreram por meio de repasse de recursos à Centrolog, a título de prestação de serviços de transportes, recursos que passaram a ser tributados pelo regime do lucro presumido e sistema cumulativo e deixaram de ser tributados pelo regime do lucro real trimestral e sistema não cumulativo.

32. Foram encontrados elementos indicando que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, na prática consistem em uma única empresa. (...)

(...)

Em toda a impugnação o Contribuinte e o Responsável Tributário protestam pela efetiva existência da CENTROLOG. De fato, as atividades de transporte e apoio logístico ocorreram. E a autoridade atuante não contesta as operações exercidas no âmbito de serviços de transporte e apoio logístico. O que a acusação fiscal demonstra é que a CENTROLOG não é uma pessoa jurídica dissociada da Contribuinte, pelo contrário, consiste em um departamento da Contribuinte. A Contribuinte e a CENTROLOG não são pessoas jurídicas distintas. As atividades exercidas, de comercialização de mercadorias, e na sequência, transporte das mercadorias aos clientes são executadas por uma mesma empresa.

Os fatos trazidos pela acusação fiscal não foram contraditos em nenhum momento pela impugnação. Consta a autoridade atuante:

34. A Centrolog compartilha parte das instalações físicas com a fiscalizada, utiliza-se da estrutura da fiscalizada nas atividades de gestão administrativa, financeira, tecnológica e logística. Em muitos aspectos, a Centrolog se confunde com a Real. As instalações físicas que poderíamos considerar como independentes e próprias da Centrolog resumem-se a duas pequenas salas de apoio, um almoxarifado e uma área de mecânica, além de um enorme pátio, compartilhado pelas outras empresas do condomínio.

Tenta se justificar porque a Contribuinte e a CENTROLOG possuem o mesmo endereço e exercem as atividades no mesmo local, dizendo que ambas licenças e alvarás de funcionamento no endereço compartilhado. Ora, o que se apresenta é a confirmação de que tanto Contribuinte quanto CENTROLOG funcionam, de fato, no mesmo local, e compartilham a estrutura física.

Afirma a impugnação que a CENTROLOG não tem gastos de energia porque tem um gerador, e que não tem despesas de água porque tem um poço artesiano. Justifica-se que a CENTROLOG não tem funcionários na área administrativa, tecnológica ou de recursos humanos porque seriam todos serviços terceirizados, e colaciona notas fiscais (e-fls. 1829/1994). Contudo tais documentos dizem respeito apenas a aquisições/prestações de serviços relacionadas aos veículos, relativos a manutenção mecânica e elétrica e equipamentos correlatos, consertos e lavagem, com exceção da nota fiscal de e-fl. 1929 [rectius, 1930] emitida em 22/11/2018, com discriminação de serviços 'Despesas Realizadas com 02 aprendizes no mês 11/2018, conforme convênio de aprendizagem', no valor de R\$ 1.825,86, e da nota fiscal de e-fl. 1932, que trata da contratação do software SOLIDES GP PROFILER, de gestão de recursos humanos, ao custo de R\$ 268,00, emitida em 02/12/2018). Fato é que a impugnação não se mostra apta a rebater a acusação fiscal.

(...)

Por sua vez, a ‘garantia’ trazida pela Contribuinte, de que, não obstante as distorções trazidas pela autoridade fiscal, ela ‘assegura’ que observaria os valores de mercado, não se mostra suficiente para se contrapor à acusação fiscal. O Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), predica que a impugnação deve estar lastreada por documentos em que se fundamentar, e instruída pelas provas: [transcreve arts. 15 e 16 do Dec. nº 70.235, de 1972]

(...)

Precisamente diante de tal constatação, esclarece a autoridade atuante sobre a apuração da base de cálculo tributável:

50. Neste procedimento de fiscalização, o cálculo dos valores devidos de IRPJ e da CSLL foi realizado a partir do Resultado Líquido registrado pela Centrolog em suas Escriturações Contábil Digital e Fiscal. Dessa forma, as despesas contabilizadas na Centrolog foram consideradas na presente auditoria fiscal e, portanto, somente os valores referentes ao Resultado Líquido de cada trimestre da Centrolog serviram de base tributável e foram adicionados ao Lucro Real/Prejuízo apurado pela fiscalizada.

Considerando o regime de tributação da Contribuinte, lucro real, as despesas apuradas pela CENTROLOG foram consideradas. Por consequência, apenas os valores referentes ao resultado líquido da CENTROLOG passaram a integrar a base de cálculo da apuração fiscal do resultado da Contribuinte. Na mesma medida, os valores de IRPJ e CSLL apurados pela CENTROLOG no regime do lucro presumido foram deduzidos na apuração do IRPJ e CSLL a pagar em razão dos lançamentos de ofício:

51. Devemos destacar que os valores do IRPJ e da CSLL apurados na Centrolog pelo regime do lucro presumido, com base somente nos percentuais de presunção sobre a Receita Bruta, conforme registrado nas ECF foram também deduzidos dos valores devidos apurados na presente auditoria.

Assim sendo, mostra precisa a apuração da base tributável, vez que autoridade atuante concluiu que Contribuinte e CENTROLOG constituem-se em uma mesma empresa. Por consequência, não prospera o protesto na impugnação, de que teria ocorrido erro na apuração da base de cálculo, ora sugerindo que deveria ter sido efetuada apuração com base em uma Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL), ou glosa de custos e despesas com fretes, que partiu da premissa de que a Contribuinte e a CENTROLOG seriam pessoas jurídicas distintas. Ora, se restou demonstrado nos autos pela acusação fiscal que Contribuinte e CENTROLOG são a mesma pessoa jurídica, caberia precisamente efetuar a apuração nos termos da autoridade atuante: integraram-se os resultados e, uma vez constatado que parte das receitas tributáveis foram omitidas, efetuar o lançamento de ofício, atividade vinculada conforme art. 142 do CTN. A motivação dos lançamentos fiscais foi devidamente

construída, demonstrada e comprovada, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

(...)

Protesta ainda a impugnação pela recomposição do lucro rela com base em exclusões de subvenções de investimentos com base no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, direito que teria sido reconhecido em decisão judicial, aproveitamento de incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás e Município de Aparecida de Goiânia (Logproduzir e redução do ISS), e dedução de parte de valores de impostos pagos pela CENTROLOG.

Sobre a subvenção de investimento, a sentença judicial trazida nos autos (DOC 39, e-fls. 2067/2103) diz respeito tanto a matéria quanto a tributos estranhos aos presentes autos, PIS e Cofins. Não se delibera sobre subvenção para investimentos, tampouco sobre IRPJ e CSLL. Transcrevo os pedidos efetuados pela Contribuinte: [e-fls. 2086/2088, de onde se destaca '5.2. O deferimento do pedido de Tutela Antecipada Inaudita Altera Partes, garantindo-se à requerente o direito a não recolher a contribuição ao PIS e a COFINS sobre receitas financeiras e, para tanto, requer seja declarada, em controle difuso, a inconstitucionalidade do Decreto nº 8.246/2015, com o restabelecimento do Decreto nº 5.442/2005]

Sobre o aproveitamento de incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás e Município de Aparecida de Goiânia (Logproduzir e redução do ISS), não há nenhum documento comprobatório nos autos. Há planilha interna elaborada pela Contribuinte (DOC 40, arquivo Não-paginável, e-fls. 2104), com valores sobre incentivos fiscais sem nenhum lastro probatório. Cabe reforçar que o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), predica que a impugnação deve estar lastreada por documentos em que se fundamentar, e instruída pelas provas: [transcreve arts. 15 e 16 do Dec. nº 70.235, de 1972]

Sobre dedução dos impostos pagos pela CENTROLOG (DOC 41/43, e-fls. 2105/2131), esclareceu a autoridade atuante que os valores de impostos deduzidos tomaram como base de cálculo os percentuais de presunção sobre a receita bruta lançados na ECF da CENTROLOG, uma vez que a atuação fiscal integrou o resultado líquido da CENTROLOG à base tributável da Contribuinte. A apuração dos valores considerados foi detalhada nas planilhas de e-fls. 1661/1662, Anexo II do Termo de Verificação Fiscal.

Portanto, devem ser afastadas as preliminares de nulidade arguidas na impugnação, assim como manter-se na integralidade os fundamentos dos lançamentos de ofício dos principais de IRPJ e CSLL” (grifou-se; negritou-se).

8. Continua aduzindo que deve ser “cancelado o lançamento fiscal por desatender os requisitos mínimos que devem ser observados quando de sua constituição, posto que não indica

claramente a matéria infringida e o dispositivo legal correspondente aos fatos narrados”. Tal não se verifica. Do item “2” do TVF, lê-se que “lavramos os Autos de Infração do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS, tendo em vista a prática de fragmentação artificial de atividade econômica, por meio da utilização de outra pessoa jurídica integrante do mesmo grupo empresarial do sujeito passivo, com o objetivo de reduzir a apuração e o recolhimento dos tributos mencionados”. A remissão ao art. 288 do RIR/99, que se refere à omissão de receitas, está correta, portanto, ao contrário do que aduz a Recorrente.

9. Ademais, a Fiscalização, ao elaborar o Termo, faz alusão a “indicações”. Então, em um primeiro passo, deve-se averiguar o valor probatório do indício, de natureza indireta. A doutrina tributária o ratifica:

“Prova direta tem por objeto imediato o fato que se quer provar. [...] Já a prova indireta resulta de algum fato de tal maneira relacionado com o fato principal que, da existência daquele fato tangencial, chega-se à certeza do fato principal. [...]

Na prova indireta, a partir de um fato indiciário chega-se, por meio de uma relação de implicação, a outro fato que se quer provar. Prova-se o fato indiciário e infere-se a ocorrência de outro fato. Essa relação de implicação deriva de raciocínio formado com base na experiência assimilada a partir do que ordinariamente ocorre em determinado grupo social (máxima da experiência), ou pode decorrer de sua previsão em lei.

(...)

Ressalte-se que a prova que decorre de presunção simples é tida por precária, pois normalmente sacrifica o que raramente ocorre pelo que se verificou repetidamente em situações idênticas no passado. O pressuposto lógico é que, partir da existência de elementos comuns, espera-se a repetição de um resultado conhecido. Essa regra pode ser infirmada por ocorrências excepcionais, representadas por fatos improváveis que fujam ao padrão estabelecido pela experiência. Por esse motivo, há quem defenda a impossibilidade de se lavrar lançamentos com base em presunções simples, eis que ofenderiam o princípio da legalidade. [...]

Ainda que respeitável tal argumento, a obediência ao princípio da legalidade não impede a imputação com base em indícios veementes. O conjunto probatório pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir seu julgamento, até porque o sujeito passivo contribui para a formação desse convencimento com sua defesa no processo. [...]

*O trabalho investigatório realizado pelo agente fiscal é muito parecido com o desenvolvido pelo paleontólogo que aproveita diversas peças análogas de um animal, completando-as umas com outras para formar o esqueleto de um animal. Nesse trabalho de reconstrução, ele não precisa obter todos os ossos do esqueleto para ter uma idéia clara e exata do animal e a certeza da espécie que foi descoberta. Basta que o conjunto de vestígios lhe dê segurança de suas conclusões. **O julgador, de maneira análoga, vai reunindo indícios que permitem inferências sobre determinados fatos. Utiliza-se da combinação desses indícios, sua comparação e a exclusão das hipóteses contraditórias, de como reconstruir o passado de forma segura***

(...)

Vale lembrar que, ao se utilizar uma presunção, a prova do fato indiciário deve ser realizada de forma direta. [...]”¹.

10. Em seu Voluntário, o Interessado nada mais faz do que repetir os argumentos de Impugnação. Não refuta os indícios levantados pela Fiscalização e suas conclusões, baseadas em várias relações de causa e efeito convergentes à ocorrência dos fatos inferidos, corroboradas pela DRJ.

10.1. Inova e diz que o “*que se denota, portanto, é que na prática houve a desconsideração da personalidade jurídica da Centrolog*”. Não é verdade. Como referido pelo TVF, apenas os “valores referentes ao Resultado Líquido de cada trimestre da Centrolog serviram de base tributável e foram adicionados ao Lucro Real/Prejuízo apurado pela fiscalizada”.

10.1.1. Tanto assim que, como visto, a Fiscalização refere “que os valores do IRPJ e da CSLL apurados na Centrolog pelo regime do lucro presumido, com base somente nos percentuais de presunção sobre a Receita Bruta, conforme registrado nas ECF foram também deduzidos dos valores devidos apurados na presente auditoria”.

10.1.2. Compulsando-se as ECFs da CENTROLOG (e-fls. 1534, arq. Não paginável), infere-se que, de fato, de acordo com o “Anexo II” do TVF (e-fls. 1661/1662), só as receitas ligadas à sua atividade operacional foram adicionadas ao lucro/prejuízo da REAL. Outras receitas, como aquelas advindas de renda variável, não o foram, a afastar a hipótese de desconsideração de personalidade e de “inexatidão do levantamento fiscal”, uma vez que parte dos tributos federais não foram aproveitados, justamente por não advirem de receitas ligadas à atividade de transporte.

10.2. Reclama que a Fiscalização atribui ao negócio da CENTROLOG “*suposta margem de lucro acima da usual (embora tenha utilizado como parâmetro um único estudo disponível na rede mundial de computadores, sem que fosse realizada pesquisa junto ao mesmo segmento de transporte), bem como eventual custeio de despesas administrativas pela primeira Recorrente, com base em provas circunstanciais, sem examinar efetivamente se de fato foi ela quem pagou a energia ou terceiros, e, ainda, se essas despesas foram pagas pela transportadora, porém, contabilizadas em contas diversas ou não foram contabilizadas*”.

10.2.1. A primeira afirmativa não prospera. O TVF assenta, antes de referenciar o mencionado estudo, que “[e]m pesquisas feitas a algumas empresas deste setor foi possível constatar que lucro líquido/resultado líquido não chega a ultrapassar a 25% da receita bruta. A maioria opera com margens menores de lucratividade, e registros de prejuízo não foram incomuns, principalmente nos últimos anos”. A Interessada “*assegura que observa os valores de mercado*”, não trazendo aos autos, uma vez mais, prova do alegado.

¹ NEDER, Marcos Vinicius; LAURENTIIS, Thais De. *Processo administrativo fiscal federal comentado*: atualizado até 05/09/2023. 4 ed. – São Paulo: SP: EDDA, 2023, pp. 251-253.

10.2.2. A segunda também não. Quanto a esta parte do TVF, não importa à Fiscalização quem pagou as despesas. O que se verifica, na contabilidade da CENTROLOG (ECD e Balancetes, e-fls. 1502/1531), é a “inexistência de despesas com energia elétrica, água, telefone, internet e aluguel”, a denotar sua “falta de substância econômica”, tendo sido “mantida uma estrutura empresarial que não logra transparecer sinais de conformidade, com a ausência de despesas comuns a qualquer empresa”, assemelhando-se a um centro de custos da Autuada.

10.3. Ainda, não traz aos autos, uma vez mais, a prova de terceirização dos serviços necessários ao seu funcionamento, uma vez que “as anexas notas fiscais de terceiros (fls. 1829/1994)” não se prestam a tanto, como já demarcado pela DRJ, não ilidindo a acusação fiscal de que “inexiste[m] funcionários vinculados a outras atividades indispensáveis ao funcionamento de uma pessoa jurídica”.

11. Ao afirmar que a atividade de transporte “representa uma atividade subsidiária, que em essência não produz geração de riqueza/receita ao Grupo Econômico”, a Fiscalização se refere a aspecto objetivo, eis que a receita daí advinda representa cerca de 95% da obtida e é responsável por gerar, inclusive nominalmente, maior lucro e toda a distribuição deste, proporção que não se verifica no processo nº 10120.740230/2022-16, mencionado pela Interessada, referente à empresa do grupo JC DISTRIBUIÇÃO LOGÍSTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS, decidido de modo a ela favorável pelo Ac. nº 1401-007.372, em sessão de 28/01/2025. Nada tem que ver, portanto, com a razão defensiva de “total desconhecimento a respeito de estratégia empresarial, haja vista que, se o grupo decide por investir também na prestação de serviços intermediários ou complementares, traz para si os ganhos que outra empresa terceirizada teria”, descabida face à artificialidade detectada.

12. Enfim, o entendimento supra é confirmado pela jurisprudência desta Turma. Conclui-se este tópico com excerto de voto condutor de Acórdão, ratificado pela 1ª Turma da CSRF, em que se apreciou caso semelhante ao *sub judice*:

“(…)

Frise-se: não se está afirmando que não se pode abrir uma nova empresa do grupo, optante pelo lucro presumido, para desempenhar determinada atividade, desde que, de fato, essa nova empresa passe efetivamente a operar e realize as operações que dão origem às receitas por ela registradas. Contudo, não é o que ocorreu no caso concreto, no qual as receitas oferecidas à tributação por [XXX] tiveram origem em atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Destaque-se ainda que, como a contabilização de despesas em [XXX] em nada diminuiria sua carga tributária, uma vez que optantes pelo lucro presumido, houve transferência deliberada de receitas e despesas/custos entre essa e a Recorrente. Tal fato, por si só, já denota o caráter abusivo do procedimento adotado pela Recorrente, infringindo, inclusive, aspectos contábeis básicos, como o da confrontação entre despesas e receitas (regime de competência) e o período de apuração: ora, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes

itens de receita. Obviamente, tal princípio contábil deve ser aplicado levando-se em conta outro pilar mestre da ciência contábil: o princípio da Entidade. Não há como dissociar receitas e as despesas correspondentes. Segregá-las em Entidades distintas, sobretudo, fere de morte a lógica de todo o sistema. E foi isso que a Recorrente colocou em prática ao manter as despesas em sua contabilidade - reduzindo o resultado do período - e, ao mesmo tempo, transferir as receitas correspondentes a essas mesmas despesas para o resultado de [XXX]" (Ac. nº 1301-003.412, s. 16/10/2018, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, v. u.).

MULTA QUALIFICADA

13. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se referiu nestes termos:

"(...)

Restou demonstrada a artificialidade do arranjo construído pela Contribuinte, que sequer pode ser qualificado como um planejamento tributário, vez que amparado em bases rudimentares.

(...)

Trata-se de fratura exposta.

A legislação tributária é clara ao contestar a ocorrência de negócios eivados de dolo, fraude ou simulação. É dispositivo positivado no art. 149, inciso VII do CTN.

(...)

Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o plus na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo.

(...)

*Correta a tipificação de fraude e conluio no caso concreto. **Fraude** ao segmentar ardilosamente e artificialmente uma parte da empresa e formalizar uma pessoa jurídica autônoma com regime de tributação diferente da empresa original visando erodir a base tributária, e conluio entre a Contribuinte, o sócio administrador e a CENTRELOG.*

(...)

***Não há que se falar em ocorrência de dúvida** em matéria de infrações ou penalidades que poderia ensejar interpretação benigna. O caso concreto não deixa dúvidas sobre a conduta artificial, volitiva, consciente e deliberada de construir uma ficção visando especificamente esquivar-se da obrigação junto à Sociedade de oferecer receitas à tributação*

(...)” (grifou-se; negritou-se).

14. A Interessada aduz que a Fiscalização não faz “nenhuma afirmação contundente da existência de prática dolosa”, ao se referir, por exemplo, ao fato de “ser improvável o efetivo funcionamento/existência de uma pessoa jurídica, sem que tenha incorrido despesas usuais [...]” ou a “mais uma evidência da falta de identidade e autonomia administrativa e autonomia da Centrolog”. Anote-se que o antecedente da primeira afirmação é no sentido da “a total falta de substância econômica da Centrolog” e o conseqüente da segunda é a “aparente ausência de vontade própria na celebração de contratos, principalmente diante da proporção de recursos transferidos pela fiscalizada”, como se lê dos itens “37” e “39” do TVF e deflui do quanto exposto.

15. Assim, caracterizada a abusividade do planejamento efetivado pelo Contribuinte, de forma direta, somente descoberta em decorrência de procedimento fiscal instaurado na transportadora, como visto, referenda-se a qualificação da multa, enquadrando-se sua conduta nos mencionados arts. 72 e 73. Por fraude, deve-se entender não apenas o resultado de falsificações materiais (como a adulteração de documentos, livros etc.), como parece ser a interpretação da Interessada: na medida em que a operação societária foi levada a efeito com o objetivo de enganar o Fisco, evidente sua natureza fraudulenta, sendo irrelevante que os atos perpetrados tenham sido declarados, uma vez que estes se referiram à prática artificial.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

16. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se referiu nestes termos:

“(…)

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, 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 o quadro societário, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A infração à lei decorre de ocorrência de fato jurídico com consequência em diferentes ramos do direito (civil, empresarial, penal) que tem repercussão, também, na hipótese de incidência tributária. Entende-se excesso de poderes ou infração de contrato social ou estatutos como uso abusivo do poder conferido ao sócio/administrador em se utilizar da pessoa jurídica de maneira desvirtuada, aproveitando-se indevidamente da ficção jurídica da empresa.

Nesse contexto, o responsável tributário 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. De qualquer forma, em qualquer circunstância, o nexu causal deve estar devidamente demonstrado na acusação fiscal. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja (i) mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo); (ii) 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. Vale dizer, ainda, que tal responsabilidade tributária não se encontra restrita a uma única empresa, quando restar demonstrada uma atuação conjunta dentro de um grupo econômico, no qual pode recair a responsabilidade sobre os sócios com poder de gerência de diferentes pessoas jurídicas.

Transcrevo ementa de precedente do CARF sobre a matéria: [Ac. nº 9101-004.654, s. 16/01/2020, de sua relatoria]

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto, para o responsável tributário JOSÉ CARLOS VIEIRA DA SILVA.

Protesta o Responsável Tributário que não teria sido demonstrada na acusação fiscal o vínculo entre sua atuação e o fato gerador da obriqação tributária, a intenção dolosa, e tampouco a incidência das hipóteses previstas no art. 135, inc. III do CTN.

Não lhe assiste razão.

A conduta do sócio administrador JOSÉ CARLOS VIEIRA DA SILVA encontra-se minuciosamente detalhada, como gestor do grupo econômico, sócio da Contribuinte e sócio gerente e controlador a JCA PARTICIPAÇÕES LTDA, que é sócia da CENTRELOG: [...]

Foi demonstrada participação direta do Responsável Tributário na celebração de contrato de prestação de serviços em condições deliberadamente vantajosas pela CENTRELOG. Foi o Responsável Tributário o representante de ambas as empresas tanto da Contribuinte quanto da CENTRELOG: [...]

Contrato com a mesma pessoa física representando ambas as partes. E, não por acaso, em condições que permitiram à CENTRELOG a percepção de resultados acima de média de mercado. Pesquisas efetuadas pela autoridade fiscal com empresas do mesmo ramo da CENTRELOG constataram que a relação lucro líquido/receita bruta não supera o percentual de 25%. Por sua vez, a CENTRELOG, beneficiada com o contrato celebrado em condições fora dos padrões de mercado, obteve margem de lucro líquido/receita bruta com média superior a 60% no período fiscalizado: [...]

Contrato de ‘pai para filho’ completamente alheio ao princípio arm’s length, que concretizou direcionamento das receitas para a CENTRELOG, em detrimento da Contribuinte, conforme se pode observar na comparação de resultados: [...]

(...)

Restou artificialmente inflada a distribuição de dividendos na CENTRELOG, optante do lucro presumido, com receitas direcionadas visando evitar a tributação por parte da Contribuinte pelo regime de tributação do lucro real.

(...)

Restou demonstrada, portanto, por meio de fatos e provas robustas, que o Responsável Tributário, com poderes de gestão, incorreu em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, concretizando a hipótese de responsabilização tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN.

(...)” (grifou-se; negritou-se).

17. As circunstâncias materiais que resultaram na exigência fiscal são explícitas sobre a prática de atos com objetivo último de reduzir artificialmente a carga tributária da Autuada. Mencionada pessoa física era sócio-administrador no período, não sendo razoável supor que não tinha conhecimento da natureza das condutas adotadas.

CONCLUSÃO

18. Por todo o exposto, conheço o recurso, rejeito a preliminar de falta de motivação e, no mérito, nego-lhe provimento. O percentual da multa qualificada será reduzido de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros