



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

Processo nº 10530.725244/2014-78
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.482 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2019
Matéria PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Recorrentes DDA DINÂMICA DISTRIBUIDORA E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS E TRANSPORTES S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS COM ALUGUEL E FRETES - OPERAÇÕES DISSIMULADAS

Se o conjunto de provas reunido pela fiscalização demonstra que foram simuladas as operações pelos quais a entidade alugou imóveis e contratou fretes de empresas do mesmo grupo econômico, estão sujeitas a glosa fiscal as importâncias registradas a título de despesas.

MULTA QUALIFICADA.

Comprovadas condutas e omissões dolosas do contribuinte no sentido que preconiza o artigo 72, da Lei 4.502/64, praticadas no sentido de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, com o único intuito de reduzir a carga tributária, correta a qualificação da multa, nos termos definidos pela legislação

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que o responsabilizado era o principal protagonista no planejamento tributário com a criação de empresas que geravam despesas, reduzindo a carga tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do voto do relator e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário, vencidos Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Gustavo Guimarães da Fonseca, que votaram por afastar a responsabilidade solidária por não se caracterizar o interesse comum. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Lúcia Miceli.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

(assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

O presente processo administrativo trata-se de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte DDA Dinâmica e Indústria de Alimentos e Transportes S/A, ora Recorrente, em que a fiscalização constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL, com aplicação das penalidades inerentes, inclusive multa qualificada, referentes aos anos-calendários de 2009 e 2010.

Houve, ainda, a imputação de responsabilidade ao Sr. Paulo César Boaventura Brandão pelo pagamento dos créditos tributários constituídos, uma vez que ele seria, aos olhos da fiscalização, *"o verdadeiro dono do Grupo PDA, composto por diversas empresas, entre elas a empresa ora fiscalizada, DDA DINÂMICA."*

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 74 e seguintes dos autos), o agente autuante, após discorrer sobre os procedimentos de fiscalização, sobre as intimações enviadas ao Recorrente, sobre as alterações no quadro social da entidade e, em especial, sobre o grupo de empresas ao qual o Recorrente faz parte - Grupo PDA - demonstrou que houve um planejamento tributário ilícito por parte dos gestores das entidades, que teve como objetivo única e exclusivamente de *"reduzir a carga tributária do GRUPO PDA, pois empresas fictícias de transporte, tributadas pelo SIMPLES NACIONAL (tributação mais*

benéfica) geram Despesas de Fretes para as empresas tributadas pelo Lucro Real, reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e ainda geram créditos do PIS e de COFINS, reduzindo indevidamente estes tributos também".

Neste sentido, a acusação fiscal, primeiramente, discorre sobre a constituição e o quadro societário das empresas que formam o denominado Grupo PDA, que se intitula como o "*maior centro de distribuição do Estado da Bahia*" e que a Recorrente faz parte como "*distribuidora de produtos*".

Como se observa do TVF, a princípio, a primeira empresa do grupo - Paralela Distribuidora de Alimentos - foi criada em 1999, com CNAE Fiscal nº 4693-1-00 (Comércio Atacadista de Mercadorias em Geral, sem Predominância de Alimentos ou de Insumos Agropecuários).

Posteriormente, no decorrer dos anos, foram criadas várias empresas de transporte, de distribuição e uma patrimonial, sendo que a composição societária destas era de familiares do Sr. Paulo César Boaventura Brandão e/ou de funcionários das entidades, que, em algum momento, foram alçados a sócios das sociedades. As aberturas sucessivas de empresas e as alterações societárias realizadas no decorrer dos anos foram muito bem demonstradas no TVF, pelo agente autuante.

Desta feita, após constatar que havia, dentro do grupo econômico, várias empresas com o mesmo objeto social - distribuidoras e de transporte - a fiscalização demonstrou que, em diligência realizada, restou constatado que "*toda a parte operacional das empresas são realizadas pela mesma equipe administrativa, mesma equipe de vendas, mesma equipe de recursos humanos, dentre outros.*" Veja-se o que constou daquele TFV:

Em Relatório de Representação para Exclusão do Simples da empresa PDA, conforme processo 10530.724657/2012-73, o auditor-fiscal Pedro Caldeira relata que, em visita ao estabelecimento no endereço Av. Transnordestina nº 2.222, no dia 09/02/2012, ficou comprovado que toda a parte operacional das empresas são realizadas pela mesma equipe administrativa, mesma equipe de vendas, mesma equipe de recursos humanos, dentre outros.

Que inicialmente constatou que as sedes das empresas estão localizadas em um grande galpão com edificações e pátios que servem para alocação da administração e estoque de mercadorias. Na fachada do prédio há a logomarca do "GRUPO PDA". Em nenhum momento se deparou com logomarcas das outras empresas. Na entrada da empresa questionou o porteiro e a secretária sobre quais empresas funcionavam naquele prédio. Foi-lhe informado que ali era o Grupo PDA, sede das empresas Altogiro, DDA, PDA Logística e Paralela Distribuidora.

Adentrando às instalações físicas constatou que não há quaisquer separações entre os trabalhadores das empresas. Em um mesmo espaço físico todas as empresas do grupo são administradas pelas mesmas pessoas em setores distintos. Para servir a todas as empresas do grupo há apenas um setor

financeiro, um setor contábil, um setor de recursos humanos, um setor de vendas, etc...

Questionado sobre quais empresas fazem parte do grupo, o responsável pela contabilidade do grupo, Sr. Juarez Rodrigues da Silva, CPF nº 325.999.435-15, informou-lhe que ali funcionaria a PDA, Altogiro e Paralela. Porém, a empresa PDA Logística seria apenas a empresa usada como transportadora do grupo. Seria uma prestadora de serviço para as empresas e sua única função seria transportar as mercadorias das empresas distribuidoras.

Em visita aos corredores da empresa constatou mais uma vez que nas portas das salas, assim como nos galpões dos estoques e nos pátios de cargas e descargas foram vistas apenas placas de identificação do “GRUPO PDA”. Não há quaisquer referências às empresas separadamente.

O Sr. Juarez lhe disse que os estoques das empresas seriam separados em galpões distintos. “Isto não ficou claro”. Entre um galpão e outro havia paredes derrubadas para facilitar o trânsito de mercadorias e pessoas entre eles. Ademais nestes galpões havia apenas placas de identificação do “GRUPO PDA”.

Como complemento ao trabalho de fiscalização efetuado na empresa PDA, devido ao número de empresas envolvidas, a Receita Federal do Brasil efetuou diligência no estabelecimento da empresa DDA DINAMICA, como coleta de informações para subsidiar possível abertura de fiscalização. Na época, a DDA já estava localizada na Av. Deputado Luís Eduardo Magalhães (BR- 324), Km 11, Distrito de Humildes, Feira de Santana/BA.

Assim, partindo da premissa de que, em verdade, as empresas foram criadas para se gerar despesas e, em consequência, reduzir a carga tributária incidente sobre as operações realizadas, a fiscalização intimou a Recorrente a comprovar as despesas registradas em sua contabilidade, em especial as despesas incorridas com aluguéis e com fretes.

Ao analisar a documentação apresentada pela Recorrente, em resposta aos Termos de Intimação expedidos, a fiscalização demonstrou que (i) algumas das despesas não restaram comprovadas; (ii) outras despesas - fretes e alguns aluguéis - foram consideradas como inidôneas; (iii) uma despesa com aluguel não teria relação com a atividade da Recorrente.

Além da glosa das despesas acima listadas, a fiscalização demonstrou que (iv) houve divergências entre as escriturações dos valores no LALUR e na DIPJ, com os valores declarados em DCTF. Assim,

efetuamos o lançamento de ofício do IRPJ escriturado e não declarado nem pago, referente aos três primeiros trimestres do ano de 2011, conforme valores destacados em negrito na tabela abaixo. Quanto à CSLL, efetuamos o lançamento de ofício da CSLL escriturada e não declarada nem paga, referente ao 1º e ao 2º trimestres de 2011.

Com relação ao 3º trimestre de 2011, efetuamos o lançamento de ofício da CSLL escriturada e não declarada, mas aproveitamos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte espontaneamente. O lançamento se faz necessário para que esses pagamentos não fiquem "soltos" no sistema, sem um débito a ser vinculado. Com relação ao 4º trimestre de 2011, aproveitamos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte a título de CSLL, os quais reduziram o valor do crédito tributário apurado no presente auto de infração.

Ademais, sustentando fraude praticada pela Recorrente e demais empresas do Grupo PDA, tendo em vista o fato de "*criarem empresas transportadoras fictícias, em nome de interpostas pessoas, para geração de despesas com fretes, visando única e exclusivamente a redução das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Da mesma forma a criação da empresa Patrimonial, cobrando Aluguel da empresa ora fiscalizada em valores bastante elevados sem a devida comprovação do seu efetivo pagamento, sendo que tais despesas, da mesma forma, reduziram as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS*", a multa aplicada foi qualificada, nos termos que determina o artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Por fim, como mencionado, também houve a imputação da responsabilidade tributária ao Sr. Paulo César Boaventura Brandão, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

Devidamente intimados, o Recorrente e o responsável apresentaram Impugnações Administrativas, cujos argumentos foram sintetizados pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE) no acórdão recorrido.

Em resumo, pode-se verificar que o Recorrente, em seu arrazoadado (fls. 993 a 1038 - destaque-se que foram apresentadas duas defesas, umas cada tributo), alega que:

(i) o fato de empregados serem sócios de algumas entidades do grupo econômico não pode ser considerado como interposição de pessoas, "*mas sim de política de valorização dos funcionários que se destacam, que passam a integrar a empresa, ou até mesmo constituir uma nova, totalmente independente, como no presente caso*".

(ii) a existência de várias empresas distribuidoras se justifica, na medida em que o Grupo representa grandes marcas, na maioria das vezes multinacionais, que exigem exclusividade nas vendas e distribuição dos seus produtos. Assim, houve a necessidade de se criar "*um condomínio empresarial, com a consequente redução de custos com vigilância, portaria e facilidade de entrega, o que se deu com a instalação de todas as empresas em um único lugar, além de se deixar espaço para abrigar outras empresas com interesse em participar do condomínio*".

(iii) que a elevada e complexa carga tributária no Brasil, levou o Recorrente a elaborar planejamento tributário, mas que "*ensejasse a apuração e o recolhimento dos tributos na exata medida do que exige a lei*". Contudo, não se pode falar em grupo econômico, em utilização de interpostas pessoas, muito menos em criação de pessoas jurídicas fictícias, "*até porque são entes registrados nos órgãos municipais, estaduais e federais, as operações são contabilizadas por todas as partes envolvidas, com os prestadores dos*

serviços emitindo os documentos hábeis em valores compatíveis com a prática do mercado".

(iv) no que tange aos aluguéis, estes foram devidamente pactuados, as partes contabilizaram corretamente os valores ("*o locador como receita e o locatário como despesa, o que pode ser comprovado mediante procedimento de diligência fiscal nas empresas envolvidas, bem como nas prestadoras dos serviços de fretes pagos pela autuada.*") e que a fiscalização não conseguiu comprovar a simulação nas operações.

(v) que a criação da empresa EDAP Empreendimentos e Participações Ltda., "*se deu com o objetivo de se propiciar a divisão patrimonial ainda em vida, reduzindo-se os custos tributários e o desgaste que o processo de inventário causaria à família*". Assim, não se pode falar em "*ocorrência de simulação de operações comerciais de aluguéis de imóveis, até mesmo porque a atividade principal da EDAP Empreendimentos e Participações Ltda é o aluguel de imóveis.*"

(vi) que a empresa EDAP Empreendimentos e Participações Ltda. é administrada pelo sócio Diego Freitas Brandão, sempre assessorado pela contabilidade, não sendo necessária a utilização de funcionários, "*em razão de uma política de redução de custos.*"

(vii) no que se refere aos fretes, estes foram realizados de acordo com a legislação, sendo que houve a emissão de documentação fiscal, nos termos exigidos pelo Estado da Bahia. "*Portanto, os documentos tidos por inidôneos pela fiscalização não ferem disposição legal, não omitem a perfeita indicação da operação, referindo-se a uma efetiva prestação de serviços de fretes*". (...) "*Como elementos de prova, são apresentadas fotocópias dos romaneios, dos CTRC e dos contratos de prestação de serviços de fretes.*"

(viii) Com relação às despesas ditas não comprovada, "*é necessário desdobrar em três grupos, pois, estão contidos despesas de aluguel e despesas de fretes, o primeiro trata-se de alugueis pagos a Patrimonial Mil Empreendimentos e Participações Ltda. No valor R\$ 6.786,84 o segundo trata-se de alugueis pagos a empresa Mercante Distribuidora de Materiais Elétricos e de Construção Ltda. No valor total de R\$ 80.000,00 e o terceiro trata-se de fretes sobre vendas no valor de R\$ 33.500,00, não se configuram, consoante provas INCONTESTÁVEIS acostada a defesa, as provas que impugnante chama de incontestáveis são: fotocópias dos contratos de alugueis, dos comprovantes de alugueis e fotocópia frete CTRC N°. 47*"

(ix) no que tange as despesas consideradas como inidôneas pela fiscalização, "*é necessário desdobrar em dois grupos, pois, neles estão contidos despesas de ALUGUEIS e FRETES, o primeiro diz respeito a ALUGUÉIS onde funciona a autuada e como Locadora E.D.A.P. Empreendimentos e Participações Ltda., com base em Contrato de Aluguel firmado entre Locadora e Locatária, houve o pagamento e a contabilização das despesas, portanto, não se configura, ocorrência de despesas inidôneas. O segundo diz respeito a FRETES no qual o prestador de serviços agiu literalmente de*

acordo com a Legislação Estadual aplicável ao caso (Art. 382, II, "a", "b" e "c" do RICMS/BA)".

(x) no que se refere a infração indicada no item 0003, "*trata-se de locação de Imóvel com contíguo alugado no sentido de ampliar o espaço físico*".

(xi) ainda, no que tange à infração descrita no item 0004, houve a apresentação de "*DCTF retificadora em data anterior a ação fiscal, lançando todos os valores iguais aos apurados e lançados contabilmente*".

O responsável solidário, em defesa apartada (fls. 976 e seguintes), também impugnou o lançamento. Suas alegações foram igualmente sintetizadas no acórdão recorrido, podendo-se destacar o seguinte:

(i) em sede preliminar, alega a nulidade do lançamento, por supostamente não ter sido intimado Mandado de Procedimento Fiscal, que deu início ao trabalho da fiscalização.

(ii) no mérito, invocando o princípio da legalidade, alega que o fisco afrontou diretamente este primado, ao imputar responsabilidade tributária, que não se enquadra em nenhuma "*das situações previstas nos artigos 121, 124 e 128 a 135, todos do C.T.N.*", "*por mero indício destituído até mesmo de logicidade, como consta no termo de verificação fiscal Processo Administrativo Fiscal*".

(iii) afirma, assim, que "*o único dispositivo legal em que o Impugnante poderia ser enquadrado como Sujeito Passivo Solidário de Fato seria o art. 135, do Código Tributário Nacional, se tivesse praticado, como gerente ou administrador, algum ato com excesso de poderes ou algum ato ilícito*", entretanto, não houve a comprovação de nenhum "*ato com excesso de poderes, e muito menos nenhum ato ilícito*", por parte da fiscalização.

Em análise aos argumentos e documentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa, aquela DRJ de Fortaleza (CE) entendeu por bem julgar como parcialmente procedentes os pedidos dos então Impugnantes, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS DE FRETES E DE ALUGUÉIS. EMPRESAS PARTICIPANTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

A dedutibilidade dos custos e das despesas operacionais requer não somente que estejam registrados na escrituração do sujeito passivo, mas também que os fatos nela evidenciados sejam comprovados mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, atributos que não se fazem presentes quando as despesas decorrem de alegados pagamentos a empresas do grupo econômico que se encontram domiciliadas no mesmo local e compartilham o mesmo quadro administrativo e funcional, o que torna escorregitas as glosas praticadas pela fiscalização, em

especial quando a interessada não logra comprovar a efetividade dos pagamentos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS. GLOSA DAS DESPESAS. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA.

O planejamento tributário corresponde a uma atividade empresarial notoriamente preventiva, voltada para o tributo, objetivando identificar e projetar os eventos tributáveis e seus efeitos no cálculo dos tributos devidos, comparando os resultados esperados para os diversos cenários, de forma que seja adotada a alternativa menos onerosa do ponto de vista fiscal. Todavia, quando as operações foram artificialmente registradas na contabilidade, reduzindo o lucro de forma irregular, dado que não ocorreram no mundo fenomênico, tendo decorrido de fatos simulados, o que se tem é um planejamento tributário abusivo, contra legem, cabendo a desconsideração dos negócios tidos por praticados, a glosa das despesas indevidamente apropriadas e a qualificação da multa de ofício aplicada.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. ÔNUS DA PROVA.

A diligência ou a perícia não pode se prestar para a produção de prova com aptidão de ser colhida e carregada aos autos pelo próprio contribuinte, prestando-se para a confirmação de tese por ele apresentada, tratando-se de encargo de exclusiva responsabilidade da defesa.

TRIBUTO CONTABILIZADO E NÃO CONFESSADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DA TRANSMISSÃO DE DECLARAÇÕES ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Confirmando-se a versão apresentada pela defesa no sentido de que, em momento anterior à notificação do início do procedimento fiscal, o sujeito passivo apresentou DCTFs retificadoras, em que fez constar os créditos tributários exigidos nas autuações, cumpre que seja acolhido o pedido da interessada, determinando-se o cancelamento das cobranças respectivas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO REFLEXO OU DECORRENTE.

Mutatis mutandis, por se tratar de tributação decorrente, aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a mesma

decisão que foi adotada, relativamente ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não concordando com as conclusões do acórdão proferido pela DRJ de Fortaleza (CE), ao serem intimados do seu teor, o Recorrente - DDA - e o responsável tributário apresentaram Recurso Voluntário endereçado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Como se depreende do apelo da Recorrente às fls. 1.886 e seguintes dos autos, o contribuinte principal pauta seu Recurso no voto vencido, supostamente proferido nos autos do PA nº 10.530.720035/2014-38, que, a princípio, teria afastado as mesmas acusações fiscais constante neste processo, que foram imputadas a outra empresa pertencente ao grupo econômico. Entretanto, o Recorrente não trouxe aos autos a íntegra do acórdão nº 16.66-432, que foi proferido pela DRJ de São Paulo (SP), em especial as razões de decidir daquele colegiado, uma vez que transcreveu apenas parte do voto vencido.

Com base naquele voto vencido, o Recorrente invoca o princípio da legalidade, afirmando que a acusação fiscal não passa de meras presunções da fiscalização.

O Recorrente alegou, ainda, em seu Recurso Voluntário, a aplicação, ao presente caso, do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, sem dizer, contudo, em que medida tais princípios foram descumpridos no caso concreto.

O responsável pelo pagamento dos créditos tributários, nos termos indicados no Auto de Infração, também apresentou Recurso Voluntário às fls. 1.914, no qual defende, em síntese, que não restou comprovado pela autoridade fiscal os atos praticados pelo agente, a fim de fundamentar a imputação da responsabilidade tributária com base no artigo 124, I do CTN. Ou seja, no Recurso Voluntário, o responsável repisa os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa, sem, contudo, renovar a preliminar de nulidade do lançamento.

Como houve exoneração, pela DRJ de Fortaleza (CE), de parte do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização, também foi apresentado Recurso de Ofício a este colegiado.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS. DO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO.

Como se denota dos autos, o Recorrente e o responsável tributário foram intimados do teor do acórdão recorrido, respectivamente, em 20/01/2016 (comprovante fl.

1883) e em 14/01/2016 (AR de fl. 1884), apresentando ambos Recursos Voluntários em 11/02/2016 (comprovantes às fls. 1886 e 1914), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, são tempestivos os Recursos Voluntários, devendo ser analisados por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, uma vez que cumprem os demais requisitos de admissibilidade.

Por outro lado, como relatado acima, o acórdão recorrido exonerou parte do crédito tributário constituído de ofício, sendo apresentado Recurso de Ofício, com base no que determinava a Portaria MF nº 03/08, que fixava o valor de R\$1.000.000,00 para que fosse apresentado o Recurso pela unidade julgadora.. A exoneração foi no valor total de R\$1.242.348,61.

Contudo, aquela portaria foi revogada pela Portaria MF nº 63/2017, que alterou o valor de alçada do Recurso de Ofício para R\$2.500.000,00.

Assim, nos termos da súmula CARF nº 103 que determina que, "*para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*", não deve ser conhecido o Recurso de Ofício, mantendo-se o que restou decidido por aquela Turma Julgadora *a quo*.

Para que não haja dúvidas da matéria julgada como procedente pela DRJ e que não será objeto de análise deste colegiado, cumpre ressaltar que o acórdão proferido deu provimento nos seguintes pontos:

- Custos, Despesas Operacionais e Encargos – Despesas Não Comprovadas (Infração 01): Despesa de aluguel no valor de R\$ 6.786,84. Imóvel locado da empresa Patrimonial Mil Empreendimentos e Participações Ltda.

- IRPJ Não Declarado – Ausência de Declaração ou Declaração Inexata (Infração 04): Débitos confessados em DCTF retificadora, transmitida antes do início da fiscalização. Cancelamento integral da autuação neste ponto.

Desta feita, como não houve, nos Recursos Voluntários apresentados a indicação de preliminares, passa-se a analisar o mérito dos apelos do Recorrente e do responsável tributário, nesta ordem.

DO MÉRITO

DA DELIMITAÇÃO DO TEMA E DA FIXAÇÃO DE PREMISSAS.

Como se denota do relato acima, em breve síntese, a acusação fiscal está arrimada, basicamente, no fato de que houve simulação nas operações realizadas pelas empresas que formam o Grupo Econômico PDA- do qual faz parte o Recorrente, com o único objetivo de se ver reduzida a carga tributária, "*pois empresas fictícias de transporte, tributadas pelo SIMPLES NACIONAL (tributação mais benéfica) geram Despesas de Fretes para as empresas tributadas pelo Lucro Real, reduzindo indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e ainda geram créditos do PIS e de COFINS, reduzindo indevidamente estes tributos também*".

Toda a acusação fiscal parte do pressuposto de que as empresas do Grupo PDA, em que pese terem CNPJ's e sócios diferentes, não poderiam ser distintas, por utilizarem-se da mesma estrutura física, terem funcionários em comum e gestão da mesma pessoa, que seria o responsável tributário indicado no TVF.

Assim, em análise às despesas incorridas pelo Recorrente, notadamente as relativas a aluguéis e com transportes, a fiscalização entendeu por bem glosar o aproveitamento destas despesas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Importante ressaltar, neste ponto, que a maioria das despesas glosadas foram incorridas com empresas do Grupo PDA. Uma das despesas com a aluguel que foi assumida com um terceiro, acabou sendo reconhecida como dedutível pela DRJ de Fortaleza e não será objeto de análise no presente voto, tendo em vista que o Recurso de Ofício não foi conhecido, como demonstrado acima.

Pois bem. Primeiramente, antes de se analisar os fatos e documentos acostados aos autos e o que restou decidido pela DRJ de Fortaleza (CE), entende-se como necessária a fixação de algumas premissas que serão indispensáveis ao deslinde da presente controvérsia.

DOS BALIZAMENTOS IMPOSTOS AO FISCO PARA DESCONSIDERAR NEGÓCIOS OU ATOS JURÍDICOS. DA INFRAÇÃO 02 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Não se pode perder de vista, que, em última análise, a discussão travada entre o Recorrente e o fisco federal perpassa na possibilidade deste poder desconsiderar os negócios e atos jurídicos praticados pelos particulares, para, de acordo com realidade dos acontecimentos, fazer incidir a obrigação tributária.

No presente caso, como demonstrado, a fiscalização afirma que as empresas do Grupo PDA não existiam faticamente, sendo criadas tão somente para reduzir a carga tributária incidentes sobre as operações realizadas.

De pronto, como não poderia deixar de ser, a presente análise se inicia do texto da Constituição Federal de 1988, que tem diversos dispositivos que dão ao cidadão plena liberdade para realizar os seus negócios, desde que sua atuação não seja contrária ao que dispõem os textos legais, ou seja, desde que não haja nenhuma ilicitude nas ações praticadas. O artigo 1º, inciso IV da CF/88 é claro no sentido de que a livre iniciativa é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

Já o artigo 5º, inciso II da CF/88 é cristalino, no sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Veja-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros

residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Por outro lado, o constituinte de 1988 foi cristalino, como se depreende da redação do caput do artigo 170, ao afirmar que a ordem econômica será fundada, dentre outros princípios, na livre iniciativa. Veja-se a redação do mencionado dispositivo:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

Assim, não é por outro motivo que o Paulo Ayres Barreto leciona pela liberdade dos contribuintes em gerirem seus negócios, desde que atuem de forma lícita. Eis seus ensinamentos:

"(...)Saliente-se que a livre-iniciativa consubstancia princípio cujo sentido é amplo, alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação.

No âmbito Tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando a menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita.

Como ensina Aires Barreto,

pode o contribuinte atuar dentro de um amplo espectro de alternativas igualmente lícitas, sopesando-lhes as vantagens e desvantagens, avaliando os ganhos e perdas que decorrerão de cada qual e, afinal, adotando aquela que mais vantagens ou ganhos lhe possam proporcionar, inclusive no que respeita à carga tributária que deverá suportar.

Nesse passo, somente lhe é defeso 'enveredar por trilhas que constituam ilicitude, que envolvam simulação ou fraude'. Logo, desde que se mova por 'comportamentos lícitos, não proibidos, sua atuação constituirá elisão fiscal, perfeitamente admitida, sem risco de ser confundida com a evasão fiscal - essa vedada pelo direito'.

Em síntese, os contribuintes têm o direito, constitucionalmente assegurado, de estruturarem seus negócios livremente. Trata-se de garantia que não pode ser suprimida, nem mesmo por intermédio de emenda constitucional, por força do que dispõe o art. 60, § 4º, IV, da Magna Carta. " (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 103 e 104)

Ademais, em que pese não ser o objetivo, neste momento, de se fazer uma reconstrução histórica da legislação pátria, no que tange às tentativas de se limitar a atuação

dos contribuintes (se é que estes limites realmente existem ou podem existir, se as condutas praticadas se mostram lícitas), não se pode desprezar a redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que foi introduzido pela Lei Complementar 104/2001, da seguinte forma:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (destacou-se)*

Pela redação do artigo, não há dúvidas de que, mesmo não havendo sido editada a lei ordinária a que faz menção do citado parágrafo, uma vez caracterizada a ocorrência de atos ou negócios dissimulados, estes poderão ser desconsiderados pelo agente fiscal.

Contudo, como boa parte da doutrina admite, este dispositivo seria dispensável, uma vez que, dentro do ordenamento jurídico pátrio, já existem outros textos legais, que autorizam a desconsideração (anulação) de atos ou negócios jurídicos realizados com dissimulação.

No que tange à simulação, porque interessante ao deslinde do presente caso, o Código Civil, independentemente da redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, preceitua que é nulo o negócio jurídico simulado. Veja-se a redação do artigo 167 do CC:

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

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

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

A doutrina civilista entende que a simulação pode ser absoluta ou relativa. O saudoso Caio Mário da Silva Pereira é cirúrgico ao conceituar o instituto. Confira-se:

"Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será absoluta quando o ato encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui absoluta, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. (...) A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g. uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem (e.g. a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é relativa em tais hipóteses, porque à declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos; mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato.(...)" (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de Janeiro, Forense, 2001. pág. 339) (destacou-se)

Portanto, na simulação relativa ou dissimulação, dois negócios existem: o aparente (o simulado) e o oculto (o dissimulado), sendo este o que as partes efetivamente desejavam realizar. Ainda, na dissimulação, nem tudo é fictício, tendo em vista que o seu objetivo é justamente ocultar a verdadeira natureza do ato praticado. Existe licitude, mas esta não representa o real negócio praticado.

Fabiana Del Padre Tomé assim leciona:

"Para que haja simulação, é necessário (i) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por ela declarados e (ii) intenção de lograr o Fisco. Esses são, por conseguinte, pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrado por meio de provas constituídas pela Administração (...)" (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Pág. 312). (destacou-se)

Desta feita, a fiscalização, caso demonstre (prove) que houve dissimulação nos negócios jurídicos praticados, poderá desconsiderá-los e, com esta desconsideração, imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado (realidade sobre a forma).

Todavia, não se pode perder de vista que, como ensina Caio Mário da Silva Pereira, "a prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, frequentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência.". (PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil. Volume 1. Rio de

Janeiro, Forense, 2001. pág. 341). De toda forma, mesmo que de difícil caracterização, cabe à fiscalização comprovar a prática de atos simulados, descaracterizando-se assim o negócio, para que possa, ao final, constituir créditos tributários de acordo com o real negócio realizado.

Ao comentar o disposto no artigo 167 do Código Civil, Paulo Ayres Barreto chega a esta mesma conclusão. Confira-se:

*"Consoante a dicção legal, a simulação pode decorrer (i) da interposição de pessoa(s); (ii) da **ocultação da verdade**; e (iii) da oposição de data falsa. Por se tratar de hipótese de nulidade, prescreve o art. 168 do CC que a ocorrência de simulação pode ser alegada por qualquer parte interessada ou pelo Ministério Público, quando lhe couber investir. Nessa perspectiva, as Fazendas Públicas, prejudicadas por força da verificação de ato ou negócio simulado, têm legitimidade para pleitear o reconhecimento judicial da simulação perpetrada. " BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 143) (destacou-se)*

Assim, fixado o entendimento de que a fiscalização só poderá desconsiderar negócios praticados quando comprovar que houve dissimulação, e que, com esta desconsideração, poderá imputar obrigações tributárias de acordo com o real negócio praticado entre as partes, passa-se a analisar as imputações da fiscalização e as alegações do Recorrente.

DAS ILAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO NO QUE TANGE ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS. DA SIMULAÇÃO.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização trouxe vários elementos para demonstrar que não haveria empresas distintas no Grupo PDA e que as operações, seja de distribuição de mercadorias, seja de transportes ou de aluguel de imóveis, foram realizadas por empresas do grupo apenas para gerar uma economia tributária, que, aos olhos da fiscalização, seria ilícita.

De pronto, o que se verifica do TVF é que o Recorrente pertence a um Grupo de empresas denominado PDA. Além da Recorrente, o agente autuante cita as seguintes empresas:

- Paralela Distribuidora de Alimentos e Representações Ltda.;
- Altogiro Distribuidora de Alimentos e Representações e Transporte S/A;
- Progresso Logística e Distribuição S/A;
- Positiva Operadora Logística Ltda.;
- PDA Logística Transportes e Distribuição Ltda.;
- E. Dantas dos Santos Transportes ME (nova denominação da empresa Boaventura Locadora de Veículos Ltda.);
- E. dos Santos Transporte – ME,

E na construção do TVF, os rearranjos societários realizados são nítidos e, no mínimo, estranhos, na medida em que figuram como cotistas e acionistas das empresas parentes próximos do Sr. Paulo Cezar Boaventura Brandão e funcionários das empresas, que foram alçados à condição de sócios em algum momento daquelas transformações societárias.

Por outro lado, prosseguindo na análise da acusação fiscal, evidenciou-se que, em visita às instalações das empresas, estas funcionavam em um único local, compartilhando toda sorte de serviços administrativos, de pessoal e de logística, não sendo possível identificar quando começava uma empresa e terminava a outra. Em que pese longo, entende-se como necessária a transcrição de trecho daquele TVF neste sentido. Veja-se:

Em Relatório de Representação para Exclusão do Simples da empresa PDA, conforme processo 10530.724657/2012-73, o auditor-fiscal Pedro Caldeira relata que, em visita ao estabelecimento no endereço Av. Transnordestina nº 2.222, no dia 09/02/2012, ficou comprovado que toda a parte operacional das empresas são realizadas pela mesma equipe administrativa, mesma equipe de vendas, mesma equipe de recursos humanos, dentre outros.

Que inicialmente constatou que as sedes das empresas estão localizadas em um grande galpão com edificações e pátios que servem para alocação da administração e estoque de mercadorias. Na fachada do prédio há a logomarca do “GRUPO PDA”. Em nenhum momento se deparou com logomarcas das outras empresas. Na entrada da empresa questionou o porteiro e a secretária sobre quais empresas funcionavam naquele prédio. Foi-lhe informado que ali era o Grupo PDA, sede das empresas Altogiro, DDA, PDA Logística e Paralela Distribuidora.

Adentrando às instalações físicas constatou que não há quaisquer separações entre os trabalhadores das empresas. Em um mesmo espaço físico todas as empresas do grupo são administradas pelas mesmas pessoas em setores distintos. Para servir a todas as empresas do grupo há apenas um setor financeiro, um setor contábil, um setor de recursos humanos, um setor de vendas, etc...

Questionado sobre quais empresas fazem parte do grupo, o responsável pela contabilidade do grupo, Sr. Juarez Rodrigues da Silva, CPF nº 325.999.435-15, informou-lhe que ali funcionaria a PDA, Altogiro e Paralela. Porém, a empresa PDA Logística seria apenas a empresa usada como transportadora do grupo. Seria uma prestadora de serviço para as empresas e sua única função seria transportar as mercadorias das empresas distribuidoras.

Em visita aos corredores da empresa constatou mais uma vez que nas portas das salas, assim como nos galpões dos estoques e nos pátios de cargas e descargas foram vistas apenas placas de identificação do “GRUPO PDA”. Não há quaisquer referências às empresas separadamente.

O Sr. Juarez lhe disse que os estoques das empresas seriam separados em galpões distintos. “Isto não ficou claro”. Entre um galpão e outro havia paredes derrubadas para facilitar o trânsito de mercadorias e pessoas entre eles. Ademais nestes galpões havia apenas placas de identificação do “GRUPO PDA”.

Como complemento ao trabalho de fiscalização efetuado na empresa PDA, devido ao número de empresas envolvidas, a Receita Federal do Brasil efetuou diligência no estabelecimento da empresa DDA DINAMICA, como coleta de informações para subsidiar possível abertura de fiscalização. Na época, a DDA já estava localizada na Av. Deputado Luís Eduardo Magalhães (BR-324), Km 11, Distrito de Humildes, Feira de Santana/BA.

Em visita efetuada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Paulo César Vieira de Melo Mota, no dia 15/05/2013, no endereço acima descrito, constatou-se que diversas empresas estavam estabelecidas no local, dentre elas destacamos:

*1. **Positiva Operadora Logística Ltda** – empresa operadora logística do Grupo. Foi constituída em 2010 no mesmo endereço da DDA (Av. Transnordestina) e em 2012 também altera seu endereço para Av. Deputado Luís Eduardo Magalhães Km 11. Sua atividade operacional é Depósitos de Mercadorias para Terceiros.*

*2. **PDA, E. Dantas dos Santos Transportes ME** (CNPJ 07.981.636/0001-00, **E. dos Santos Transportes ME** (CNPJ 13.747.110/0001-63) – empresas consideradas de fachada, constituídas por interpostas pessoas, utilizadas para “prestação de serviços de transportes e alocação de mão de obra” para as empresas do Grupo.*

2.1 A empresa PDA foi utilizada para alocar parte do quadro funcional do Grupo, pois era empresa optante pelo Simples Nacional e suportava grande parte dos encargos trabalhistas de todo o grupo com o fim específico de reduzir a carga tributária. Como já foi mencionado, a PDA foi excluída do Simples Nacional, conforme processo nº 10530.724657/2012-73, o motivo de sua exclusão foi o fato da empresa ter sido constituída por interpostas pessoas, que resultou na autuação da mesma de forma a cobrar as contribuições previdenciárias devidas, conforme processo nº 10530.725463/2012-95. Foi constatado durante os procedimentos de exclusão do Simples e de fiscalização que os gastos com a folha de pagamento chegavam a 66% do faturamento da empresa, no ano de 2008, que a empresa possuía média 113 empregados e um patrimônio de apenas 12 caminhões. O faturamento da empresa teoricamente originário da “prestação de serviço de transporte rodoviário de carga” era feito exclusivamente para as empresas distribuidoras do Grupo (DDA, Altogiro, Paralela e Progresso), mas analisando a contabilidade da PDA, conforme processo nº 10530.725463/2012-95, o auditor constatou que nenhum dos recebimentos escriturados pela empresa ou creditados em sua

conta bancária conferia com os valores da C.T.R.C. emitidas pela PDA em favor das empresas distribuidoras do Grupo, dentre elas a empresa ora fiscalizada, DDA DINAMICA. Dessa forma, a PDA gerava despesas com frete para as distribuidoras, optantes pelo Lucro Real, bem como, créditos de PIS e COFINS, decorrentes de Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, reduzindo indevidamente os tributos federais devidos, além de suportar grande parte da massa salarial do grupo, por ser optante do Simples Nacional e não recolher a parte patronal da contribuição previdenciária, a alíquota RAT e as contribuições sociais de terceiros.

2.2 Já as empresas E. Dantas e E. dos Santos também foram consideradas como de fachada, constituídas por interpostas pessoas, criadas para “prestar serviços de transporte” para as empresas do grupo e, da mesma forma que a PDA, reduzir indevidamente o Lucro Real das distribuidoras com despesas com frete e ainda gerarem créditos de PIS e COFINS, conforme relataremos mais detalhadamente adiante.

*3. **DDA, Altogiro e Progresso** – empresas que têm como atividade o comércio atacadista de mercadorias em geral. Justificaram a criação de várias empresas para esta atividade devido à exigência das empresas representantes dos produtos comercializados, que não permitem a negociação de produtos concorrentes.*

*4. **E.D.A.P. Empreendimentos e Participações Ltda** (CNPJ 10.515.515/0001-88) – empresa patrimonial do Grupo.*

Na entrada do galpão de armazenagem dos produtos o auditor fiscal constatou que havia relógios de ponto das seguintes empresas: PDA, E. Dantas, E. dos Santos e E.D.A.P. Empreendimentos e Serviços S/A. Esta última seria Controladora da DDA, Altogiro e Progresso, conforme Escrituras Públicas de transformação das companhias em Subsidiária Integral, obtida nos arquivos na Junta Comercial do Estado da Bahia – JUCEB. Destacamos que esta informação não consta no cadastro CNPJ das empresas DDA DINAMICA, nem ALTOGIRO, nem PROGRESSO.

Outro fato constatado pelo auditor fiscal, Paulo César, foi que dentro do galpão de armazenagem existiam placas das empresas DDA, Altogiro e Progresso, cada uma possui diversas ruas de pallets utilizados para armazenagem das mercadorias. Nesse ponto, ficou esclarecida a identificação dos endereços das empresas Av. Deputado Luís Eduardo Magalhães, Km 11, ruas 1 a 10. Nota-se também que a administração do Grupo passou a colocar placas de identificação para cada empresa, após autuação e constatações feitas em decorrência da fiscalização na empresa PDA LOGÍSTICA.

Destacamos também o fato do auditor fiscal ter encontrado relógio de ponto da empresa E. DOS SANTOS TRANSPORTES no endereço Av. Deputado Luis Eduardo Magalhães em Feira de

Santana, sendo que esta empresa possui endereço cadastral na cidade de Vitória da Conquista.

Na Impugnação apresentada, que não foi ratificada expressamente pelo Recorrente, este tenta demonstrar a existência real das empresas, justificando, por exemplo, a existência de 03 empresas distribuidoras, no fato de que elas foram criadas por exigência dos clientes, que impunham exclusividade no atendimento dos contratos e que não poderia haver conflito de interesses na distribuição dos produtos.

Contudo, o Recorrente não trouxe qualquer documento e/ou elemento que pudesse, de alguma forma, corroborar com as suas alegações. Se havia uma exigência de exclusividade por parte do fornecedor, com tamanha preocupação comercial, como essa exclusividade não estava prevista expressamente em contrato? Como foi essa pactuação? Nestes sentido, são precisas as colocações do acórdão recorrido:

A alegação da interessada é que a utilização de três empresas distribuidoras de mercadorias, no lugar de apenas uma, se deu por imposição dos fornecedores dos produtos, geralmente empresas multinacionais, que teriam exigido exclusividade para a comercialização de suas mercadorias, o que não me soa como algo plausível, que normalmente ocorra no mundo dos negócios, até mesmo porque o que se tem em estudo não é o caso da representação de determinada marca, mas da venda de mercadorias em geral, o que pode ser comprovado pelo código CNAE da manifestante, de nº 4691-0-00, que corresponde ao “Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios”, não havendo com que se falar em exclusividade com determinado fornecedor, que sequer foi nominado pela defesa.

Se o motivo para a criação de três empresas comerciais, com funcionamento no mesmíssimo local, foi a inusitada exclusividade na comercialização dos produtos, medida que seria decorrente de exigências contratuais, competia à defesa apresentar os contratos em que estariam contidas as cláusulas contratuais inerentes à alegada exclusividade, ex vi da parte final do inc. III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Ademais, também não se pode acatar o frágil e não comprovado argumento do Recorrente de que os empregados que figuravam como sócios de algumas empresas do grupo (notadamente as de transporte), se tornaram parte da sociedade por uma política de incentivo, tendo em vista modernas técnicas de administração de empresas, que teriam como objetivo final estimular a equipe de funcionários. Ora, seria factível esta afirmação, se o Recorrente, além do argumento, tivesse trazido aos autos documentos que demonstrassem e comprovassem essa forma de condução dos negócios. Mais uma vez, sem reparos o acórdão recorrido, quando afirma o seguinte:

Também não tenho como crível que funcionários com desempenho diferenciado sejam alçados ao posto de sócios de empresas, tornando-se cotistas em razão do estabelecimento de uma política meritória por parte da empresa contestante. Medida com tal alcance, se de fato existente, deveria se encontrar rigidamente regulamentada, com estabelecimento de

metas a serem cumpridas em determinado intervalo de tempo, procedimento que não foi comprovado pela impugnante, não podendo ser tido verdadeira a versão apresentada pela defesa.

É de se estranhar, ainda, o fato de as empresas de transportes do grupo (03 no total) terem registrado grande número de funcionários, mesmo tendo capital social e operações limitadas. Ademais, os sócios identificados destas empresas seriam todos e funcionários e/ou parentes do controlador do grupo PDA.

Como se não bastasse, restou demonstrado no trabalho da fiscalização que todos os CTC's (Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas) apresentados, para justificar as despesas com fretes, foram preenchidos pela mesma pessoa e não traziam a indicação do destinatário, da natureza das mercadorias e do veículo transportador, o que refuta qualquer hipótese de serem empresas distintas e com autonomia patrimonial e gerencial.

No seu Recurso Voluntário, o Recorrente, entretanto, não refutou ou trouxe novos elementos aos autos que pudessem desconstruir o bem fundamentado Termo de Verificação Fiscal e o que restou decidido no acórdão proferido pela DRJ de Fortaleza (CE). Se limitou, tão-somente, a transcrever trecho de voto vencido proferido em outro processo, em que o julgador da DRJ/SPO, ao analisar as operações de aluguel da empresa EDAP Empreendimentos e Participações Ltda., não conseguiu enxergar simulação nas operações praticadas pelas empresas do Grupo PDA.

Portanto, não há reparos a se fazer no acórdão recorrido, que além dos trechos citados acima, é bastante claro quando afirma que:

Segregar uma empresa em três, por imposição dos fornecedores diz respeito a alegação vazia, sem lógica e sem qualquer comprovação. Como medida adotada para racionalizar custos, é possível, daí o reconhecimento do CARF da legitimidade de um planejamento tributário similar, o que se deu em julgado cuja ementa encontra-se acima transcrita.

Mas criar empresas transportadoras em nome de antigos funcionários, alçados à condição de sócios em razão de uma alegada política de premiação dos melhores, com funcionamento no mesmo local das distribuidoras, emitindo CTC's com uma mesma grafia, sem na prática nada especificar e, além de tudo, sem que fosse apresentada a comprovação dos respectivos pagamentos, além de estabelecer uma empresa como a patrimonial do grupo, cobrando aluguéis que passam de R\$ 15 mil para R\$ 60 mil dentro de um mesmo ano, também sem a comprovação dos pagamentos, tudo isso para que a requerente deduzisse vultosos valores sob a conotação de despesas com fretes e aluguéis, superiores a R\$ 5,6 milhões nos anos-calendário 2010 e 2011, tais atitudes representam procedimentos que me levam a considerar como abusivo o planejamento tributário impetrado na empresa contestante, calcado que foi em operações simuladas, sem real ocorrência no mundo fenomênico.

Desta feita, é patente a dissimulação dos negócios praticados entre as empresas do Grupo PDA, que, na intenção de dar aparente legalidade às operações realizadas e

ocultar a realidade dos fatos, criou diversas empresas para que houvesse uma redução na carga tributária, que não pode ser aceita, uma vez que ilícita.

Há de se ressaltar que esse julgador tem o entendimento de que, como demonstrado alhures e já decidido em outros processos administrativos, a atividade empresarial deve ser pautada na livre atuação dos particulares, até mesmo porque é do empresário o risco do negócio. Contudo, não se pode admitir prática dissimuladas, que tentam esconder da fiscalização a realidade das operações.

A existência de um grupo de empresas, cujos sócios são parentes e/ou funcionários das entidades, que compartilham instalações, funcionários, dentre outros serviços, sem qualquer independência nas atividades, não pode ser considerada como empresas distintas, tão-somente para que gerem despesas uma para as outras.

Neste sentido, seguindo a linha do acórdão proferido pela DRJ de Fortaleza, VOTA-SE POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário da Recorrente, para se manter, na integralidade, infração 02 (dois) descrita no Termo de Verificação Fiscal.

DAS DEMAIS GLOSAS.

Como se denota do Recurso Voluntário apresentado, o Recorrente, ao combater o acórdão recorrido, se ateve, em síntese, a transcrever um voto vencido, proferido por um julgador da DRJ de São Paulo, em outro processo, que, a princípio, tratava dos mesmos fatos imputados na presente discussão. Ou seja, o Recorrente sustenta, apenas, a inexistência de simulação nas operações praticadas, o que foi refutado linhas acima.

Contudo, no que tange às despesas glosadas pela fiscalização, o Recurso Voluntário não traz nenhum argumento para combater as ilações do agente autuante e o que restou decidido pela DRJ de Fortaleza no acórdão recorrido.

Por outro lado, mesmo invocando a necessidade de aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, o Recorrente, como mencionado no relatório alhures, não demonstrou em que medida tais princípios foram descumpridos no caso concreto.

Assim, face a ausência de manifestação expressa do Recorrente neste ponto e estando este relator em concordância com o que restou decidido pela DRJ, invoca-se o § 3º, do artigo 57 do RICARF, para se transcrever, na literalidade, o que restou decidido pela Turma Julgadora *a quo*:

Custos, Despesas Operacionais e Encargos – Despesas Não Comprovadas (Infração 01)

Segundo a autoridade lançadora, as deduções nestes itens consideradas foram glosadas em razão da não disponibilização, durante a fiscalização, da documentação considerada suficiente para respaldar determinadas deduções verificadas em assentamentos contábeis da empresa, no montante de R\$ 138.264,67.

Na impugnação, fl. 1.052, a requerente alegou a necessidade de desdobrar o lançamento em três grupos. No primeiro, estão contidos os aluguéis pagos à Patrimonial Mil Empreendimentos e Participações Ltda, no valor de R\$ 6.786,84. No segundo, a

destinatária dos alugueis foi a Mercante Distribuidora de Materiais Elétricos e de Construção Ltda, no valor de R\$ 80.000,00. No terceiro, o que se tem são despesas decorrentes de fretes sobre vendas, no valor de R\$ 35.500,00. Como elementos de prova, foi informada a apresentação das fotocópias dos contratos de aluguel, dos comprovantes dos pagamentos e dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC).

Passemos, pois, à análise da documentação acostada aos autos pela defendente, fls. 1.706/1.098.

Na fl. 1.077 foi apresentada a fotocópia de um recibo de aluguel no valor de R\$ 210,00, enquanto no TVF, fl. 102, é possível se verificar que o lançamento que motivou a glosa foi um débito na conta “alugueis de pessoa jurídica” e um crédito na conta “caixa”, registrado no dia 01/06/2010. A despeito de se tratar de um recibo pequeno valor, em que não é de se estranhar o pagamento em espécie, a requerente não demonstrou a que a utilização do imóvel (localizado na Sala 103, à Rua Cledeonor Soares, nº 01, Conjunto Doron B, conforme anotado no recibo) se deu na atividade operacional da pessoa jurídica, o que prejudica a dedutibilidade do valor.

Na fl. 1.078 o que se tem é a fotocópia de um CTRC emitido por Boaventura Locadora de Veículos Ltda ME, no valor de R\$ 33.500,00, o que corresponde no TVF, fl. 102, a um débito na conta “fretes s/vendas” e um crédito a “caixa” neste mesmo valor, datado de 19/11/2010. Ocorre que a Boaventura Locadora nada mais é do que a antiga razão social de E Dantas dos Santos Transportes ME, CNPJ 07.981.636/0001-00, firma individual existente em nome de Erivaldo Dantas dos Santos, funcionário da família Brandão desde 01/04/1991, quando foi admitido na Comercial de Estivas Brandão, como anteriormente evidenciado, de modo que o documento apresentado não pode ser considerado hábil para a comprovação da operação.

Às fls. 1.079/1.085 tem-se a fotocópia de um contrato de aluguel pactuado entre a impugnante e a Patrimonial Mil Empreendimentos e Participações Ltda, tendo por objeto imóvel comercial situado à Rua Sibéria, nº 20, Bairro de Jurema, em Vitória da Conquista/BA, locado no período de 01/04/2011 a 31/03/2013 pelo valor de R\$ 6.786,84, com vencimento do mês posterior à utilização. Na fl. 1.086 tem-se fotocópia de extrato bancário em que são observados lançamentos a débito, datados de 11/07/2011, nos valores de R\$ 6.786,44 e de R\$ 1.339,38. Trata-se do endereço da filial da contestante, situada na cidade de Vitória da Conquista/BA, criada em agosto de 2008, com funcionamento a partir de abril de 2009.

A fiscalização considerou que cópia de extrato bancário sem a identificação do destinatário não pode ser considerado como documento hábil e idôneo para fins de comprovação da despesa, pelo que glosou os valores.

Não comungo com o entendimento da autoridade fiscal, pois, a meu ver, os elementos apresentados demonstram, com precisão,

que o imóvel locado diz respeito à sede do estabelecimento filial da pessoa jurídica cujo contrato apresentado informa que o valor do aluguel é a quantia de R\$ 6.786,84, constante do extrato bancário, não havendo motivo para que duvidemos de que o destinatário do pagamento foi realmente a Patrimonial Ltda, empresa que não faz parte do grupo PDA, registre-se, por relevante, fundamento com base no qual dou razão à interessada quanto ao valor de R\$ 6.786,84, entendimento que não estendo à quantia de R\$ 1.339,38 por nela não vislumbrar qualquer vinculação com o contrato de aluguel apresentado pela defesa.

Às fls. 1.087/1.090, tem-se a fotocópia de um contrato de aluguel firmado entre a requerente e a Mercante Distribuidora de Materiais Elétricos e de Construção Ltda, celebrado em 30/11/2010, com vigência de 04 (quatro) meses, do dia 30/11/2010 ao dia 31/03/2011, no valor de R\$ 10 mil mensais, tendo por objeto o imóvel comercial situado à Rua da Convenção, nº 270, bairro de Santo Antônio dos Prazeres, Feira de Santana/BA, local para onde foi transferida a sede da empresa autuada, inicialmente localizada à Av. Transnordestina nº 2.222-A, Parque Ipê, Feira de Santana/BA.

Às fls. 1.091/1.098 estão contidas fotocópias de comprovantes de depósitos bancários, tendo como destinatária a empresa Mercante Ltda, todos no valor de R\$ 10 mil, datados de 03/01/2011, 04/04/2011, 03/05/2011, 06/06/2011 e 05/09/2011.

O fisco aceitou como dedutíveis somente os pagamentos relacionados aos quatro meses de duração do contrato de aluguel, cujos valores foram escriturados entre os dias 03/01/2011 e 04/04/2011, glosando os demais por estarem fora do prazo contratual.

Observando-se o que consta da Cláusula Primeira, fl. 1.087, vê-se que o prazo de locação realmente vai do dia 30/11/2010 ao dia 31/03/2011, havendo ainda a indicação de que no termo final do contrato a locatária está obrigada a restituir o imóvel completamente desocupado e em perfeito estado de conservação, de forma que agiu corretamente a autoridade lançadora ao glosar as despesas com os aluguéis contabilizadas nos dias 06/06/2011, 11/07/2011, 05/08/2011, 05/09/2011, 29/09/2011, 07/11/2011 e 05/12/2011, cujos históricos dos lançamentos fazem menção expressa aos aluguéis pagos à Mercante Ltda.

Assim, quanto à infração neste ponto debatida, tendo em vista a exoneração da quantia de R\$ 6.786,84, somente o lançamento de julho de 2011 deverá ser retificado de R\$ 18.125,82 para R\$ 11.338,98, permanecendo inalterados os valores lançados nos demais meses.

Aluguéis Não Relacionados com a Atividade (Infração 03)

A autuação, decorrente de glosas no total de R\$ 75 mil, emanou de um contrato de aluguel celebrado entre a fiscalizada e a Patrimonial Mil Empreendimentos e Participações Ltda, relativo a um imóvel situado na Rua Formosa, nº 195, bairro da Jurema,

em Vitória da Conquista/BA, cujo período de locação foi de 01/02/2011 a 31/01/2013, no valor de R\$ 7,5 mil mensais, o que se deu pelo fato de o fisco haver constatado não se tratar do estabelecimento de uso comercial da empresa, dado que a matriz fica em Feira de Santana e a filial situada em Vitória da Conquista funciona na Rua Sibéria, nº 202.

Instada a esclarecer a situação, durante a fiscalização, a pessoa jurídica informou que se tratava de imóvel usado para a armazenagem das mercadorias, já que o imóvel situado à Rua da Sibéria nº 202 não apresentava espaço para tanto.

No entendimento da autoridade fiscal, “a empresa precisa constituir uma filial, cuja atividade seja de depósito, para que as operações sejam consideradas regulares, perante os fiscos federal e estadual”, de modo que proceda às transferências das mercadorias acompanhadas das notas fiscais que demonstrem a origem e o destino dos produtos. Como a empresa fiscalizada não possuía filial estabelecida no endereço expresso no contrato locatício, não havia como a fiscalização comprovar que o imóvel locado se destinava a um fim comercial, o que implicou na glosa das despesas escrituradas, no valor de R\$ 7,5 mil mensais de março a dezembro de 2011.

Na impugnação é afirmado que as despesas glosadas referem-se à locação de um imóvel contíguo à sede da filial localizada em Vitória da Conquista/BA, o que quer dizer que a propriedade localizada na Rua Formosa, nº 195 (objeto do contrato de locação apresentado) faz divisa com o imóvel em que funciona a filial situada na Rua Sibéria, nº 202, estando ambos os imóveis localizados no bairro da Jurema, em Vitória da Conquista/BA, de modo que as mercadorias não precisam circular pelas ruas da cidade, situação que pode ser confirmada em diligência fiscal, procedimento que foi requerido pela interessada.

Como elementos de prova, apresentou fotocópias do contrato de aluguel, fls. 1.372/1.378, de comprovantes de transferências bancárias datados de 04/07/2011 e de 01/08/2011, além de relatórios de autorização de depósitos com as datas de 01/09/2011 e 03/10/2011, todos no valor de R\$ 7,5 mil, fls. 1.379/1.382.

Acontece que a comprovação de se tratarem de imóveis vizinhos poderia ser facilmente demonstrada pela impugnante, bastando para tanto que juntasse aos autos as fotocópias das escrituras dos dois imóveis, documentos que relacionam de forma precisa as divisas de cada um deles, com o que não haveria dificuldade em comprovar que o imóvel da Rua Formosa, nº 195, seja contíguo ao imóvel da Rua Sibéria, nº 202.

Conforme a parte final do inc. III do art. 16 do PAF7, a comprovação da versão constante da impugnação corresponde a encargo da defesa, não havendo por que se deslocar ônus probatório para a autoridade fiscalizadora, fundamento com base no qual indefiro a diligência solicitada e, não havendo, por

parte da interessada, a comprovação da veracidade da tese da defesa, mantenho incólume a autuação neste tópico debatida.

DA MULTA QUALIFICADA

Em que pese o Recorrente não ter se insurgido expressamente quanto à imposição de multa qualificada no presente caso, entende-se como necessário demonstrar o motivo pelo qual a penalidade imposta pelo agente autuante deve ser mantida.

Como se depreende do TVF, o agente autuante assim justificou a qualificação da multa, *in verbis*:

O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com alteração dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/07/2007, dispõe sobre as aplicações de multas nos casos de lançamentos de ofício. Oportuno se faz transcrever tal artigo e os artigos nele mencionados:

(...)

Portanto, o parágrafo primeiro do art. 44 da Lei no 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, prevê multa de cento e cinquenta por cento nos casos de sonegação, fraude e conluio.

No caso em concreto, a empresa fiscalizada faz parte de um Grupo Econômico denominado GRUPO PDA, que se intitula como o maior centro de distribuição do Estado da Bahia.

Este Grupo é composto por diversas empresas, sendo elas:

➔ 03 (três) Distribuidoras = DDA DINAMICA, ALTOGIRO e PROGRESSO (que substituiu a PARALELA, ou seja, esta deixou de movimentar depois da criação da Progresso).

➔ 03 (três) Transportadoras, todas em nome de interpostas pessoas = PDA LOGÍSTICA, E.

DANTAS TRANSPORTES e E. DOS SANTOS TRANSPORTES.

➔ 01 (uma) Patrimonial = E.D.A.P. PARTICIPAÇÕES ➔ 01 (uma) Controladora = E.D.A.P. SERVIÇOS, criada para ser única acionista das três Distribuidoras, ou seja, as três Distribuidoras são Subsidiárias Integrais desta.

➔ 01 (uma) empresa responsável pela Logística do Grupo = POSITIVA O Grupo é gerenciado por PAULO CEZAR BOAVENTURA BRANDÃO, CPF 329.164.775-00, e seus familiares, esposa e filhos. No final do ano de 2013 e no início do ano de 2014, o Sr. PAULO CEZAR, que chegou a figurar no quadro societário das três Distribuidoras e das duas E.D.A.P (Participações e Serviços) retirou-se do quadro societário de todas as empresas.

A fraude apurada na constituição do Grupo Econômico está na constituição de diversas empresas num mesmo endereço, sem distinção de funcionários, setores administrativos, financeiros e

contábeis. Está no fato de criarem empresas transportadoras fictícias, em nome de interpostas pessoas, para geração de despesas com fretes, visando única e exclusivamente a redução das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Da mesma forma a criação da empresa Patrimonial, cobrando Aluguel da empresa ora fiscalizada em valores bastante elevados sem a devida comprovação do seu efetivo pagamento, sendo que tais despesas, da mesma forma, reduziram as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Diante dos fatos acima expostos, procedemos à qualificação da multa por se enquadrar no parágrafo primeiro do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (artigo alterado pelo art. 18 da MP 303/2006).

Pois bem.

Como demonstrado acima, a dissimulação das operações realizadas pelas empresas do Grupo PDA é patente nos autos. Como se demonstrou, de fato, não existiam empresas distintas, sendo que todas as empresas do grupo praticavam as mesmas operações, sendo separadas, tão-somente, para gerar economia tributária de forma ilícita e em desfavor do erário.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade em dobro quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Não há dúvidas, aos olhos deste julgador, das condutas fraudulentas praticadas pelo Recorrente, no sentido de "*excluir ou modificar as características essenciais*" do fato gerador, com o único intuito de reduzir a carga tributária, nos exatos termos preconizados pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

A dissimulação dolosa é patente nos autos e, neste ponto, são precisas as colocações do acórdão recorrido:

O que se encontra em cheque é o aspecto material das operações cujas despesas foram glosadas na autuação, sob a alegação de que emanaram de atos simulados, daí a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento),

cumprindo que se esclareça se as empresas efetivamente prestaram os serviços de frete e de locação de imóvel, recebendo os valores decorrentes dessas operações, o que acaso comprovado implicará na improcedência da autuação, neste particular.

Como demonstrado acima, o planejamento fiscal ou tributário pode ser realizado pelas entidades, inclusive se houver a intenção única de reduzir a carga tributária. Contudo, este planejamento não pode ser praticado com simulação (ou dissimulação), com o intuito de dar aparente legalidade a operações que não aconteceram. E chegando-se a esta conclusão, não se pode afastar a qualificação da multa, justamente porque, pelo conjunto probatório dos autos, não há dúvidas de que foram feitas operações irreais, em que se tentou dar uma aparente legalidade, que não refletia a realidade do que de fato aconteceu.

Desta feita, não há que se falar em afastamento da multa, uma vez que caracterizada as condutas fraudulentas praticadas, nos exatos termos dos dispositivos legais acima transcritos.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Como relatado alhures, o responsável pelo pagamento do crédito tributário indicado pela fiscalização apresentou defesa apartada, em que combate a imputação da responsabilidade, que se deu apenas com base no artigo 124, inciso I do CTN.

Em seu apelo, em síntese, afirma que "*o único dispositivo legal em que o RECORRENTE poderia ser enquadrado como Sujeito Passivo Solidário seria o art. 135, do*

Código Tributário Nacional, se tivesse praticado, como gerente ou administrador, algum ato com excesso de poderes ou algum ato ilícito".

Quando se analisa o TFV, a responsabilidade tributária do Sr. Paulo César Boaventura Brandão foi apontada, uma vez que a fiscalização entendeu que aquele seria como o "real administrador" do grupo econômico e seria o responsável pela formatação do planejamento tributário abusivo.

Por outro lado, veja-se, neste sentido, o que restou demonstrado no Auto de Infração (fls. 03 a 73), para motivar a imputação de responsabilidade:

O contribuinte ora responsabilizado é o verdadeiro dono do Grupo PDA, composto por diversas empresas, dentre elas a empresa ora fiscalizada, DDA DINÂMICA, que foi constituída, em nome de seus filhos, como interpostas pessoas. Posteriormente, em abril de 2011, a empresa foi transformada em Subsidiária Integral de outra empresa do Grupo, a E.D.A.P. EMPREENDIMENTOS E SERVIÇOS S/A, CNPJ 13.408.648/0001-43, que foi constituída um mês antes, única e exclusivamente para ser controladora das três empresas distribuidoras do Grupo PDA. No quadro acionário da empresa E.D.A.P. SERVIÇOS figurava toda a família Brandão: pai, Sr. PAULO CEZAR BOAVENTURA BRANDÃO, mãe, EVA LUCIA DE FREITAS BRANDÃO e filhos, ERICO SOPHIA BRANDÃO NETO e ANNA PAULA FREITAS BRANDÃO. Neste mesmo ato de transformação da empresa em subsidiária integral ocorre a renúncia dos filhos do quadro da Diretoria da DDA e entra o Sr. PAULO CEZAR e sua esposa, como Diretor Presidente e Diretora Administrativo-financeira, respectivamente.

Destacamos que não consta no cadastro CNPJ a empresa E.D.A.P. EMPREENDIMENTOS E SERVIÇOS S/A como única acionista da DDA DINÂMICA.

O Sr. PAULO CEZAR BOAVENTURA BRANDÃO saiu da diretoria da DDA em dezembro de 2013, passando a empresa novamente para o nome de seus filhos, mas continua sendo o verdadeiro dono de todas as empresas do Grupo.

Restou caracterizado que o Sr. PAULO CEZAR criou empresas Transportadoras em nome de interpostas pessoas (funcionários de suas empresas) para que estas gerassem despesas com Fretes para o sujeito passivo ora fiscalizado, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Assim como, também foi criada uma empresa Patrimonial do Grupo PDA, a E.D.A.P. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, que gerou despesas de aluguel para a empresa ora fiscalizada, sem a devida comprovação do seu efetivo pagamento, reduzindo também as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Pelos motivos acima expostos, responsabilizamos o sujeito passivo com base no artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66, por ter interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias da empresa fiscalizada.

Por sua vez, o acórdão recorrido manteve a imputação de responsabilidade, ratificando o argumento de que o Sr. Paulo seria o real administrador do grupo de empresas, como se pode observar da leitura do seguinte trecho:

Também restou comprovado que o Grupo PDA é comandado pelo Sr. Paulo César Boaventura Brandão, que inseriu no quadro societário das empresas transportadoras (que geraram despesas com fretes, recordemos) pessoas naturais que não passam de antigos funcionários de suas empresas, tendo as supostas prestadoras dos serviços emitido CTRCs destituídos de qualquer validade jurídica pois foram preenchidos à mão por uma mesma pessoa, não identificaram os veículos transportadores e nem as mercadorias tidas por transportadas, não tendo sido apresentada qualquer documentação bancária comprobatória dos vultosos pagamentos alegados, mas apenas recibos de pagamentos que teriam sido efetivados em espécie, o que não condiz com a prática empresarial.

A condição de cabeça pensante do grupo econômico é por esse senhor assumida, ainda que de forma indireta, quando afirma que a chamada empresa patrimonial foi criada para evitar a dilapidação do patrimônio, após a morte dos patriarcas, evitando ainda o desgaste naturalmente sofrido em um processo de inventário, o que sinaliza que referido senhor é quem realmente dita a regra do jogo, comandando toda a engrenagem em torno da qual gravita o Grupo PDA.

Pois bem.

No que tange à imputação de responsabilidade tributária com base no artigo 124, inciso I do CTN, este julgador tem uma visão mais restrita para a aplicação do dispositivo em comento, que tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A leitura deste dispositivo leva o intérprete à conclusão de que o "interesse comum" está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão "interesse comum" se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

Esse entendimento já foi exarado por este colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/03/2011

ALIENAÇÃO. PESSOA FÍSICA. SÓCIO, SIMULAÇÃO.

As transformações societárias realizadas pelas sócias da autuada e que foram o foco da presente autuação, visaram

desmembrar parte do acervo operacional da Autuada (incluído o atribuído pela sócia que permaneceu), para ser vendida a outra empresa, pela pessoa física do sócio; o processo de transferência para a pessoa física do sócio envolveu o valor contábil do acervo e a venda pela pessoa física se deu pelo valor de mercado, incidindo a tributação à alíquota de 15% , caracterizando que as operações foram simuladas, dado que o objetivo foi a venda de parte do acervo pela pessoa jurídica.

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 31/03/2011 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

IR RECOLHIDO. DEDUÇÃO.

Procede o pleito da autuada e da pessoa física que efetuou os recolhimentos, de que os valores de Imposto de Renda recolhidos pela pessoa física, em relação à mesma transação autuada na pessoa jurídica, sejam deduzidos dos valores de IRPJ exigidos da autuação, antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, uma vez que aquela operação foi descaracterizada, porém o imposto foi recolhido espontaneamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/03/2011 JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na autuação.

VOTO DE QUALIDADE. ART. 112, CTN.

Descabe aplicação do art. 112 do CTN, no caso de empate de votação no CARF. (Acórdão nº 1201-001.778 - Processo nº 16561.720079/2015-68 - Sessão de 21/06/2017) (destacou-se)

O Superior Tribunal de Justiça também tem entendimento fixado neste sentido, como se observa do julgado, cuja ementa segue citada abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO.
SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.
SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador') (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. "Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ" (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015) (destacou-se)

Assim, na imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, é dever do agente que promove a autuação comprovar que os eventuais responsáveis, de alguma forma, tenham *"interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal"*.

Neste sentido, entende-se, com Andréa M. Darzé, que as hipóteses que autorizam a imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, são bem restritas. Confira-se os ensinamentos daquela professora:

"Em estreita síntese, entendemos que o artigo 124, I do CTN, serve como fundamento para imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

i. consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;

ii. nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com o objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão-somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, 'no ITBI, quando dois ou mais são compradores; no ICMS,

sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador". (DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. pág. 239)

No presente caso, todas as afirmações da fiscalização nos autos são no sentido de que o Sr. Paulo seria o real administrador das empresas pertencentes ao grupo econômico, ou seja, mesmo não figurando mais no quadro social das entidades, participava efetivamente das sociedades (mesmo que de forma oculta) e que tinha gerência sobre os negócios praticados.

Contudo, mesmo com esta afirmação, a fiscalização não demonstrou e comprovou minimamente quais os atos praticados pelo Sr. Paulo.

E mesmo se tivesse listados os atos praticados pelo "real administrador" das empresas, questiona-se: qual seria o interesse comum a ensejar a responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN? *Data venia*, a fiscalização não comprava tal interesse.

Se o Sr. Paulo era de fato sócio e geria, de alguma forma, as sociedades, a sua responsabilidade deveria ser atribuída com base no artigo 135 do CTN e nunca com base no artigo 124, inciso I do mesmo Código, uma vez que faltam, ao presente caso, os elementos necessários para caracterização do "interesse comum" a que faz alusão aquele dispositivo do Código Tributário Nacional.

Desta forma, entende-se que o enquadramento legal da responsabilidade - artigo 124, inciso I do CTN - não é correto, o que enseja, necessariamente, o afastamento da imputação da responsabilidade, uma vez que não é autorizado ao julgador administrativo retificar ("consertar") o lançamento de ofício, que é ato vinculado e de competência exclusiva do agente fiscal.

Desta forma, neste ponto, DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado, para afastar a imputação de responsabilidade tributária Paulo César Boaventura Brandão, que foi feita, tão-somente, com base no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

DAS CONCLUSÕES

Por todo o exposto ao longo deste acórdão:

- NÃO SE CONHECE DO RECURSO DE OFÍCIO apresentado pela DRJ de Fortaleza (CE), por o crédito tributário exonerado (R\$1.242.348,61) no acórdão recorrido não superar o limite estabelecido na Portaria MF nº 63/2017.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recursos Voluntário apresentado pelo contribuinte principal.

- DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO ao Recursos Voluntário apresentado sr. Paulo César Boaventura Brandão, para afastar a responsabilidade tributária a ele atribuída com base no artigo 124, inciso I do CTN, como demonstrado em tópico específico.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10530.725244/2014-78
Acórdão n.º **1302-003.482**

S1-C3T2
Fl. 1.973

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Maria Lúcia Miceli - Redatora Designada

Como de praxe, o i. Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias apresentou seu voto bem fundamentado, do qual ousou discordar somente quanto ao provimento ao recurso voluntário do responsável solidário Sr. Paulo Cézar Boaventura Brandão, pelos motivos que passo a expor.

Foi imputada a responsabilidade solidária ao Sr. Paulo Cézar Boaventura Brandão, tendo por base o artigo 124, inciso I do CTN, em razão de, após análise do contexto fático em que se deu o planejamento tributário no grupo PDA, a fiscalização concluiu que ele seria o real administrador do grupo econômico e seria o responsável pela formatação dos procedimentos adotados pelas empresas, para fins de redução da carga tributária.

O artigo 124, inciso I do CTN assim determina:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

O entendimento da doutrina e jurisprudência ao explicitar o que seria interesse comum na situação foi bem explorada pelo relator deste processo, concluindo que esta expressão se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato gerador. E, da análise do conjunto fático-probatório trazido aos autos, concluo que a atuação do Sr. Paulo Cézar Boaventura Brandão se amolda à hipótese prevista no artigo 124, inciso I do CTN.

Destaco que não restou dúvidas para este colegiado que o planejamento tributário perpetrado pelo grupo PDA tinha como objetivo gerar despesas para reduzir a carga tributária, criando fictamente diversas empresas que prestavam serviços entre si. E é neste cenário que entra a atuação contundente do Sr. Paulo Cézar Boaventura Brandão, conforme relata o auditor fiscal no TVF:

Restou caracterizado que o Sr. PAULO CEZAR criou empresas Transportadoras em nome de interpostas pessoas (funcionários de suas empresas) para que estas gerassem despesas com Fretes para o sujeito passivo ora fiscalizado, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Assim como, também foi criada uma empresa Patrimonial do Grupo PDA, a E.D.A.P. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, que gerou despesas de aluguel para a empresa ora fiscalizada, sem a devida comprovação do seu efetivo pagamento, reduzindo também as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Pelos motivos acima expostos, responsabilizamos o sujeito passivo com base no artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66, por ter interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias da empresa fiscalizada.

Sem a atuação do Sr. Paulo César Boaventura Brandão, na qualidade de real administrador do grupo, não existiriam as empresas que criaram as despesas, inexistindo, portanto, a redução da base tributável do IRPJ e reflexos. Concluo, portanto, que está claro o interesse comum no fato gerador, tanto da autuada quanto do responsável solidário, sendo correta a imputação da responsabilidade solidária. Ratificando esta linha de entendimento de que o Sr. Paulo César Boaventura Brandão é o protagonista principal deste planejamento, transcrevo parte do voto condutor da decisão da DRJ, cuja conclusão é irretocável:

A condição de cabeça pensante do grupo econômico é por esse senhor assumida, ainda que de forma indireta, quando afirma que a chamada empresa patrimonial foi criada para evitar a dilapidação do patrimônio, após a morte dos patriarcas, evitando ainda o desgaste naturalmente sofrido em um processo de inventário, o que sinaliza que referido senhor é quem realmente dita a regra do jogo, comandando toda a engrenagem em torno da qual gravita o Grupo PDA.

E, neste cenário, não concordo com a alegação do responsável solidário que a imputação da responsabilidade solidária deveria ter como o fundamento tão somente o artigo 135, inciso III do CTN. Da leitura do TVF, com a demonstração cabal do interesse comum na ocorrência do fato gerador, a fundamentação legal mais apropriada para a imputação da responsabilidade solidária é o artigo 124, inciso I do CTN.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário do Sr. Paulo César Boaventura Brandão, mantendo-o no polo passivo.

Maria Lúcia Miceli - Redatora Designada