



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.725554/2013-10
ACÓRDÃO	1102-001.583 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FARO ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS QUE REDUZEM O LUCRO REAL. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

A falta de comprovação de despesas redutoras do lucro real, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, autoriza sua respectiva glosa pela administração tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2009, decorrentes de infrações relacionadas à (1) ESCRITURAÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS e (2) CONTABILIZAÇÃO DE DESPESAS COM DOCUMENTOS INIDÔNEOS (aqui com multa qualificada de 150%).

Por bem resumir os fatos, colho as informações contidas no acórdão da DRJ, em seguidas complementadas neste relatório:

Trata-se de autos de infração, fls. 2-36, relativo ao IRPJ e CSLL, no valor total de R\$3.170.547,77 - inclusos multas de ofício de 75% (infração 1) e 150% (infração 2), além de juros de mora à taxa Selic, calculados até agosto/2013.

I) Da Autuação Consoante Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 37 e seguintes, a Fiscalização constatou que:

"(...)

Intimada a apresentar documentos comprobatórios de todas as despesas lançadas na conta 44201012824 – Despesas C/Frete S/Vendas e de parte das despesas lançadas nas contas 44201011981 – Despesas C/Descontos Comerciais e 44201011946 – Despesas C/Doações/Bonificações/Brindes, todas extraídas de sua contabilidade, a empresa trouxe os diversos elementos a seguir analisados.

DESPESAS C/FRETE S/VENDAS A fiscalizada apresentou Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas emitidos por Palmitos Transportes Ltda, CNPJ 05.817.487/0001-13, acompanhados de relatórios de Palmitos detalhando os diversos fretes que o compõem (o Conhecimento) e de fotocópias de cheques em favor de desta.

Ocorre que Palmitos Transporte, atualmente Bocaiúva Transportes Ltda –ME, optante pelo Simples até 2007 com larga omissão receitas (meramente escriturais) pelo Simples Nacional em 2009, é empresa constituída pelos sócios da fiscalizada, Bocaiúva Alimentos (lucro real), com finalidade de interpô-la nas suas transações comerciais emitindo documentos para redução da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL.

A interposição e a omissão de receitas no período que era optante pelo Simples foi constatada em fiscalização anterior da Receita Federal, cujos, resultados constituem o processo fiscal administrativo nº 10530.726987/2011-12. Lá, em Termo de Verificações Fiscais às folhas 34/46 que ora a este é anexado, o Auditor-Fiscal constatou que:

a) Alberto Aroldo dos Santos, CPF 171.853.869-34, e sua esposa Elaine Cistina Anselmo Curty compõem o quadro societário da fiscalizada Bocaiúva Alimentos, sendo ele sócio administrador, e compõem também o quadro de Palmitos. Nos momentos que ele esteve ausente do quadro de Palmitos,

recebeu procuração da esposa com plenos poderes para representá-la perante as instituições financeiras.

b) Os demais sócios de Palmito, Rogério Freitag e o Sr. Luciano Andre Blank, figuram como empregados da fiscalizada na escrituração de Palmitos.

c) Palmitos localiza-se no mesmo espaço físico que a fiscalizada e firmou contrato de aluguel de imóvel com o sócio comum Alberto Santos.

d) Palmitos e a fiscalizada permutavam formalmente veículo entre si sem configuração da real propriedade, confundia o patrimônio de tal forma que não identificara a qual das duas pertenceria o veículo placa JQK- 8168. E foi localizado na contabilidade da fiscalizada lançamento de despesas de combustível e manutenção do veículo placa JOQ-6878, documentalmente de propriedade de Palmitos.

e) Alberto do Santos figura como solicitante/cliente junto às concessionárias e/ou bancos praticamente em todas as aquisições de veículos por parte de Palmitos nos anos 2007/2011.

f) A par de a fiscalizada ter apresentado pagamentos de R\$ 2,7 milhões de fretes a Palmitos no ano 2007, esta declarara à Receita Federal receita anual de apenas R\$ 2,2 mil, ajustando a declaração para os 2,7 milhões após o início da fiscalização.

g) Por Palmitos não poder tirar proveito da contabilização de despesas, já que optante pelo Simples, a contabilidade da fiscalizada estava repleta de despesas de Palmitos.

h) Os salários pagos aos empregados registrados por Palmitos são lançados na contabilidade da fiscalizada.

i) A fiscalizada não sabe explicar a formação dos preços de frete pagos a Palmitos.

Além de todas estas constatações, vê-se que Palmitos, que omitiu substancialmente suas receitas nos anos observados na fiscalização anterior e retificou (sem pagamento) suas declarações após o início do procedimento fiscal, comporta-se, agora, da mesma forma. No dia 16/06/2012, cinco dias após o início da presente fiscalização sobre Bocaiúva Alimentos, Palmitos entregou à Receita Federal DIPJ dizendo-se optante pelo lucro presumido com receita anual de R\$ 3,4 milhões, sendo que tinha entregado em 29/03/2010 Declaração Anual do Simples Nacional (DASN) informando receita anual de R\$ 688,3 mil. Sempre à conveniência de Bocaiúva Alimentos, vê-se.

Os elementos acima, inalteráveis pelo tempo, explicitam a inidoneidade dos documentos emitidos por Palmitos em favor da fiscalizada, para fins de dedução do imposto de renda, pelo que, glosam-se tais despesas

escrituradas na conta 44201012824 – Despesas C/Fretes S/Vendas, conforme a tabela abaixo.

(...)

DESPESAS C/DESCONTOS COMERCIAIS

Intimada a comprovar os mais relevantes lançamentos de despesas na conta 44201011981 – Despesas C/Descontos Comerciais por meio do Anexo I do Termo de Início do Procedimento Fiscal, a fiscalizada limitou-se a apresentar contratos firmados com clientes prevendo a concessão de descontos financeiros relacionados ao volume de vendas e planilha sucinta e genérica referindo “acordos comerciais/financeiros com clientes” Intimada a comprovar documentadamente e especificamente cada um dos lançamentos constantes da intimação inicial, a fiscalizada respondeu não possuí-los.

Glosam-se, então, as seguintes despesas da referida conta, por não comprovação.

(...)

MULTA QUALIFICADA

A constituição formal e o uso de Palmitos com o fim de reduzir os tributos devidos pela fiscalizada Bocaiúva Alimentos evidencia a intencionalidade dos administradores. Este comportamento, tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária federal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e com reflexo na sua obrigação do pagamento de tributo, classificada como de sonegação fiscal pelo artigo 71 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964, implica lançamento tributário com multa de ofício duplicada, conforme determinado pelo § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o oferecimento de Representação Fiscal para Fins Penais com fulcro no inciso I, artigo 2º, da Lei 8.137/90.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Respondem solidariamente pelos tributos ora lançados, por terem agido com infração à lei, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) o sócio administrador de Bocaiúva, Alberto Aroldo dos Santos, CPF 171.853.869-34, e a sócia administradora de Palmitos, Elaine Cristina Anselmo Curty, CPF 008.359.067-60, além dos bens de Bocaiúva Transportes Ltda – ME, simples extensão da fiscalizada, pelo interesse comum na situação, nos termos do artigo 124, I, do CTN.”

II) Da Impugnação

A Contribuinte foi cientificada via postal em 5/9/2013, vide AR de fls. 3978, e apresentou as impugnações em 4/10/2013 (fls. 30.705 a 30813, nas quais contesta integralmente as exigências, e ao final pleiteia (*verbis*):

" VII. - CONCLUSÃO: A ÚNICA CONCLUSÃO POSSÍVEL: A NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL E A IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA.

71. Por todo o exposto, considerando que foram demonstrados por diversos fundamentos que a autuação efetivada carece de substância legal para ser realizada.

72. Isto posto e com fulcro em todos os argumentos e fatos retro mencionados, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos bem como pela posterior juntada de documentos, a autuada requer:

a) que seja declarada nula a presente notificação, em face da ausência de fundamentação legal que serviu de base para o lançamento do crédito;

b) que seja declarada nula a presente notificação, face a ausência de CLAREZA E PRECISÃO da mesma;

73. Assim, a conclusão necessária é que, respeitosamente, há de se requerer seja julgado improcedente o lançamento de débito operado pela Autuação em referência, com o reconhecimento, no mérito, das matérias que, no seu conjunto, importam na anulação dos termos da cobrança levada a efeito nesta oportunidade.

74. Por todo o exposto, considerando que foram demonstrados por diversos fundamentos que a autuação em referência carece de substância legal para ser realizada, vem a requerente, respeitosamente, pleitear seja julgado improcedente o presente auto, com o reconhecimento de não se pode excluir da base de cálculo do Imposto as despesas operacionais levadas a efeito nas contas do razão, relativas as despesas com descontos comerciais e despesas com fretes sobre vendas.

Ademais, nem os valores contidos na autuação estão verazes, determinando-se o arquivamento do auto, por ser de Direito.

75. Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, em especial, através de perícia por Auditor estranho ao feito, a posterior juntada de documentos que se fizerem necessários, bem como a produção de contra prova.

76. Posto isto, é a presente, para requerer a V. Sa., a revisão da presente autuação, julgando-a totalmente improcedente, com a consequente baixa nos registros desta D. Secretaria, assegurando, portanto, o direito da Companhia.

77. Reitera, por derradeiro, que todos os documentos estão à disposição da Receita Federal, bem como os originais dos aqui acostados em cópia simples.

Pleiteando a comunicação quanto ao resultado desta defesa no endereço do contribuinte, intimando-se também o advogado constituído nestes autos,

sob pena de nulidade (art. 39,1, do CPC), a defendant pede e espera o pronto e integral deferimento."

A DRJ manteve os lançamentos de IRPJ e CSLL, conforme acórdão de fls. 30821/30848, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUTOS DECORRENTES. IRPJ E CSLL. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento de ofício de outro período de apuração, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento, no que for pertinente, em razão da relação de causa advindas dos mesmos elementos probantes.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Incabível a arguição de nulidade do Auto de Infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo, e em consonância com a legislação vigente, de tal forma que permitiu à contribuinte impugná-lo em sua inteireza demonstrando conhecer plenamente a matéria que lhe deu causa.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

CUSTOS E DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis na apuração do lucro real os custos e as despesas efetivamente realizados e apoiados em documentação hábil e idônea.

TRANSAÇÕES. LEGALIDADE. LEGITIMIDADE.

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar aparente legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUTO-ORGANIZAÇÃO. MOTIVAÇÃO NEGOCIAL.

O princípio da liberdade de auto-organização, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade administrativa da ocorrência do fato gerador do

Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

MULTA DE OFÍCIO. APRECIAÇÃO DE ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

Os percentuais da multa de ofício são determinados expressamente em lei, não dispondo a autoridade julgadora da competência para apreciar questões atinentes à legalidade ou constitucionalidade de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte manejou Recurso Voluntário ao CARF, em que repisa os argumentos da impugnação acima indicados e, adicionalmente, alega (a) nulidade do julgamento da DRJ por não enfrentar a matéria fática envolvida neste processo, limitando-se a aproveitar fundamentos de processo diverso, (b) nulidade da decisão recorrida por falta de motivação e fundamentação, (c) ausência de prova pericial e negativa de diligência necessária capaz de elucidar a inexistência de crédito fiscal.

Consta dos autos posterior petição de fls. 31183 e anexos, em que a contribuinte junta DARFs e documentos complementares, adicionalmente ao que manifestou em recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

O recurso é tempestivo e admite conhecimento. A contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 08/06/2015 (certidão de fls. 30870) e protocolou recurso em 06/07/2015 (protocolo de fls. 30872), portanto no prazo legal.

Os lançamentos de IRPJ e CSLL em questão decorrem da (1) ESCRITURAÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS (acrescido de juros e multa de ofício de 75%) e (b) (2) CONTABILIZAÇÃO DE DESPESAS COM DOCUMENTOS INIDÔNEOS (acrescido de juros e multa qualificada de 150%).

A contribuinte foi intimada pelo Fisco a apresentar documentos comprobatórios de todas as despesas lançadas na conta 44201012824 – Despesas com Frete sobre Vendas e de parte das despesas lançadas nas contas 44201011981 – Despesas com Descontos Comerciais e 44201011946 – Despesas com Doações/Bonificações/Brindes, todas extraídas de sua contabilidade.

Antes de adentrar à análise da glosa de cada uma das despesas, importa verificar as nulidades suscitadas pela recorrente, para então julgar o mérito das autuações.

PRELIMINARES

(A) NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR NÃO ENFRENTAR A MATÉRIA FÁTICA (B) NULIDADE DA DECISÃO POR FALTA DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO (C) AUSÊNCIA DE PROVA PERICIAL E NEGATIVA DE DILIGÊNCIA NECESSÁRIA CAPAZ DE ELUCIDAR A INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO FISCAL.

Adicionalmente aos temas abordados na impugnação, a recorrente suscita em seu recurso as três nulidades ora referenciadas, entendendo que a decisão recorrida estaria incorreta em avaliar os fatos em questão.

No que tange à **(A) NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR NÃO ENFRENTAR A MATÉRIA FÁTICA** entendeu que houve preterição ao seu direito de defesa, pois os documentos juntados não foram analisados e lhe foi preferido o direito de realização de perícia, “*com pedido de nova verificação fiscal, a fim de comprovar os custos e as despesas efetivamente realizadas pela recorrente, apontadas em documentação idônea que inexplicavelmente foi desprezada pelo primeiro Julgador*”.

Aduz, ainda, que a análise foi vinculada por decorrência do Processo 10530.726987/2011-12, que teria outras provas, sendo indevida a abordagem feita pelo colegiado de piso nesse aspecto. Assim, a ampla defesa estaria comprometida, pela falta de análise das questões fáticas.

Sem razão a recorrente, pois a DRJ fez a análise de mérito baseada nos mesmos fatos que afetaram a empresa em relação a anos-calendários anteriores, tendo-se valido de fundamentos claramente demonstrados nos autos.

Salta aos olhos o fato da contribuinte **não informar qual a divergência e quais os fatos que seriam diferentes**, limitando-se a contestar a decisão anterior simplesmente por existir, com argumentos que não apontam, em nenhuma linha do recurso, onde estaria o descompasso entre a análise anterior e atual.

Em diversas situações em que a materialidade é a mesma, os julgadores tanto de 1ª e 2ª instância podem se valer de acórdãos anteriores para fundamentar sua decisão, desde que não impeça o exercício da ampla defesa.

No que diz respeito ao tema de mérito, a DRJ abordou os pontos necessários para chegar à conclusão a que chegou, como se vê de excerto abaixo transcrito:

Do Mérito

(...)

Das alegações de não cabimento da glosa das despesas com as perdas de recebimentos de créditos pela não apresentação dos documentos contábeis: por

já não ser obrigado a tal pelo decurso do tempo, relativamente aos anos-calendário de 2004 e 2005 e por ter sido alvo de arbitramento de base de cálculo do IRPJ nº ano-calendário de 2006

Da análise do referido Termo de Verificação Fiscal, em conjunto com a manifestação de inconformidade supracitada, conclui-se que os motivos das glosas ora guerreadas foram: a não apresentação de documentação hábil e idônea, que comprovasse que as condições necessárias à dedução das despesas com perda de recebimento de créditos, relativas aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, teriam sido atendidas; e a não apresentação das condições de dedutibilidade dos descontos de negociação relativos a alguns títulos do ano-calendário de 2006.

Com relação a alegada não obrigatoriedade da entrega da documentação comprobatória solicitada pela autoridade fiscal devo discordar, isso porque art. 37 da Lei 9.430/96 assim determina:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Sendo assim, como tais os períodos de apuração (1º ao 4º trimestres de 2007), relativos aos autos de infração em epígrafe não se encontravam decadentes na data da sua ciência, ou seja, 29/12/2011, e que os fatos em questão, referentes aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, repercutiram nos lançamentos contábeis de 2007, a Requerente se restava obrigada à apresentação de tal documentação comprobatória e não o fez, razão pela qual mantendo tais glosas.

Com relação aos referidos descontos de negociação dos títulos, relativos ao ano-calendário de 2006, não foram alvo de contestação pela Contribuinte, logo, serão considerados como matéria não impugnada.

Da dedutibilidade das despesas com fretes e carretos em razão da alegada não existência de ligação entre a Contribuinte e a transportadora Palmito Da análise do referido Termo de Verificação Fiscal (fls. 37 a 45), em conjunto com a documentação anexada ao PAF, conclui-se que, conforme afirma a autoridade fiscal, existe estreita ligação entre a Contribuinte e a empresa Palmito pelos seguintes fatos comprovados por documentação presente no PAF:

1. o senhor Sr. Alberto Aroldo Santos, sócio administrador da Contribuinte, desde 27/03/2003, possuía procuração que lhe concedia plenos poderes sobre a empresa Palmitos, inclusive, para movimentar suas contas bancárias no Banco Bradesco S.A., além do mais, o Sr. Alberto também aparece como sócio administrador da Palmito em alguns períodos de tempo, como mostra a tabela de alterações societárias, de fl. 39.

A Sra. Elaine Cristina Anselmo Curty, esposa do Sr. Alberto, aparece como sócia das duas empresas, sendo que foi a outorgante da referida procuração.

Inegável a administração de fato da empresa Palmitos pelo Sr. Alberto, principalmente do período de 2007 a 2011, isso porque figura como solicitante/cliente em todas as solicitações de aquisição dos veículos da empresa Palmito realizadas junto às concessionárias ou junto a banco financiadores.

Além do mais, os Srs. Luciano André Blank e Rogério Freitag, que figuram como sócios das empresa Palmito, aparecem como funcionários da Contribuinte em seu livro razão, na conta contábil CAIXA MOVIMENTO (fl. 43);

2. a empresa Palmito e a Contribuinte ocupam o mesmo espaço físico fato este comprovado in loco e por meio de contrato de aluguel firmado entre as partes (fl. 39);

3. ocorreram várias permutas de veículos entre as empresas acobertadas por meio de contratos de compra e venda firmados entre as partes, sendo que, como no caso do veículo de placa JQR-8168 de propriedade da empresa Palmitos desde 06/05/2004, que foi vendido à Contribuinte em 19/02/2007 por R\$ 200.000,00, sendo R\$ 40.000,00 a vista e R\$ 160.000,00 a prazo, intimada a Impugnante a apresentar comprovação do pagamento da referida entrada no valor de R\$ 40.000,00, apresentou cheque já apresentado como prova do efetivo pagamento pelos serviços prestados pela empresa Palmitos no mês de abril de 2007. Também salta aos olhos que despesas com combustível e manutenção do veículo de placa JOQ-6878 pertencente a empresa Palmitos se encontrem registradas na contabilidade da Contribuinte (fl. 40);

4. a presença de despesas de salários de empregados da empresa Palmitos registradas na contabilidade da Contribuinte (fls. 40 a 42);

5. a Contabilidade da Impugnante está repleta de despesas da empresa Palmitos, inclusive o pagamento de seu INSS, conforme fls. 42;

Comprovada a estreita ligação entre as referidas empresas, passo a análise da prestação do serviço de frete propriamente dita.

Todo contribuinte tem o direito garantido pela Constituição, de praticar seus negócios e atos jurídicos da maneira que melhor lhe convier, ai enquadrando-se toda e qualquer despesa que entenda necessária para o desenvolvimento da sua atividade comercial, mas para conformar-se ao conceito técnico de despesa, nº especial sentido que lhe dá a legislação do Imposto de Renda, deverá este dispêndio, de forma simultânea e inequívoca, ser lícito, necessário, usual ou normal, efetivo e documentado.

Para que se sejam dedutíveis, os dispêndios devem obedecer às condições que estão determinadas nos arts. 299 e seguintes do Decreto 3.000, de 26/03/1999 – RIR/1999, conforme abaixo:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §2º).

Obs: Grifei A ausência ou falha em qualquer dos requisitos relacionados no citado dispositivo legal, impossibilita a incursão do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo como mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução nº sistema jurídico-tributário de determinação do lucro tributável. Destaque-se que o ato ou fato deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea, de forma que permita a identificação precisa da natureza, competência contábil e demais circunstâncias materiais do serviço contra-prestado, e que, portanto, faculte o escrutínio de seus demais requisitos: licitude, necessidade, materialidade, e acima de tudo, a sua efetividade.

Considerando que as despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido e, consequentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável. Nesse sentido, podemos destacar o ensinamento doutrinário de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, 298), in verbis:

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: 'a quem alega alguma coisa, compete prová-la'. (...) Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte" (...).

Obs : grifei Conforme já relatado, por meio dos Termos de Intimação específico, a Contribuinte foi intimada, entre outras coisas, a apresentar documentos hábeis que comprovassem a efetiva prestação dos serviços de frete ora em lide, apresentou documentos comprobatórios dos pagamentos realizados em cheque.

Entretanto, apresentou cópias de CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS (CTRC) emitidos pela empresa PALMITOS TRANSPORTES LTDA, CNPJ 05.817.487/0001-13, sem a identificação das notas fiscais a que se referiam e tampouco os destinatários da carga, informações essas obrigatórias a teor do artigo 251 do Regulamento do ICMS, in verbis:

"Art. 251. O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas conterá, nº mínimo, as seguintes indicações:

(...)VI- as identificações do remetente e do destinatário: os nomes, os endereços e os números de inscrição, estadual e no CGC, ou o CPF;

(...)IX- o número da Nota Fiscal que acobertará o trânsito das mercadorias ou bens, o valor e a natureza da carga bem como a quantidade em quilogramas, metros cúbicos ou litros;

(...)"

Apresentou o Contrato de prestação de serviços firmado com a empresa PALMITOS em 14/07/2003, porém este mostrou vago, relativamente a valor da remuneração dos serviços prestados como indica sua cláusula 6ª ora transcrita:

Cláusula 6a. O presente serviço será remunerado de acordo com o frete corrente, referente aos serviços efetivamente prestados, devendo ser pago em dinheiro ou cheque, ou outra forma de pagamento em que ocorra a prévia concordância de ambas as partes.

Intimada, a Contribuinte, a apresentar os boletins de medição/composição do preço do serviço prestado bem como indicar as notas fiscais a que se referem os CTRCs, respondeu ser impossível discriminar a composição dos valores cobrados e apresentou planilha dos valores cobrados por quilometragem.

Sendo assim, conclui-se que a falta das informações nos CTRCs, relativas às notas fiscais e aos destinatários, a não apresentação dos boletins de medição, bem como o caráter vago dos contratos, relativamente a remuneração dos serviços prestados, impossibilita a determinação do valor efetivo dos serviços prestados, tornando-os, por via de consequência, inócuos a comprovar as despesas a que se pretendem.

Analizado o aspecto material dos documentos (CTRCs) resta-nos ainda analisar as circunstâncias em que se deu a suposta prestação dos serviços, a fim de identificar quem a realizou de fato, ou seja, a Impugnante ou a Palmitos.

Da releitura dos itens 1, 2, 3, 4 e 5 pertencentes a este voto, devo concordar que, isoladamente, os fatos ali reportados podem não ser caracterizados de pronto como ilícitos. Os citados fatos só crescem de relevância, se analisados como conjunto de provas e indícios que levaram o fisco a entender que as operações decorrentes do contrato de frete de mercadorias eram simuladas, demonstrando que toda logística de frete era efetivamente prestada pela própria Impugnante, que simulava a sua terceirização com o objetivo único de obter uma tributação mais favorável.

Além dos 5 (cinco) itens acima, ainda há a ausência de apresentação dos boletins de medição, as inconsistências matérias dos CTRCs e a não possibilidade de determinação da composição dos preços dos serviços prestados, esta última afirmada pela própria Contribuinte, fatos estes que combinados com a estreita

ligação existente entre as duas empresas supracitadas, configuram-se em mais um forte indício de que as operações de frete eram simuladas.

Quanto a alegação da Contribuinte que não haveria cometido nenhuma ilicitude e que teria o direito de organizar-se da forma que melhor lhe conviesse, cabe ressaltar que tal ponto de vista tem sido mitigado, principalmente com o advento da Constituição Federal de 1988 e o Código Civil de 2002, pela ponderação de outros aspectos que não se prendem, pura e simplesmente, à existência ou não deste direito, mas ao seu uso e ao modo do seu exercício.

Sobre tal tema, afirma Marco Aurélio Greco, que:

Toda pessoa jurídica tem direito de dispor da sua vida como melhor lhe aprovver, porém, no exercício deste direito não poderá fazê-lo de maneira abusiva, buscando como única ou preponderante finalidade obter um menor pagamento de tributos"... Os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo: neste caso, o Fisco a ele pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico como, por exemplo, a fraude à lei. Como tal, o Fisco, desde que prove tratar-se de operação com esta razão principal, pode recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário, tratando a situação concreta, para estes fins, de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo ou, reconhecendo tratar-se de hipótese contemplada na norma contornada (na hipótese de fraude à lei tributária), submetendo o caso à incidência desta.

No caso sob análise, entendo que restou demonstrado pelo fisco, que o único propósito que conduziu a Impugnante a terceirizar, apenas formalmente, os serviços de frete que de fato presta diretamente aos seus clientes, foi pura e simplesmente a intenção de obter a redução da sua carga tributária, aumentando suas despesas inerentes à execução dos tais serviços (o que reduz o lucro apurado), e tributando parte destas despesas como receitas na empresa Palmitos pela tributação mais favorável do SIMPLES.

Mesmo que a Impugnante, afirme em suas alegações que os Romaneios de carga apresentados como provas em sua Impugnação serviriam para comprovar a efetiva prestação dos serviços pela empresa Palmitos, as provas diretas e indiretas anexadas ao PAF pela Autoridade autuante comprovam de forma inofismável,

que, apesar da existência formal, os serviços prestados pela transportadora se caracterizavam pela mais completa confusão funcional e administrativa em total desacordo com os princípios administrativos e contábeis, estes de utilização obrigatória na forma do art. 1.179 do Código Civil de 2002, Lei nº 10.406/2002, verbis:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

A escrituração determinada pelo Código Civil, deverá ser mantida em registros permanentes, uniformes, com obediência aos princípios fundamentais de contabilidade, cuja observância é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

A contabilidade como ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades (ou seja, de qualquer pessoa física ou jurídica detentora de um patrimônio) e por finalidade seu planejamento e controle, adota entendimentos e interpretações que são uniformizados por meio das Normas Brasileiras de Contabilidade, estabelecidas por Resolução do Conselho Federal de Contabilidade.

E, dentre referidas resoluções, tem-se a Resolução CFC nº 750/93, que aprovou os Princípios Fundamentais da Contabilidade estabelecidos por Normas Brasileiras de Contabilidade (no caso, Norma Técnica, NBC – T 1) e, em seu art. 2º, assim os conceituou:

“Art. 2º - Os princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País.

Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.” No art. 3º da citada Resolução, estão elencados todos os Princípios Fundamentais da Contabilidade e, a partir do art. 4º, a definição de cada um deles. E o primeiro princípio previsto no inciso I do art. 3º é o Princípio da Entidade, assim definido no art. 4º:

Art. 4º. O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomo não

resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.” Cabe ressaltar que, como já discorrido e comprovado neste voto, além da estreita ligação entre as mesmas, restou comprovada profunda promiscuidade administrativa e contábil, como mostra, a título de exemplificação, a presença de despesas da folha de pagamento da Palmitos escriturada na contabilidade da Impugnante, o que agride, frontalmente, o princípio da entidade acima transrito.

Como visto, nos procedimentos adotados pela Impugnante para terceirização dos seus serviços de transporte, restou comprovado que logística foi montada com a finalidade exclusiva de redução de tributos, simulando-se a execução de serviços por terceiros, gerando despesas para redução do lucro tributável, quando na verdade era a própria Impugnante que assumia a execução de todo o serviço de frete para seus clientes.

O art. 167 do Código Civil estabelece o seguinte:

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.

Art. 168. As nulidades dos artigos antecedentes podem ser alegadas por qualquer interessado, ou pelo Ministério Pùblico, quando lhe couber intervir.

Parágrafo único. As nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.” As regras do direito privado consagram que a simulação pode gerar a nulidade de um ato jurídico. Na interpretação literal do dispositivo, poder-se-ia argumentar que as nulidades somente poderiam ser pronunciadas pelo Juiz.

Argumentação esta que é vencida pela leitura atenta do caput do art. 168 acima transrito.

Além do mais, o direito tributário busca nos princípios gerais de direito privado a definição, o conteúdo e o alcance do instituto simulação; todavia, os efeitos tributários são estabelecidos por regras próprias (art. 109 do CTN).

O direito tributário faz diversas remissões ao instituto da simulação, sem exigir-lhe o reconhecimento através de sentença judicial. A não necessidade da

intervenção do Judiciário decorre do alcance do instituto, que se dá tão-somente no plano da eficácia e não no da validade (o que seria próprio do direito civil).

Comprove-se com exemplos do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa...

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Art. 150. O lançamento por homologação...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 154. ...

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele; (Sublinhei.)

Alberto Xavier colabora com o entendimento exposto (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva, São Paulo, Dialética, 2001, p. 69):

A verdade, porém, é que o interesse pragmático do Fisco não vai ao ponto de exigir a declaração de invalidade do ato simulado, vez que tal invalidade respeita apenas às relações entre privados, que podem ter interesse ou não na arguição da nulidade ou até ter interesses divergentes, como sucede com os terceiros de boa-fé interessados na validade do ato simulado que, em nome da proteção da aparência jurídica, têm interesse na preservação dos seus efeitos:

pense-se nos credores ou sub-adquirentes do simulado adquirente. O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que

se traduz na insuscitabilidade de os atos em cause lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes.

O art. 118 do CTN reforça a dicotomia entre os planos de validade e da eficácia, ressaltando que o direito tributário pode não se preocupar com a validade dos atos, mas tão-somente com os efeitos dentro de seu espectro de incidência:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

I – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Sobre a matéria assim tem se manifestado o então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF:

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.”(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, acórdão 104-21675, sessão de 22/06/2006)

OPERAÇÃO ÁGIO - SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO - VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO -Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.” (1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, acórdão 108-09037, sessão de 18/10/2006)

IRPJ E CSLL - EXCLUSÃO DE RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL INEXISTENTE – Enquanto não integralizado, o aumento de capital subscrito com ágio não causa aumento no patrimônio líquido da investida, nem resultado positivo de equivalência patrimonial na investidora.

SIMULAÇÃO – Os atos simulados, viciados por declarações falsas quer de elementos objetivos, quer de elementos subjetivos, são ineficazes perante o fisco.

MULTA QUALIFICADA – A ocorrência de simulação, tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de aspectos deste autoriza a cominação da multa de lançamento ex officio qualificada, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96. **MULTA ISOLADA - AJUSTES EFETUADOS PELO FISCO – NÃO CABIMENTO** – Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento ex officio, por falta de recolhimento de imposto por estimativa aforado em virtude de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de penalidade sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício. **JUROS DE MORA – TAXA SELIC** – Mantém-se a incidência de juros de mora, com base na taxa SELIC, exigência consentânea com a legislação de regência. Preliminares rejeitadas – recurso parcialmente provido. Publicado nº D.O.U. nº 05 de 08/01/2000 (Nº Recurso 130519 Número do Processo 11080.011354/00-91 Turma 3ª Câmara)

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.008017/2004-11 Recurso nº. : 145.963

Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 Recorrente : LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJÓ Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS Sessão de : 22 de junho de 2006 Acórdão nº. : 104-21.675

SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQÜÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de

simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996)

Primeiro Conselho de Contribuintes Acórdão nº 103-23.290 Recurso nº 152980
Sessão de 05/12/07

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA POR SUA CONTROLADA. ANO-CALENDÁRIO 2002. É permitida a amortização de ágio nas situações em que uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em consequência de incorporação, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o disposto no artigo 385 do RIR/99, inclusive no caso de incorporação da controladora por sua controlada. Tratando-se de fundamento econômico lastreado em previsão de resultados nos exercícios futuros, a amortização se dá nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (grifos não do original)

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora.

Assim, caracterizada a simulação na terceirização dos serviços de frete de mercadorias por parte da Impugnante, cujo objetivo final era a obtenção de vantagens fiscais com redução dos encargos tributários, tais atos podem e devem ser considerados nulos pelo fisco, exigindo-se por consequência, os tributos correspondentes aos verdadeiros atos praticados, razão pela qual afasto alegação de que não teria feito nada de ilícito e que poderia se organizar da forma que mais lhe conviesse.

Com referência às presunções citadas na defesa da Impugnante, a jurisprudência e a doutrina já pacificaram o entendimento, de que a montagem de complexas estruturas, como a aqui apresentada, com a utilização de atos e negócios jurídicos das mais diversas configurações, podem também ser comprovadas de forma indireta, por meio de indícios, vez que em face da própria natureza do mencionado ardil resta muito difícil, para não dizer impossível, comprová-lo integralmente por meio de prova direta.

A presunção é um meio de prova, conforme especifica o art. 212 do Código Civil, construído a partir de um substrato fático formado pela reunião de indícios.

Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 3/4) ensina:

Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.

Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

Moacyr Amaral Santos (Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º volume, 3ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1977, p. 436/437), leciona:

... prova é a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo. A prova indireta é o resultado de um processo lógico. Na base desse processo está o fato conhecido. O fato conhecido, o indício, provoca uma atividade mental, por via da qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido, como causa ou efeito daquele. O resultado positivo dessa operação será uma presunção.

Sobre o assunto, vale ainda transcrever o ensinamento do Prof. Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol I, p. 341:

"A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés, freqüentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar à convicção de sua existência." Nessa mesma linha, posiciona-se Maria Rita Ferragut, em seu livro Presunções no Direito Tributário, editora Dialética, São Paulo, 2001:

"Assim tem a administração pública o dever-poder de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, já que é uma constatação a prática de atos simulatórios por parte do contribuinte, visando diminuir ou anular o encargo fiscal. E essa liberdade pressupõe o direito de considerar fatos conhecidos não expressamente previstos em lei como indiciários de outros fatos, cujos eventos são desconhecidos de forma direta.

A presunção hominis de forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.” “A presunção hominis assume importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nessas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas.” (g.n).

Observe-se o que diz Paulo Celso B. Bonilha (Da prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, São Paulo, 1997, p. 92):

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando.

As indiretas ou críticas, como as denomina CARNELUTTI, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido (“factum probatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factum probandum”) e que assim é definido por Moacyr Amaral dos Santos:

“Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito.” Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A jurisprudência administrativa segue a mesma direção:

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (C.P.C., art. 131 e 332 e Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 29). (Ac. nº 104-18852, Sessão de 09/07/2002 – 4ª Câmara do Primeiro CC)IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - MEIOS

DE PROVA - A omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. [...] (Ac. nº 104-16858, Sessão de 13/02/1999 – 4ª Câmara do Primeiro CC)MEIOS DE PROVA - A omissão de receitas, quando sua

prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva com base em indícios veementes, sendo livre a convicção do julgador. (Acórdão nº 105-4.032/90, 1º Conselho de Contribuintes, Publicado em 14/09/90).

Ante o exposto, entendo que no presente caso, restou comprovado que, apesar de formalmente montado como se fosse prestado por empresa autônoma(terceirizada), todo o serviço frete supostamente contratado pela impugnante era de fato por ela executado com seu próprios meios, e como tal deve sofrer a incidência dos tributos federais correspondentes, sendo, portanto, inoponíveis ao fisco, os efeitos tributários decorrentes da estrutura formal montada pela Contribuinte, sem nenhuma motivação empresarial e cujo objetivo final foi simplesmente reduzir a carga tributaria.

Quanto a ocorrência de bis in iden, na realidade a Contribuinte alega que houve dupla cobrança das despesas em relação aos serviços fretes (pela empresa Palmitos) de efetividade não comprovada e os custos in natura despesas que existiriam em relação aos veículos em si do transporte como: combustível, pneu, seguros, peças, manutenção, financiamento, salários e comissões dos motoristas, tributos dos veículos.

Por fim, conclui-se que tal dupla tributação não ocorreu, isso porque não foi glosada nenhuma despesa referente a tais custos listados acima.

Tal afirmação é comprovada pela leitura das fls. 40, 42 e 43, visto que lá se encontram listadas despesas escrituradas na contabilidade da Contribuinte, relativas a salários funcionários e a veículos pertencentes a empresa Palmitos, as quais não foram alvo de glosa pela autoridade lançadora.

Das Multas de ofício: não qualificada de 75% e qualificada de 150%. Confisco

Com referência à aplicação da multa qualificada, observa-se que esta decorreu da constatação da simulação conforme circunstância descrita e caracterizada pela fiscalização e que a impugnante não logrou êxito em afastar.

A prática de atos simulados demonstra claramente a participação e a intenção da Impugnante de impedir ou retardar 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 imposto devido, fato sujeito a aplicação de multa de 150%, conforme estabelecido no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430, de 1996 abaixo transscrito:

(...)

Também foi aplicada multa de ofício não qualificada no percentual de 75% por determinação legal, conforme o inciso I, do art. 44, da Lei 9430/96 acima transscrito, sobre as glosas de despesas não relativas a simulação do serviços de frete.

Logo, presentes os pressupostos contidos no art. 44, inciso I e no § 1º, da Lei 9.430, de 1996, não há que se falar em confisco.

Veja-se a jurisprudência administrativa:

MULTA QUALIFICADA – A ocorrência de simulação, tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de aspectos deste autoriza a cominação da multa de lançamento ex officio qualificada, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 - Acórdão 103-21226 3ª Câmara CC.

MULTA QUALIFICADA – A ocorrência de simulação, tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador ou de aspectos deste autoriza a cominação da multa de lançamento ex officio qualificada, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96 - Acórdão 103-21227 3ª Câmara CC.

Em que pese os esforços despendidos pela Litigante em tentar caracterizar o confisco e a consequente constitucionalidade da lei instituidora das multas de ofício (75% e 150%) aqui aplicadas, importa compreender que a apreciação de tais arguições foge à alçada das autoridades administrativas, que, não dispõem de competência para examinar hipóteses que sustentem a ilegalidade ou a constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Tal entendimento, inclusive, já é objeto da Súmula nº 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujo teor abaixo reproduzimos, com efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme atribuição dada pelo Ministro da Fazenda:

Súmula CARF nº 02 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. (Antiga súmula do Conselho de Contribuintes, renumerada cfe.

Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009, publicada no DOU de 22/12/2009, p. 70 a 72)Logo, estando devidamente fundamentadas nos autos as infrações cometidas, e tendo sido aplicadas as regras legais previstas na legislação tributária, não há como prosperar a arguição de violação a qualquer preceito ou princípio constitucional, consequentemente mantendo a totalidade das multas aplicadas.

AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO À CSLL

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que é decorrente de infrações detectadas na apuração do IRPJ, com base nos mesmos pressupostos fáticos, aplica-se mutatis mutandis o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

(...)"

É de se registrar que tais fundamentos podem ser perfeitamente adotados neste voto, conforme disposto no art. 50 Lei 9.784 de 1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF(verbis):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)V - decidam recursos administrativos;

(...)§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito. (Grifei)Repita-se: uma vez que o lançamento de tais matérias neste processo é decorrente da auditoria de que trata o processo 10530.726987/2011-12, resta confirmar e adotar tais fundamentos.

Em relação aos documentos juntados neste processo, destaque-se que a DRJ expressamente analisou os argumentos e fatos trazidos neste processo, tendo complementado sua análise com os seguintes fundamentos adicionais:

Analisei os documentos trazidos agora junto a impugnação, Doc. 4 (fls. 3985-4757). Tal qual a fiscalização constatei que a contribuinte não faz prova suficiente dos aludidos descontos comerciais, que deveriam constar nas notas fiscais ou comprovados mediante comprovação do valor efetivo pago pelos clientes.

Nesse momento processual a apresentação da contabilidade autuada e dos contratos que teriam sido lavrados com seus clientes, desacompanhados de elementos prova originados em partes não dependentes dessas empresas (a exemplo de bancos), é insuficiente para fazer a necessária comprovação de que tais descontos foram realmente concedidos.

Lembro que empresas do porte da Makro Atacadista e Bom Preço via de regra não fazem pagamentos direto, em moeda corrente, mormente fazem transferências bancárias.

Reitero que, nos termos do art. 29 do PAF, na apreciação de prova o julgador pode e deve formar livremente seu convencimento.

Assim, concluo pela correção do procedimento fiscal nessa parte, mantendo as exigências do IRPJ, CSLL sobre a glosa de despesas financeiras.

...

No intuito de tentar fazer na impugnação a prova que deixou de ser feita durante a auditoria-fiscal, a impugnante apresentou os documentos de fls. 4.582 e seguintes.

Pois bem, analisei tais documentos e considero que ainda são insuficientes para fazer prova de que a Bocaiuva Alimentos e a Palmital seriam empresas distintas, pois, permaneceram as mesmas irregularidades verificadas em relação ao ano de 2007, que já foram objeto de julgamento anterior.

Assim, tal qual a Fiscalização e os julgadores do processo 10530.726987/2011-12, também firmei convencimento de que efetivamente tratam-se de uma única empresa, sendo que o objetivo dos sócios-administradores da Bocaiuva Alimentos foi reduzir as base de Cálculo do IRPJ e CSLL da autuada.

Concluo também pela insuficiência da comprovação apresentada na peça impugnatória pelo que voto por manter a exigência dessa glosa de despesas de frete, com multa qualificada de 150%.

Verifico que não há nulidade da decisão por preterição de direito de defesa ou por falta de análise fática, razão pela qual afasto a primeira nulidade.

Melhor sorte não atende à recorrente quanto à segunda nulidade suscitada, relacionada à **(B) PRETENSA FALTA DE MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO**, pois, como se viu acima, os fundamentos e motivos estão indicados, ainda que a parte deles discorde, devendo ser analisada sua insurgência quando da análise de mérito.

A contribuinte pretende que sejam verificados critérios de constitucionalidade das normas envolvidas no caso em apreço, afirmando textualmente que a decisão recorrida, ao proceder pelo julgamento com fundamentos de lançamento anterior, *“repisando fundamentação legal de outra autuação, negou-se ademais a enfrentar o aspecto da constitucionalidade da norma”*.

Tal pedido encontra freios na súmula nº 2 do CARF, segundo a qual *“o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”*. Portanto, sem razão o pleito de declaração de nulidade da decisão recorrida.

Destaque-se que o julgamento da DRJ objetivamente fundamenta suas razões de decidir com elementos de motivação que infirmam todas as teses trazidas pela contribuinte na peça recursal.

Entendo que o mérito foi enfrentado, com a devida motivação e fundamentação. Assim, inexiste qualquer cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, ao contrário, a decisão é clara ao afastar as operações societárias trazidas.

O §1º do art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) não obriga o julgador a pormenorizar e esgotar, analítica e pormenorizadamente, todos os argumentos suscitados pela parte, porquanto se considera fundamentada a decisão se seus elementos de motivação forem capazes de infirmar, em tese, a conclusão adotada pelo julgador.

Ressalte-se que a jurisprudência do CARF segue o mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça – inclusive no período posterior à vigência do CPC/2015 –, no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, nos casos em que encontre motivação suficiente para proferir a decisão e infirmar a controvérsia da lide, a saber:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(STJ – Primeira Seção - EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi - Desembargadora convocada - TRF 3ª Região, DJE:15/06/2016) (grifou-se)

Observe-se precedentes do CARF neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Anos-calendário: 2002 e 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIAÇÃO

Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do

Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). (Acórdão 101-96.917, de 18/09/2008, Relatora Sandra Maria Faroni)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09/07/2019, Relatora Viviane Vidal Wagner)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. (Acórdão Carf 1201-003.996, de 15/09/2020, Relator Efigênio de Freitas Júnior).

Nenhuma das razões apontadas no recurso convencem essa relatoria da existência da pretensa nulidade da decisão ocorrida por omissão de fundamentos. Vê-se que a matéria foi devidamente analisada, razão pela qual entendo que inexiste nulidade que decorra de cerceamento de direito de defesa da parte, uma vez que a decisão recorrida motivou seus fundamentos de forma plena, inexistindo necessidade de retorno para prolatar nova decisão.

Assim, afasto a preliminar suscitada.

Por fim, a recorrente pretende o reconhecimento de **(C) NULIDADE POR AUSÊNCIA DE PROVA PERICIAL E NEGATIVA DE DILIGÊNCIA NECESSÁRIA CAPAZ DE ELUCIDAR A INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO FISCAL.**

Tanto quanto os itens anteriores, isso não é causa de nulidade, pois os julgadores verificaram objetivamente que as provas dos autos comprovam a indevida escrituração das despesas mencionadas. Inexistindo dúvidas quanto à materialidade, pode o julgador chegar às conclusões a que chegou.

A contribuinte pretendeu que fosse realizada diligência para “*comprovar os custos e as despesas efetivamente realizadas pela recorrente, apontadas em documentação idônea que inexplicavelmente foi desprezada pelo primeiro Julgador*”. Não se faz necessário conversão do julgamento em diligência, pois as provas já estão nos autos e não há dúvida razoável para deixar de serem apreciadas. Trata-se de matéria de mérito que será analisada no momento oportuno, inexistindo obrigação da instância de piso em realizá-la quando entender que a prova é suficiente.

Afasto a liminar, pelas razões apontadas.

MÉRITO

PEDIDO PRÉVIO DE PERÍCIA

A recorrente reitera o pedido de perícia pois “*constatou resultado diverso daquele apresentado pelo auditor fiscal*”. Contudo, **nada informa onde estaria tal divergência**. Assim, faz o seguinte pedido:

“*Com o objetivo de verificar a realidade dos fatos apurados pelos respeitáveis auditores fiscais, requer a realização de todas as provas admitidas, em especial a revisão do Auto de Infração, Perícia em face dos valores lançados e diligência para que todos os documentos que acompanham o presente processo sejam efetivamente apreciados*”.

Nota-se que a interessada nada indica sobre as pretensas divergências. Limita-se a fazer PEDIDO GENÉRICO DE PERÍCIA, sem apontar onde está evidenciado seu direito e onde está o erro da fiscalização.

O art. 16, IV, do Decreto 70.235/72 determina que a parte deve indicar “*as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito*”.

Por outro lado, o § 1º informa que “*considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16*”.

Como a recorrente nada traz em seu pedido, nem contextualiza o porquê da realização de perícia ou diligência, não há razão para sua realização, porquanto desnecessária à

análise ora realizada, sobretudo porque a prova dos autos é mais do que suficiente ao presente julgamento, inexistindo dúvida quanto ao mérito ora apreciado.

QUANTO À INFRAÇÃO RELACIONADA À ESCRITURAÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS

A infração em referência trata das Despesas C/Descontos Comerciais (conta 44201011981), que foram consideradas não comprovadas.

A contribuinte foi intimada a comprovar os mais relevantes lançamentos dessas despesas, conforme Anexo I do Termo de Início do Procedimento Fiscal, tendo a fiscalizada apresentado *“contratos firmados com clientes prevendo a concessão de descontos financeiros relacionados ao volume de vendas e planilha sucinta e genérica referindo ‘acordos comerciais/financeiros com clientes’”* (conforme TVF).

A empresa foi novamente intimada a comprovar especificamente cada um dos lançamentos constantes da intimação inicial, contudo respondeu não os possuir, fato que legou à glosa em questão, por falta de comprovação.

Em sua defesa, a interessada reitera haver juntado os contratos com sua impugnação, os quais revelariam os percentuais de descontos firmados com logística, verbas de aniversário e inaugurações, colocação de gôndolas e verbas de propaganda.

Justifica que firmou contratos com supermercados e atacadistas com previsão de descontos que não são fixos, mas em percentual sobre as vendas no mês. Alega que tais contratos foram juntados com sua impugnação, porém, não há documento algum anexado pela parte junto com sua defesa de fls. 30739, apenas documentos de identificação.

Não obstante, este Relator buscou entre as mais de 30.000 folhas do processo identificar tais contratos, que estão entre os documentos juntados na fase de fiscalização. Eles se encontram no ANEXO II de fls. 4240 e seguintes.

A título de exemplo, cite-se o contrato da contribuinte com o supermercado BOMPREÇO, acostado às fls. 4241. É um contrato de apenas uma página e, diferentemente do que alegado pela recorrente, prevê desconto de 3% fixos sobre as vendas realizadas àquele comprador, fato que necessariamente deve repercutir em suas notas fiscais e respectiva escrituração contábil, não sendo correto o argumento de que se trata de percentual variável no mês, portanto, suscetível a variações futuras.

Outro exemplo: contrato com o supermercado WALMART, constante às fls. 4250, que sequer está assinado e não comprova o que alega. Não bastasse esse fato, a cláusula quinta, que trata do “desconto padrão do aditamento” está totalmente em branco, e a cláusula 5.1 trata de percentuais fixos de desconto para localidades específicas. Além disso, no item seguinte (5.2), onde haveria percentuais variáveis, eles estão zerados, como se vê às fls. 4253, abaixo reproduzida:

BA FEIRA DE SANTANA DRF

WAL-MART Brasil 4253**5.2. TABELA DE DESCONTOS POR FAIXA DE CRESCIMENTO**VD (SE) AC (NE) RE (SO)

DE (%)	ATÉ (%)	VALOR DO DESCONTO POR CRESCIMENTO (% do custo bruto total das notas fiscais de compra do WAL-MART)
De - %	- %	- %
De - %	- %	- %
De - %	- %	- %
Acima de - %		- %

Base de faturamento (Bruto) para o primeiro ano de fornecimento: R\$.-

Os contratos seguintes seguem a mesma padronização: ou não estão assinados e não revelam a contratação, ou preveem percentuais fixos, contexto esse sequer explicado no recurso da parte. Esse “pente fino” em cada contratação faz parte do ônus da própria recorrente demonstrar seu direito, sem que tal providência tenha sido tomada.

A parte tenta justificar, ainda, a suposta existência do Livro Razão junto à sua defesa, mas isso não consta nem da impugnação nem do recurso voluntário.

Mais uma vez, este relator encontrou o referido livro contábil às fls. 3985 e seguintes dos autos, colacionado na fase fiscalizatória. A parte se limita a informar de forma genérica que “os referidos descontos foram efetivamente contabilizados pela empresa, na Ficha do Razão conta de despesas com descontos comerciais”, mas não indica nenhuma linha para fazer tal esclarecimento. Não correlaciona notas fiscais. Não aponta nenhuma linha do recurso para evidenciar o direito que diz ter nem faz menção a nenhuma folha das 30000 páginas processuais.

Certamente não consegue fazer tal individualização e se limita a pedir perícia para evidenciar o que não tem evidência alguma.

E, ainda, informa que “o equívoco da autuação consistiu em não considerar estornos de lançamento de crédito constantes na mesma ficha razão de despesas com descontos comerciais”. Da mesma forma, a defesa não faz apontamento algum sobre tal alegação, não individualizando nenhuma informação, apenas argumentos genéricos.

Mais à frente, alega que seria feito o “provisionamento destes descontos”, apontando que estariam demonstrados no livro Razão de Provisão, correlacionando-o com o anexo 4 e 5 de sua defesa, jamais encontrado. O único documento que consta como anexo 4 e 5 consta do E-processo às fls. 4100, com diversos linhas com informações que não apontam para lugar algum, sequer possuem formalidades como integrantes de livros contábeis e não se relacionam com as alegações trazidas.

Repita-se: a parte pretende demonstrar descontos que não estão contratualmente demonstrados, não estão conectados com descontos incondicionais concedidos em notas fiscais (sequer informadas), nem há esforço probatório mínimo da parte para viabilizar a busca da verdade material.

Todos os elementos constantes dos autos tornam ilegítima a tentativa da parte de indicar descontos para reduzir o Lucro Real que não estão evidenciados na prática. A redução do montante tributável, nesse contexto, revela-se indevida, por desídia da própria interessada.

Registro que *"a excelência da técnica, a virtuosidade da inspiração, a qualidade das ferramentas e todo o tempo disponível de nada valem para o artífice quando não há matéria apta a ser moldada"*, conforme o correto ensinamento do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, integrante da turma 1201 do CARF, em passagem acadêmica que subscreve.¹

Entendo que faltam elementos de prova para comprovar a alegação da recorrente de que os descontos foram contratados, que foram contabilizados, que foram transformados em provisões e posteriormente estornados, fato que não vislumbro em evidências documentais e que a parte não aponta adequadamente nos autos.

Nesse aspecto, estou de acordo com julgador que subscreve o voto da DRJ ao afirmar que *"tal qual a fiscalização, constatei que a contribuinte não faz prova suficiente dos aludidos descontos comerciais, que deveriam constar nas notas fiscais ou comprovados mediante comprovação do valor efetivo pago pelos clientes. Nesse momento processual a apresentação da contabilidade autuada e dos contratos que teriam sido lavrados com seus clientes, desacompanhados de elementos prova originados em partes não dependentes dessas empresas (a exemplo de bancos), é insuficiente para fazer a necessária comprovação de que tais descontos foram realmente concedidos. Lembro que empresas do porte da Makro Atacadista e Bom Preço via de regra não fazem pagamentos direto, em moeda corrente, mormente fazem transferências bancárias"*.

Assim, mantenho a glosa da citada despesa.

QUANTO À INFRAÇÃO RELACIONADA À CONTABILIZAÇÃO DE DESPESAS COM DOCUMENTOS INIDÔNEOS

Quanto às DESPESAS C/FRETE S/VENDAS (conta 44201012824), a administração tributária informa no TV que *"foram apresentados Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas emitidos por Palmitos Transportes Ltda, CNPJ 05.817.487/0001-13, acompanhados de relatórios de Palmitos detalhando os diversos fretes que o compõem (o Conhecimento) e de fotocópias de cheques em favor de desta"*.

Não obstante, tais despesas foram glosadas, sob a alegação de que *"a Palmitos Transporte, atualmente Bocaiúva Transportes Ltda – ME, optante pelo Simples até 2007 com larga omissão receitas (meramente escriturais) e pelo Simples Nacional em 2009, é empresa constituída pelos sócios da fiscalizada, Bocaiúva Alimentos (lucro real), com finalidade de interpô-la se nas suas transações comerciais emitindo documentos para redução da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL. A interposição e a omissão de receitas no período que era optante pelo Simples foi*

¹ ALBUQUERQUE, Neudson Cavalcante. Swap e edge: Desafios probatórios para fins de redução de perdas. In: BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020, p. 299.

constatada em fiscalização anterior da Receita Federal, cujos resultados constituem o processo fiscal administrativo nº 10530.726987/2011-12”.

A prova de tal interposição está indicada no TVF do citado processo, que assim contextualiza a infração (fls. 34/46)

- a) Alberto Aroldo dos Santos, CPF 171.853.869-34, e sua esposa Elaine Cistina Anselmo Curty compõem o quadro societário da fiscalizada Bocaiúva Alimentos, sendo ele sócio administrador, e compõem também o quadro de Palmitos. Nos momentos que ele esteve ausente do quadro de Palmitos, recebeu procuração da esposa com plenos poderes para representá-la perante as instituições financeiras.
- b) Os demais sócios de Palmito, Rogério Freitag e o Sr. Luciano Andre Blank, figuram como empregados da fiscalizada na escrituração de Palmitos.
- c) Palmitos localiza-se no mesmo espaço físico que a fiscalizada e firmou contrato de aluguel de imóvel com o sócio comum Alberto Santos.
- d) Palmitos e a fiscalizada permutavam formalmente veículo entre si sem configuração da real propriedade, confundia o patrimônio de tal forma que não identificara a qual das duas pertenceria o veículo placa JQK-8168. E foi localizado na contabilidade da fiscalizada lançamento de despesas de combustível e manutenção do veículo placa JOQ-6878, documentalmente de propriedade de Palmitos.
- e) Alberto do Santos figura como solicitante/cliente junto às concessionárias e/ou bancos praticamente em todas as aquisições de veículos por parte de Palmito nos anos 2007/2011.
- f) A par de a fiscalizada ter apresentado pagamentos de R\$ 2,7 milhões de fretes a Palmitos no ano 2007, esta declarara à Receita Federal receita anual de apenas R\$ 2,2 mil, ajustando a declaração para os 2,7 milhões após o início da fiscalização.
- g) Por Palmitos não poder tirar proveito da contabilização de despesas, já que optante pelo Simples, a contabilidade da fiscalizada estava repleta de despesas de Palmitos.
- h) Os salários pagos aos empregados registrados por Palmitos são lançados na contabilidade da fiscalizada.
- i) A fiscalizada não sabe explicar a formação dos preços de frete pagos a Palmitos.

Além de todas estas constatações, vê-se que Palmitos, que omitiu substancialmente suas receitas nos anos observados na fiscalização anterior e retificou (sem pagamento) suas declarações após o início do procedimento fiscal, comporta-se, agora, da mesma forma. No dia 16/06/2012, cinco dias após o início da presente fiscalização sobre Bocaiúva Alimentos, Palmitos entregou à Receita Federal DIPJ dizendo-se optante pelo lucro presumido com receita anual de R\$ 3,4 milhões, sendo que tinha entregado em 29/03/2010 Declaração Anual do Simples

Nacional (DASN) informando receita anual de R\$ 688,3 mil. Sempre à conveniência de Bocaiúva Alimentos,vê-se.

O Fisco aponta que tal situação não mudou nos anos-calendários seguintes, levando-se à presente autuação. Trata-se de simulação da existência de uma transportadora normal, mas que foi constituída unicamente para gerar despesa em favor do grupo econômico ora referenciado, formado pelos mesmos sócios, funcionando na mesma sede, pagando despesas comuns, sem autonomia operacional, etc.

Apenas para que se tenha ideia, o TVF do processo anterior, repercutido na presente autuação (de ano-calendário posterior), demonstra que os funcionários da transportadora são pagos pela própria contratante (ora contribuinte), como indicado nas seguintes planilhas, jamais explicadas pela recorrente:

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
15/01/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	360,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO GILCLEZIA REF 01/07
15/01/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	305,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO ISNALDO REF 01/07
15/01/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	242,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CRISPIM REF 01/07
15/01/2007	11205073743	FUNCION -B- HELDER F. DO NASCIMENTO	D	231,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO HELDER REF 01/07
15/01/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	164,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CARLOS AUGUSTO REF 01/07
15/01/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	1.302,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO PGTO QUINZENAL FUNCIONARIO REF 01/07
30/01/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	649,45	PGTO SALARIO 01/2007 P/ ISNALDO
30/01/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	626,71	PGTO SALARIO 01/2007 P/ CRISPIM
30/01/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	454,87	PGTO SALARIO 01/2007 P/ CARLOS AUGUSTO
30/01/2007	11205073743	FUNCION -B- HELDER F. DO NASCIMENTO	D	423,83	PGTO SALARIO 01/2007 P/ HELDER
30/01/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	408,15	PGTO SALARIO 01/2007 P/ GIL
30/01/2007	11205094522	FUNCION -CH-TEODORO M. DOS SANTOS	D	155,18	PGTO SALARIO 01/2007 P/ TEODORO
30/01/2007	44101144134	DESPESAS C/VALE TRANSPORTE FUNCION	D	78,00	GILCLEZIA
30/01/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	2.796,19	REF PGTO FUNCION 01/2007
15/02/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	360,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO GILCLEZIA REF 02/07
15/02/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	305,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO ISNALDO QUEIROZ REF 02/07
15/02/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	242,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CRISPIM CARMO REF 02/07
15/02/2007	11205073743	FUNCION -B- HELDER F. DO NASCIMENTO	D	231,00	ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO HELDER FERREIRA REF 02/07

15/02/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	178,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CARLOS AUGUSTO REF 02/07
15/02/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	168,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO MARIA FATIMA REF 02/07
15/02/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	1.484,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO MARIA FAT/CARLOS/CRISPIM/ISNALDO/GILCLEZIA/HELEDER REF 02/07
28/02/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	846,69PGTO SALARIO 02/2007 P/ ISNALDO
28/02/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	647,17PGTO SALARIO 02/2007 P/ CRISPIM
28/02/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	462,82PGTO SALARIO 02/2007 P/ CARLOS AUGUSTO
28/02/2007	11205073743	FUNCION -B- HELDER F. DO NASCIMENTO	D	428,43PGTO SALARIO 02/2007 P/ HELDER
28/02/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	408,15PGTO SALARIO 02/2007 P/ GILCLEZIA
28/02/2007	44101144134	DESPESAS C/VALE TRANSPORTE FUNCION	D	183,60VALOR REF VALE MES 03/07 REF FUNCION. MARIA DE
28/02/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	173,76PGTO SALARIO 02/2007 P/ MARIA DE FATIMA
28/02/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	3.150,62VALOR REF PGTO SALARIO MES 02/07
15/03/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	360,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO GILCLEZIA REF 03/07
15/03/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	305,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO ISNALDO REF 03/07
15/03/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	242,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CRISPIM REF 03/07
15/03/2007	11205073743	FUNCION -B- HELDER F. DO NASCIMENTO	D	231,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO HELDER REF 03/07
15/03/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	178,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CARLOS REF 03/07
15/03/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	168,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO MARIA REF 03/07
15/03/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	1.484,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO MARIA,ISNALDO,GIL,HELEDER,CARLOS, CRISPIM REF 03/07
14/04/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	360,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO GIL REF 04/07
14/04/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	305,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO ISNALDO REF 04/07
14/04/2007	11205018786	FUNCION -P- DOM CARLOS BOMFIN	D	290,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO BONFIM REF 04/07
14/04/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	242,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CRISPIM REF 04/07
14/04/2007	11205073743	FUNCION -B- HELDER F. DO NASCIMENTO	D	231,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO HELDER REF 04/07
14/04/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	178,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CARLOS AUGUSTO REF 04/07
14/04/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	168,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO MARIA DE FATIMA REF 04/07
14/04/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	1.774,00VALOR REF PGTO ADTO QUINZENA MES 04/07
30/04/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	582,22PGTO SALARIO 04/2007 P/ ISNALDO
30/04/2007	11205018786	FUNCION -P- DOM CARLOS BOMFIN	D	479,13PGTO SALARIO 04/2007 P/ BONFIM
30/04/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	451,00PGTO SALARIO 04/2007 P/ GILCLEZIA
30/04/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	355,73PGTO SALARIO 04/2007 P/ CARLOS AUGUSTO
30/04/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	231,91PGTO SALARIO 04/2007 P/ CRISPIM
30/04/2007	44101144134	DESPESAS C/VALE TRANSPORTE FUNCION	D	183,60VALOR REF VALE TRANSPORTE MES 05/2007
30/04/2007	11205094522	FUNCION -CH-TEODORO M. DOS SANTOS	D	163,17PGTO SALARIO 04/2007 P/ TEODORO
30/04/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	159,17PGTO SALARIO 04/2007 P/ FATIMA
30/04/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	2.605,93VALOR REF PGTO DE FUNCION REF MES 04/2007
15/05/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	460,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO GILCLEZIA REF 05/07
15/05/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	305,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO ISNALDO REF 05/07
15/05/2007	11205018786	FUNCION -P- DOM CARLOS BOMFIN	D	290,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO BONFIM REF 05/07
15/05/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	242,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CRISPIM REF 05/07
15/05/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	178,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CARLOS AUGUSTO REF 05/07
15/05/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	168,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO FATIMA REF 05/07
15/05/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	1.643,00VALOR REF PGTO ADTO QUINZENAL FUNCION REF MES 05/07
31/05/2007	11205018786	FUNCION -P- DOM CARLOS BOMFIN	D	657,59PGTO SALARIO 05/2007 P/ BONFIM
31/05/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	536,59PGTO SALARIO 05/2007 P/ ISNALDO
31/05/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	518,90PGTO SALARIO 05/2007 P/ GILCLEZIA
31/05/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	466,30PGTO SALARIO 05/2007 P/ CARLOS AUGUSTO
31/05/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	266,43PGTO SALARIO 05/2007 P/ CRISPIM
31/05/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	194,67PGTO SALARIO 05/2007 P/ MARIA DE FATIMA
31/05/2007	44101144134	DESPESAS C/VALE TRANSPORTE FUNCION	D	183,60VALOR REF VALE TRANSPORTE REF MES 06/2007
31/05/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	2.824,08VALOR REF PGTO SALARIO FUNCION REF MES 05/07
15/06/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	460,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO GIL REF 06/07
15/06/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	305,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO ISNALDO REF 06/07
15/06/2007	11205018786	FUNCION -P- DOM CARLOS BOMFIN	D	290,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO BONFIM REF 06/07
15/06/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	242,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CRISPIM REF 06/07
15/06/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	178,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO CARLOS AUGUSTO REF 06/07
15/06/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	168,00ADTO QUINZENAL FUNCIONARIO FATIMA REF 06/07
15/06/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	1.643,00VALOR REF PGTO ADTO QUINZENAL FUNCION REF MES 06/07
29/06/2007	11205018786	FUNCION -P- DOM CARLOS BOMFIN	D	562,92PGTO SALARIO 06/2007 P/ BONFIM
29/06/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	527,66PGTO SALARIO 06/2007 P/ ISNALDO
29/06/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	517,50PGTO SALARIO 06/2007 P/ GIL
29/06/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	399,00PGTO SALARIO 06/2007 P/ CARLOS AUGUSTO
29/06/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	292,14PGTO SALARIO 06/2007 P/ CRISPIM
29/06/2007	44101144134	DESPESAS C/VALE TRANSPORTE FUNCION	D	183,60VALOR REF PGTO VALE TRANSPORTE REF MES 07/2007
29/06/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	115,17PGTO SALARIO 06/2007 P/ FATIMA
29/06/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	2.597,99VALOR REF PGTO SALARIO FUNC. REF MES 06/2007
17/12/2007	11205095523	FUNCION -P- GILCLEZIA DA S. ANUNCIACAO	D	1.046,50PGTO 2 PARCELA 136 P GIL
17/12/2007	11205018786	FUNCION -P- DOM CARLOS BOMFIN	D	724,49PGTO 2 PARCELA 135 P DOM CARLOS
17/12/2007	11205087355	FUNCION -P- JOAO MARIA DE OLIVEIRA	D	392,00PGTO 2 PARCELA 135 P JOAO MARIA
17/12/2007	11205110316	FUNCION -P- MARIA DE FATIMA C SANTOS	D	387,87PGTO 2 PARCELA 135 P FATIMA
17/12/2007	11205015232	FUNCION -P- ISNALDO QUEIROZ DE O SANTOS	D	322,28PGTO 2 PARCELA 135 P ISNALDO
17/12/2007	11205131400	FUNCION -P- CARLOS AUGUSTO S. PERREIRA	D	257,80PGTO 2 PARCELA 135 P GUTO
17/12/2007	11205095106	FUNCION -P- CRISPIM DOS SANTOS	D	255,71PGTO 2 PARCELA 135 P CRISPIM
17/12/2007	11101011711	CAIXA CONTA MOVIMENTO	C	3.386,65VALOR REF PGTO 2 PARCELA 13 SALARIO FUNC. BOUCAIVA REGISTRADOS NA PTOS

OBS.: A indicação "FUNCION - P -" é uma referência aos funcionários da PALMITOS, conforme se constata através de seu Livro de Registro de Empregados, cujas cópias das folhas correspondentes são juntadas ao processo.

Sobre isso, a interessada nada explica.

No Recurso Voluntário, a recorrente informa que *"fatura as notas contra os seus clientes, faz o romaneio com a rota a ser percorrida para a entrega dos seus produtos comercializados e repassa para a transportadora, que oferece orçamento e Conhecimento de Transporte impresso em três vias, uma para a Transportadora, uma que acompanha o caminhão e outra para a Bocaiuva Alimentos. Referidos documentos já se encontram na defesa, na forma de fls. (anexo 05)".*

Note-se que a recorrente pretende demonstrar a existência dos transportes, mas isso não é negado pela fiscalização. O que está em discussão é a SIMULAÇÃO da qual gerou a SONEGAÇÃO indicada no TVF, em criar uma empresa com pretensa autonomia (a transportadora), sem nenhuma autonomia operacional, com sede de fachada (a mesma da contribuinte), com funcionários pagos pela outra empresa, dentre tantas outras impropriedades indicadas acima.

Aliás, o TVF foi expresso ao afirmar que a conduta em questão decorre de *"comportamento tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária federal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e com reflexo na sua obrigação do pagamento de tributo, classificada como de sonegação fiscal pelo artigo 71 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964"*, fato que ensejou o lançamento da multa qualificada, no percentual de 150% previsto no § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

A recorrente nada trata em relação a isso, apenas junta documentos que comprovam o transporte, mas não é esse o ponto de alerta para a simulação por ela promovida. Os Conhecimentos de Transporte juntados aos autos – algo que a contribuinte entende não terem sido apreciados – em nada explicam o porquê da simulação controvertida nos autos. As remessas de mercadorias não estão em discussão, mas a existência simulada da própria empresa.

Foi isso que legou o julgador titular do voto condutor da DRJ a concluir que *"analesei tais documentos e considero que ainda são insuficientes para fazer prova de que a Bocaiuva Alimentos e a Palmital seriam empresas distintas, pois, permaneceram as mesmas irregularidades verificadas em relação ao ano de 2007, que já foram objeto de julgamento anterior. Assim, tal qual a Fiscalização e os julgadores do processo 10530.726987/2011-12, também firmei convencimento de que efetivamente trata-se de uma única empresa, sendo que o objetivo dos sócios-administradores da Bocaiuva Alimentos foi reduzir as base de Cálculo do IRPJ e CSLL da autuada".*

Tal decisão está correta, a meu sentir, tanto quanto estava correta a conclusão indicada no julgado anterior, reproduzido no voto da decisão ora recorrida, ao consignar que, "restou comprovado que, apesar de formalmente montado como se fosse prestado por empresa autônoma (terceirizada), todo o serviço frete supostamente contratado pela impugnante era de

fato por ela executado com seus próprios meios, e como tal deve sofrer a incidência dos tributos federais correspondentes, sendo, portanto, inoponíveis ao fisco, os efeitos tributários decorrentes da estrutura formal montada pela Contribuinte, sem nenhuma motivação empresarial e cujo objetivo final foi simplesmente reduzir a carga tributária”.

Para evitar que a parte reafirme que seu recurso não foi apreciado – e aqui todos os fundamentos indicados em sua petição estão sendo observado com minúcias –, destaco que a contribuinte reconhece que os sócios da transportadora (PALMITOS) “*funcionaram por um período como empregados da BOCAIUVA*”, mas entendem que isso não representa “*qualquer ilegalidade, uma vez que o fato de constarem do quadro social de uma empresa não os impede de prestar serviços a outra empresa*”.

Ocorre que esse não é o fator decisivo do lançamento, é apenas um dos inúmeros motivos que, ao serem somados e contextualizados, levam à conclusão de simulação da operação, mediante a interposição da empresa de transporte, com mesma sede, mesmos sócios, mesmos empregados, com pagamentos comuns, além de sócios que são funcionários uma da outra.

Ideias que não correspondem aos fatos devem ser afastadas, tanto quanto a tentativa da recorrente de fazer crível um contexto que inexiste no mundo real.

Deve ser mantida a autuação nesse ponto.

DA MULTA QUALIFICADA

A parte se insurge contra a cobrança de multa qualificada de 150%, entendendo que a mesma é confiscatória, porquanto não atende as exigências do art. 150, IV, da Constituição Federal.

Ainda que o argumento seja relevante em instâncias judiciais, a matéria encontra limites no âmbito da análise deste colegiado, porquanto a Súmula CARF nº 2 impõe que “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Assim, deve-se manter a multa em questão, sobretudo porque não estão apontados no recurso questionamentos diversos, apenas a questão do confisco.

Não obstante, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto dos lançamentos, a saber:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, mantendo a multa de ofício qualificada, mas dou provimento parcial ao recurso de ofício para reduzi-la ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, afasto as preliminares suscitadas e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque