



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10600.728166/2023-83</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	1401-001.095 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MÁXIMA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza que negava provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 23 de setembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa MÁXIMA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. (doravante “Recorrente” ou “Máxima”), inscrita no CNPJ sob o n.º 22.829.604/0001-88, contra o Acórdão n.º 103-013.701 proferido pela 3ª Turma da Delegacia de

Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 (DRJ03), que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário constituído por meio de Autos de Infração.

## 1. DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário em litígio foi constituído em 02 de outubro de 2023, resultado de um procedimento de fiscalização que abrangeu o período de janeiro de 2018 a dezembro de 2020. O Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 55/87 detalha as infrações apuradas, consubstanciadas nos Autos de Infração relativos a IRPJ, CSLL e IRRF.

### 1.1. Acusação Fiscal – Infrações e Fundamentação:

A fiscalização apontou as seguintes infrações e suas respectivas fundamentações, conforme o TVF:

#### •Despesas Não Dedutíveis (IRPJ e CSLL):

Acusação: A Máxima teria registrado em sua escrita contábil despesas indevidas na conta "BONIFICACOES CONSULTORES" (cód. 510203001) nos valores de R\$ 289.318.410,90 (2018), R\$ 102.731.250,91 (2019) e R\$ 46.443.814,45 (2020). Essas despesas, alegadamente referentes a reembolsos de bônus pagos pela Líder Franquias e Licenças Ltda. (Líder) a consultores sob um modelo de "cost sharing", foram glosadas.

#### Fundamentação da Fiscalização:

Ausência de Formalização Prévia, em razão dos "Acordos de Ratificação de Rateio de Despesas" (referente a 2018) e "Contrato de Rateio de Despesas" (para 2019), formalizados em 01/08/2019, e o "Primeiro Termo Aditivo" (para 2020), assinado em 01/01/2020, teriam sido extemporâneos em relação aos fatos geradores, configurando "simulação" (Art. 167, §1º, III, CC).

A fiscalização sustentou que as despesas não possuíam natureza administrativa ou de suporte corporativo para a Máxima, sendo, na verdade, atividades-fim da Líder. Argumentou que não seriam despesas "necessárias, usuais e normais" para a atividade atacadista da Máxima, beneficiando-a apenas indiretamente.

Os percentuais de rateio (35% em 2018, 25% em 2019 e 12,7% em 2020) foram considerados arbitrários, sem justificativa lógica para suas variações e sem correspondência com os gastos efetivos.

A fiscalização alegou inconsistências entre os valores das notas de débito emitidas pela Líder e as transferências bancárias realizadas pela Máxima, além da ausência de escrituração destacada e de comprovação integral dos pagamentos realizados pela Líder aos consultores.

#### •Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre Pagamentos sem Causa:

Identificados pagamentos da Máxima à Líder entre 15/08/2019 e 27/07/2020 que, em decorrência da glosa das despesas subjacentes, foram considerados "pagamentos sem causa" ou a beneficiário não identificado. O valor apurado foi de R\$ 49.503.461,27.

**Fundamentação da Fiscalização:** Aplicação da alíquota de 35% sobre esses valores, com base no Art. 730 do RIR/18 (Art. 61 da Lei nº 8.981/95).

**•IRPJ e CSLL Não Declarados/Não Recolhidos:**

Constatada a falta de declaração e/ou recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados nas ECFs da Máxima para os anos de 2018 e 2020.

Valores Apurados: IRPJ: R\$ 3.539.174,67 (2018) e R\$ 7.717.154,73 (2020); CSLL: R\$ 1.282.742,88 (2018) e R\$ 2.875.065,62 (2020).

**•Penalidades Aplicadas:**

- Multa Proporcional: 75% sobre a totalidade ou diferença dos tributos.
- Multa Qualificada: 150% para o período de janeiro de 2018 a julho de 2019, sob alegação de "conluio" e "fraude" (Arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64).
- Multa Agravada: 112,5% para o período de agosto de 2019 a dezembro de 2020 (e para o IRRF a partir de agosto de 2019), em razão do alegado "não atendimento" ou "atendimento parcial" às intimações fiscais.
- Multa Isolada: 50% pela falta de recolhimento de estimativas mensais (Art. 44, II, "b", Lei nº 9.430/96).

## 2. DA IMPUGNAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Máxima apresentou Impugnação (fls. 3.000/3.067, com aditamento às fls. 3.135/3.139 e "Doc. 03" e "Doc. 04" às fls. 3.154/21.089) contestando a integralidade das exigências, com os seguintes argumentos:

### 2.1. Preliminares de Nulidade:

•Nulidade do Auto de Infração: Alegou imprecisão e presunção na lavratura do AI, argumentando que a fiscalização desconsiderou informações e documentos apresentados e que a ausência de fiscalização na Líder (empresa do mesmo grupo e contraparte do "cost sharing") maculou o processo.

•Violação ao Contraditório e Ampla Defesa: Sustentou que a falta de intimação da Líder para participar do procedimento fiscalizatório configurou cerceamento de defesa, dada a essencialidade da participação desta para comprovar as operações e critérios de rateio.

### 2.2. Mérito – Regularidade das Operações:

•Modelo de Negócio e Pertinência das Despesas: A Máxima detalhou a "organicidade" do Grupo Hinode e a "relação de simbiose" entre Máxima (distribuidora) e Líder (franqueadora/gestora de consultores), afirmando que os bônus pagos pela Líder aos consultores impulsionam diretamente as vendas da Máxima. Defendeu que tais despesas são "necessárias, usuais e normais" para sua atividade atacadista, nos termos do Art. 311 do RIR/2018.

•Validade dos Acordos de Rateio: Argumentou a validade jurídica dos contratos verbais, posteriormente ratificados por instrumentos formais, ressaltando que a post-datação decorreu de "falha de compliance interno" e não de fraude, e que o Direito Tributário não pode desconsiderar conceitos de Direito Privado (Art. 110 do CTN).

•Critérios de Rateio e Comprovação: A Máxima apresentou o "Bônus Unilevel" como um critério objetivo e razoável para o rateio, demonstrando através de planilhas gerenciais e sistêmicas ("Doc. 03") e simulações de orçamento ("Doc. 04") que os percentuais adotados representam a contribuição da Máxima nas bonificações, provando que os critérios foram previamente ajustados.

•Comprovação Documental: Justificou a apresentação parcial de comprovantes bancários de pagamentos da Líder aos consultores devido a contas encerradas e à complexidade do sistema de bonificação (pagamentos em pecúnia, trocas por produtos, repasses indiretos), mas defendeu que a escrituração contábil e os demais documentos apresentados são suficientes para comprovar a efetividade das despesas.

•**IRRF sobre Pagamentos sem Causa: Contestou a exigência, alegando:**

O Art. 61 da Lei nº 8.981/95 se aplicaria a pagamentos a beneficiários não identificados; no caso, a Líder era plenamente identificada como destinatária dos pagamentos.

A glosa da despesa já aumenta a base de cálculo do IRPJ/CSLL; a cobrança adicional de IRRF sobre o mesmo valor configuraria dupla tributação e sanção por ato ilícito (Art. 3º do CTN).

**2.3. Penalidades:**

•Multa Qualificada/Agravada: Contestou a aplicação da multa de 150% e 112,5%, alegando ausência de conluio/fraude. A apresentação parcial de documentos foi justificada por motivos alheios à sua vontade, não caracterizando embaraço à fiscalização, que conseguiu lavrar o auto de infração. Argumentou que a Súmula CARF nº 133 deveria afastar o agravamento.

•Concomitância de Multas (Isolada e de Ofício): Sustentou a impossibilidade de cumular a multa isolada de 50% (por estimativas não pagas) com a multa de ofício de 75% (por falta de pagamento do IRPJ/CSLL anual), argumentando que a multa isolada deveria ser "absorvida" pela multa de ofício, pois as estimativas são meras antecipações do tributo final. Citou recentes precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais que afastam tal cumulação.

•Cobrança em Duplicidade: Mencionou que parte dos débitos de IRPJ/CSLL já foram declarados via DCTF retificadoras ou estão em processo de cobrança administrativo separado, o que geraria duplicidade de exigência.

**3. DA DECISÃO DA DELEGACIA DE JULGAMENTO (DRJ03)**

A 3ª Turma da DRJ03 julgou a Impugnação IMPROCEDENTE, mantendo as exigências e penalidades integralmente.

- Rejeição das Preliminares:

A DRJ03 rejeitou as preliminares de nulidade do Auto de Infração e de cerceamento de defesa, argumentando que o AI foi lavrado por agente competente, de forma clara e que o direito ao contraditório e à ampla defesa foi garantido pela apresentação da Impugnação. Afirmou que a fiscalização não se baseou em presunções e que não há exigência legal de fiscalizar todas as empresas de um grupo econômico.

- Manutenção do Mérito:

A DRJ03 manteve a glosa das despesas de "cost sharing", reiterando que elas ferem o "Princípio da Entidade", não são necessárias/usuais à Máxima e que a formalização posterior dos contratos não valida o rateio. Manteve a exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa, afirmando que a Máxima, como fonte pagadora, não comprovou a causa das transferências, e que não há bis in idem entre o IRRF e o IRPJ/CSLL, por terem fatos geradores e naturezas distintas.

- Manutenção das Penalidades:

A DRJ03 manteve todas as multas aplicadas, incluindo a qualificada e a agravada, por entender que a Máxima não atendeu satisfatoriamente às intimações fiscais. Manteve a cumulação da multa isolada e da multa de ofício, alegando que possuem hipóteses de incidência distintas e que não há vedação legal à sua concomitância.

#### 4. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada com a decisão da DRJ03, a Máxima interpõe o presente Recurso Voluntário ao CARF, reiterando e aprofundando os argumentos já apresentados e contestando pontualmente a fundamentação do acórdão recorrido:

##### 4.1. Preliminar de Nulidade do Acórdão da DRJ:

- A Recorrente argumenta que o acórdão da DRJ é nulo por ausência de análise do conjunto probatório e fundamentação legal adequada, limitando-se a reproduzir as conclusões da fiscalização sem um efetivo cotejo com as provas e justificativas apresentadas. Isso violaria princípios como a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

##### 4.2. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração:

- A Recorrente reafirma a nulidade do Auto de Infração por imprecisão e presunção, bem como pela ausência de fiscalização da Líder, argumentando que a fiscalização desconsiderou elementos essenciais para a verificação completa das operações e que a acusação de "conluio" se baseia em ilações unilaterais.

##### 4.3. Mérito – Regularidade das Operações Autuadas:

- "Cost Sharing" e Dedutibilidade das Despesas:

A Máxima reforça a pertinência e necessidade das despesas de bonificação para sua atividade, dada a interdependência com a Líder no modelo de marketing multinível do Grupo

Hinode, refutando a interpretação da DRJ sobre o "Princípio da Entidade" e a natureza das despesas.

Reitera a validade dos acordos de rateio, defendendo que o contrato verbal, seguido de ratificação formal, é plenamente válido no Direito Civil e que a "falha de compliance" não configura fraude.

Contesta a alegação de critérios arbitrários, reafirmando que a escolha do "Bônus Unilevel" foi um critério objetivo e demonstrável, com base em dados gerenciais e projeções (Doc. 03 e Doc. 04), provando que os percentuais de rateio foram justificados e previamente ajustados.

Argumenta que a comprovação dos pagamentos foi feita por meio de diversos documentos e a impossibilidade de apresentar todos os comprovantes bancários não invalida a operação, que foi devidamente escriturada.

**•IRRF sobre Pagamentos sem Causa:**

A Recorrente contesta a exigência do IRRF, reiterando que o beneficiário dos pagamentos (Líder) é plenamente identificado, o que descaracteriza a hipótese de incidência do Art. 61 da Lei nº 8.981/95.

Reafirma a ocorrência de bis in idem e a cobrança de tributo como sanção, argumentando que a glosa da despesa já aumenta a base de cálculo do IRPJ/CSLL, e a cumulação com o IRRF sobre o mesmo valor é indevida.

**4.4. Penalidades:**

•Multa Qualificada/Agravada: A Máxima pede o afastamento da qualificação da multa, reiterando que não houve conluio ou fraude e que o "atendimento parcial" às intimações foi justificado e não impediu a ação fiscal, invocando a Súmula CARF nº 133 e jurisprudência favorável.

•Concomitância de Multas (Isolada e de Ofício): A Recorrente defende a ilegalidade da cumulação da multa isolada e da multa de ofício, argumentando que as multas por estimativas (antecipações) devem ser absorvidas pela multa sobre o tributo anual, citando recentes acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais que consolidam esse entendimento e afastam a aplicação da Súmula CARF nº 105 no contexto atual da legislação.

•Cobrança em Duplicidade (ECF vs. DCTF): A Máxima aponta que alguns valores já foram declarados via DCTFs retificadoras ou estão em processo de cobrança separado (Proc. 12154.078/2023-25), o que configura duplicidade de exigência e deve levar à baixa desses valores do Auto de Infração.

É o relatório.

**VOTO**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

**DAS PRELIMINARES**

A Recorrente argui, preliminarmente, a nulidade do acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), por suposta ausência de análise do conjunto probatório e de fundamentação legal adequada. Adicionalmente, pugna pela nulidade do Auto de Infração, por alegada imprecisão, presunção e pela não realização de diligência junto à empresa Líder, contraparte na relação de rateio de despesas.

**Da Nulidade do Acórdão DRJ.**

No que tange à arguição de nulidade do acórdão proferido pela DRJ, este Colegiado entende que a decisão de primeira instância, embora possa ser objeto de discordância quanto ao seu mérito, não padece de vício que a macule. O acórdão da DRJ, ao se manifestar sobre a Impugnação, enfrentou os principais argumentos da Recorrente, tecendo considerações sobre a natureza das despesas, a validade dos acordos de rateio e a aplicação das penalidades. A fundamentação apresentada, ainda que não no sentido desejado pela Recorrente, demonstra que o órgão julgador apreciou a controvérsia e expôs os motivos que o levaram à sua conclusão.

O fato de as razões decididas não terem sido consideradas suficientes pela Recorrente, ou de esta divergir do entendimento exarado, não implica, por si só, ausência de fundamentação ou falha processual que justifique a declaração de nulidade do julgado. Conforme a jurisprudência administrativa, o direito à ampla defesa e ao contraditório restou assegurado, dado que a Recorrente teve oportunidade de apresentar sua defesa na primeira instância e, agora, tem seu recurso analisado por esta instância superior.

Assim, REJEITO a preliminar de nulidade do acórdão DRJ.

**Da Nulidade do Auto de Infração**

Quanto à preliminar de nulidade do Auto de Infração, a Recorrente alega imprecisão e o uso de presunção por parte da Fiscalização, além da falha em diligenciar a empresa Líder.

Verifica-se que o Auto de Infração detalha, de forma clara, os fatos geradores, a descrição das infrações (despesas não dedutíveis, IRRF sobre pagamentos sem causa, IRPJ/CSLL não declarados/recolhidos), os dispositivos legais infringidos e a apuração dos valores devidos. Os

demonstrativos e a cronologia dos fatos, conforme expostos no Termo de Verificação Fiscal, indicam que a constituição do crédito tributário se baseou em elementos concretos e análises da escrita fiscal da Recorrente. A Fiscalização apresentou os fundamentos que a levaram à glosa das despesas, à exigência do IRRF e às demais autuações, bem como à aplicação das penalidades.

Ainda que a Recorrente discorde das conclusões da Fiscalização, a argumentação fiscal não se revela genérica ou infundada, mas sim uma interpretação dos fatos e da legislação que se contrapõe àquela defendida pela Máxima. A ausência de diligência a terceiros não invalida, per se, o Auto de Infração, uma vez que a constituição do crédito tributário, prevista no Art. 142 do CTN, recai sobre o contribuinte autuado, cabendo a ele o ônus da prova para desconstituir as exigências. A controvérsia reside, portanto, no mérito da interpretação e comprovação das operações, e não em vício formal do Auto de Infração.

Dessa forma, REJEITO a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

### **DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**

Apesar de rechaçadas as preliminares, a complexidade da matéria e a densidade dos argumentos apresentados pela Recorrente, em contraposição aos fundamentos do Auto de Infração e do acórdão DRJ, sugerem a necessidade de informações complementares para um julgamento mais seguro e aprofundado do mérito. Em particular, as alegações da Recorrente sobre a pertinência das despesas no contexto de seu modelo de negócio, a validade e a aplicação dos critérios de rateio, e a comprovação dos pagamentos subjacentes demandam uma análise técnica mais detalhada.

Assim, para melhor instrução processual e escorreita solução da lide, converto o julgamento em diligência, a fim de que a Autoridade Fiscal diligenciada proceda aos seguintes esclarecimentos:

#### **1. Critério de Rateio e Comprovação das Despesas:**

A Autoridade Fiscal deverá aferir se o conteúdo do documento denominado “Demonstrativo Gerencial e Sistêmico” (Doc. 03 anexo à Impugnação) apresentado pela Recorrente, com o escopo de comprovar que o Bônus Unilevel representou o total das despesas com bonificações a consultores registradas originalmente pela Líder no período autuado, em conjunto com o Doc. 04 (simulação de orçamento para planejamento), também anexo à Impugnação, onde a Recorrente aduz demonstrar os percentuais de critérios de rateio adotados pelas partes, permitem a identificação da existência do critério de rateio das despesas para os anos de 2018, 2019 e 2020.

Após essa identificação, e sendo a resposta afirmativa, a unidade de origem deverá indicar quais despesas restariam com pagamento comprovado (em valores e proporções coincidentes ao identificado critério), lastreadas por comprovantes de pagamento da Máxima à

Líder. Em outras palavras, se a Máxima busca o direito à escrituração de tais despesas, é possível identificar para quais despesas há comprovação de pagamentos, conforme o critério de rateio implementado?

## **2. Remuneração dos Consultores:**

Considerando que a Recorrente argumenta que o ingresso de receitas para o Grupo Hinode se dá de duas formas: (i) recebimento de royalties pela Líder (% sobre as vendas dos franqueados) e (ii) preço das mercadorias vendidas pela Recorrente aos franqueados, que também adquirem essas mercadorias de forma bonificada (a título de bônus pagos), e que posteriormente a Recorrente deduz tais bônus como despesas necessárias à atividade geradora de receita, é possível indicar se havia alguma outra forma de remuneração aos consultores diversa das compras (Bônus Unilevel) de produtos por eles realizadas, como pagamentos em dinheiro, por exemplo?

## **3. Conformidade dos Pagamentos com o Critério de Rateio:**

Ainda que se considere que a causa dos pagamentos identificados à Líder seria o Bônus Unilevel, é possível aferir que os pagamentos feitos se deram em conformidade com o critério de rateio descrito no primeiro quesito desta diligência?

## **4. Circularização à empresa Líder Licenças e Franquias Ltda.**

Solicitar à empresa Líder Licenças e Franquias Ltda, informações sobre o tratamento dado à receita recebida da Recorrente Máxima no período autuado, especificando a operação e os valores recebidos e a que título.

## **5. Divergências ECF/DCTF e Duplicidade:**

No que diz respeito às divergências apontadas pela Recorrente em DCTF retificadoras para os períodos de dez/2018 a dez/2020 (conforme alegado pela Recorrente) ou especificamente para dez/2020 (conforme o AI da fiscalização), é possível confirmar que os respectivos valores de IRPJ (R\$ 7.717.154,73) e CSLL (R\$ 2.875.065,62) foram objeto de lançamento no processo administrativo nº 12154.078/2023-25, de modo a não ensejar bis in idem em relação ao crédito tributário aqui lançado?

A Autoridade Fiscal poderá complementar os esclarecimentos com o que mais considerar pertinente para a solução da controvérsia.

Após a produção do relatório final da diligência, intime-se a Recorrente para se manifestar no prazo legal, retornando os autos a este Colegiado para novo julgamento.

Assim voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**

RESOLUÇÃO 1401-001.095 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10600.728166/2023-83

DOCUMENTO VALIDADO