



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724374/2024-67
ACÓRDÃO	1302-007.599 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELETROFRIO REFRIGERACAO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

PRELIMINAR. NULIDADE. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não há nulidade do lançamento quando inexistentes as hipóteses taxativas previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972¹. A alegação de ausência de indicação do dispositivo legal infringido não prospera quando o Auto de Infração contém descrição clara dos fatos, individualização das condutas, delimitação da base tributável, aplicação das alíquotas pertinentes e expressa capitulação legal. Demonstrado que a Fiscalização expôs de forma motivada os fundamentos jurídicos utilizados, não há que se falar em vício formal ou omissão de motivação.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171².

O Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”) constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, sua ausência não configura motivo suficiente para anular o lançamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

¹ **Art. 59.** São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

² **Súmula CARF nº 171:** Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA. LUCRO PRESUMIDO x LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

É legítima a desconsideração de estrutura interposta quando comprovado que a pessoa jurídica “prestadora” atua apenas no plano formal, sem substância econômica, com identidade de objeto social, direção e recursos com a empresa do grupo que efetivamente executa as operações, configurando simulação. A liberdade de organizar negócios para economia lícita de tributos não é absoluta: exige propósito negocial idôneo e lastro fático, inexistentes no caso concreto.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. IMPOSSIBILIDADE. TEMA 69/STF (ICMS). INAPLICABILIDADE POR DISTINÇÃO.

Inviável a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS por ausência de previsão legal específica. A tese do Tema 69/STF (exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS) não se estende ao ISS, por tratar-se de matéria distinta (Tema 118/STF).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SIMULAÇÃO. DOLO COMPROVADO. ARTIGOS 71 A 73 DA LEI Nº 4.502/64 E ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/96.

Comprovada a ocorrência de simulação nas operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, caracterizada pela criação de pessoa jurídica fictícia sem autonomia administrativa, operacional ou patrimonial, com o objetivo de reduzir indevidamente a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, resta configurada a fraude fiscal, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64. Evidenciados o dolo e a intenção deliberada de lesar o Erário, mediante a alteração das características essenciais do fato gerador e desvio de receitas para empresa no lucro presumido, é cabível a multa de ofício qualificada de 100%, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, combinada com os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO À LEI.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, quando restar demonstrado, a partir do conjunto de elementos fáticos

convergentes, que o responsabilizado participou diretamente das operações simuladas.

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 negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Alberto Pinto Souza Júnior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 5.496/5.540); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 5.541/5.578); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (e-fls. 5.579/5.591); de Contribuição para o PIS/PASEP (e-fls. 5.592/5.604), relativos aos anos-calendário de 2019, 2020 e 2021 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 155.670.490,94, os quais, a rigor, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e, ainda, a aplicação da multa (100%), a seguir discriminados:

	TRIBUTO (principal)	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
--	------------------------	------------------	-------	-------

IRPJ	42.364.245,17	13.539.962,97	42.284.811,10	98.189.019,24
CSLL	15.270.953,33	4.881.465,79	15.242.357,06	35.394.776,18
COFINS	7.810.310,27	2.555.807,30	7.810.310,27	18.176.427,84
PIS	1.680.198,49	549.870,70	1.680.198,49	3.910.267,68
TOTAL				155.670.490,94

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

IRPJ:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 949 e 970 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18, aprovado pelo Decreto nº 9.580/18, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real/base de cálculo da CSLL, corresponde aos resultados contábeis apurados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, conforme Termo de Verificação Fiscal (Infração Tópico 4) que acompanha e faz parte integrante dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	38.702.615,31	100,00
31/03/2020	6.917.118,10	100,00
30/06/2020	7.092.745,84	100,00
30/09/2020	9.715.497,83	100,00
31/12/2020	17.218.366,59	100,00
31/03/2021	21.462.910,65	100,00
30/06/2021	16.593.329,84	100,00
30/09/2021	7.703.527,35	100,00
31/12/2021	865.440,85	100,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2021:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

arts. 258, 260, e 265 do RIR/2018;

art. 3º da Lei nº 9.249/95;

art. 14, I, da Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002;

art. 37, § 1º, e art. 57 da Lei nº 8.981/1995;

art. 2º da Lei nº 7.689/1988; e art. 28 da Lei nº 9.430/1996

Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, caput e §§ 1º a 3º, 26, 64, caput, 66, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.

Arts. 258 e 260 do RIR/18

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, decorrente de SUBVENÇÕES FISCAIS NÃO RECEBIDAS, conforme Termo de Verificação Fiscal (Infração Tópico 3) que acompanha e faz parte integrante dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	15.993.994,96	100,00
31/03/2020	21.176.535,63	100,00
30/06/2020	17.265.695,85	100,00
30/09/2020	11.770.701,32	100,00
31/12/2020	6.444.983,16	100,00
31/03/2021	4.441.314,76	100,00
31/12/2021	22.124.444,66	100,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2021:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, §§ 2º e 3º, 26, 64, caput, 67, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.

Arts. 258 e 261 do RIR/18

SALDO INSUFICIENTE**INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL**

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no Termo de Verificação Fiscal – Tópico 6.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
---------------------	----------------------------	------------------

30/09/2020	1.059.845,30	75,00
31/12/2020	211.099,79	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2020 e 31/12/2020:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 258 e 261, inciso III, 265, 579 e 580 do RIR/18

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

CSLL:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL**

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real/base de cálculo da CSLL, corresponde aos resultados contábeis apurados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, conforme Termo de Verificação Fiscal (Infração Tópico 4) que acompanha e faz parte integrante dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	38.702.615,31	100,00
31/03/2020	6.917.118,10	100,00
30/06/2020	7.092.745,84	100,00
30/09/2020	9.715.497,83	100,00
31/12/2020	17.218.366,59	100,00
31/03/2021	21.462.910,65	100,00
30/06/2021	16.593.329,84	100,00
30/09/2021	7.703.527,35	100,00
31/12/2021	865.440,85	100,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2021:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
 Art. 2º da Lei nº 9.249/95.
 Art. 1º da Lei nº 9.316/96;
 art. 28 da Lei nº 9.430/96
 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
 Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, decorrente de SUBVENÇÕES FISCAIS NÃO RECEBIDAS, conforme Termo de Verificação Fiscal (Infração Tópico 3) que acompanha e faz parte integrante dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2019	15.993.994,96	100,00
31/03/2020	21.176.535,63	100,00
30/06/2020	17.265.695,85	100,00
30/09/2020	11.770.701,32	100,00
31/12/2020	6.444.983,16	100,00
31/03/2021	4.441.314,76	100,00
31/12/2021	22.124.444,66	100,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2021:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90
 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95
 Art. 2º da Lei nº 9.249/95
 Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96
 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
 Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

SALDO INSUFICIENTE

INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DAS ATIVIDADES EM GERAL COM RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e nº Termo de Verificação Fiscal – Tópico 6.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
---------------------	----------------------------	------------------

30/09/2020	1.059.845,30	75,00
31/12/2020	211.099,79	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2020 e 31/12/2020:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

COFINS:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO**INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

Diferenças decorrentes da submissão, ao regime não-cumulativo, das bases de cálculos da COFINS declaradas pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 ELETRO SERVICE, conforme Termo de Verificação Fiscal (Infração Tópico 4) que acompanha e faz parte integrante dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/03/2019	97.764,81	100,00
30/04/2019	136.569,69	100,00
31/05/2019	167.537,69	100,00
30/06/2019	215.174,93	100,00
31/07/2019	484.798,61	100,00
31/08/2019	260.283,60	100,00
30/09/2019	165.420,58	100,00
31/10/2019	166.450,80	100,00
30/11/2019	207.909,45	100,00
31/12/2019	176.776,99	100,00
31/01/2020	253.348,49	100,00
28/02/2020	93.447,34	100,00

31/03/2020	139.018,67	100,00
30/04/2020	141.160,61	100,00
31/05/2020	149.182,69	100,00
30/06/2020	268.971,03	100,00
31/07/2020	185.103,84	100,00
31/08/2020	219.833,81	100,00
30/09/2020	201.334,25	100,00
31/10/2020	164.287,83	100,00
30/11/2020	304.317,74	100,00
31/12/2020	519.697,90	100,00
31/01/2021	252.245,40	100,00
28/02/2021	732.014,93	100,00
31/03/2021	203.855,10	100,00
30/04/2021	474.983,25	100,00
31/05/2021	255.067,46	100,00
30/06/2021	321.799,76	100,00
31/07/2021	229.797,24	100,00
31/08/2021	147.755,40	100,00
30/09/2021	196.439,30	100,00
31/10/2021	74.276,71	100,00
30/11/2021	49.560,65	100,00
31/12/2021	154.123,72	100,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/03/2019 e 31/12/2021:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991;

art. 5º da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

PIS:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

Os atos normativos infralegais citados na fundamentação legal deste Auto de Infração estão amparados pelo disposto no art. 100 da Lei nº 5.172/66 (CTN), sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Diferenças decorrentes da submissão, ao regime não-cumulativo, das bases de cálculos do PIS/PASEP declaradas pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 ELETRO SERVICE, conforme Termo de Verificação Fiscal (Infração Tópico 4) que acompanha e faz parte integrante dos Autos de Infração.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/03/2019	21.253,22	100,00
30/04/2019	29.689,06	100,00
31/05/2019	36.421,24	100,00
30/06/2019	46.776,16	100,00
31/07/2019	105.391,00	100,00
31/08/2019	56.583,39	100,00
30/09/2019	35.960,99	100,00
31/10/2019	36.184,96	100,00
30/11/2019	45.197,71	100,00
31/12/2019	42.197,24	100,00
31/01/2020	55.075,76	100,00
28/02/2020	20.314,64	100,00
31/03/2020	30.221,45	100,00
30/04/2020	30.687,08	100,00
31/05/2020	32.431,02	100,00
30/06/2020	37.087,93	100,00
31/07/2020	40.239,96	100,00
31/08/2020	47.789,43	100,00
30/09/2020	43.768,32	100,00
31/10/2020	35.711,55	100,00
30/11/2020	66.154,97	100,00
31/12/2020	112.976,04	100,00
31/01/2021	54.834,72	100,00
28/02/2021	159.133,15	100,00
31/03/2021	44.315,09	100,00
30/04/2021	103.255,80	100,00
31/05/2021	55.448,21	100,00
30/06/2021	69.955,15	100,00
31/07/2021	49.953,79	100,00
31/08/2021	32.118,25	100,00
30/09/2021	42.651,74	100,00

31/10/2021	16.144,62	100,00
30/11/2021	10.771,91	100,00
31/12/2021	33.502,94	100,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/03/2019 e 31/12/2021:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70;

art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. De acordo com o relatado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 5.605/5.739), a fiscalização foi inicialmente instaurada na SMR ELETRO SERVICE, pois verificou-se que as atividades econômicas registradas naquela empresa, na verdade, pertenciam à ELETROFRIO REFRIGERAÇÃO LTDA e a SMR ELETRO SERVICE funcionava como uma empresa de fachada, com endereço em sala postal e sem operação real.

4. Segundo a Autoridade Fiscal, houve fraude e abuso do direito, porque o grupo: **(i)** criou uma empresa apenas no papel para transferir parte dos lucros da atividade de instalação e montagem, reduzindo assim a tributação; e **(ii)** houve confusão patrimonial entre as empresas e ausência de estrutura operacional real.

5. A Fiscalização relata ainda que a ELETROFRIO excluiu indevidamente, na apuração do IRPJ e da CSLL (regime de lucro real), valores lançados como “subvenção para investimentos – Convênio 52/91”, embora:

- Não tenha recebido efetivamente qualquer subvenção do Estado do Paraná;
- Os valores tenham origem apenas em redução de base de cálculo do ICMS, benefício destinado ao consumidor final, não à empresa;
- A forma de contabilização adotada foi usada para simular o cumprimento do artigo 30 da Lei 12.973/2014 e da tese do STJ no Tema 1182, mas sem base fática real.

6. Segundo a Fiscalização, isso configura crédito fiscal fictício usado para reduzir indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

7. Consta do Relatório Fiscal que a empresa ELETROFRIO declarou não haver ação judicial nem consulta sobre o tema. Porém, a Fiscalização descobriu que a empresa havia impetrado Mandado de Segurança em 23.06.2022 (Processo nº 5037183-48.2022.4.04.7000), justamente para excluir da base de IRPJ e da CSLL as subvenções oriundas da redução do ICMS e ressarcir valores supostamente recolhidos a maior. Ou seja, a Fiscalização acusa a empresa de omitir deliberadamente a existência dessa ação na declaração ao TIPF, e depois ter que “se desdizer” ao responder o TIF 007.

8. Prossegue a Autoridade Fiscal relatando que, o Grupo J. PAULATTI EMPREENDIMENTOS LTDA. (controlador da ELETROFRIO e detentor de 100% de suas quotas) teria criado uma estrutura meramente formal (SMR ELETRO SERVICE), destinada a receber determinados registros fiscais e contábeis relacionados à prestação de serviços de montagem e instalação dos equipamentos de refrigeração fabricados pela ELETROFRIO.

9. Segundo narra, o objetivo dessa estrutura seria fazer com que o lucro decorrente dessas atividades fosse submetido a um regime tributário menos oneroso, com vistas à “otimização da rentabilidade” das empresas do Grupo J. PAULATTI EMPREENDIMENTOS, conforme se extrai da Ata de Reunião de Diretores da J. PAULATTI EMPREENDIMENTOS LTDA., datada de 31.10.2016, da qual se destaca o seguinte trecho:

“3. O Sr. Paulatti expôs a necessidade de otimização da rentabilidade operacional das Controladas. Os Gestores consensaram que para melhorar a rentabilidade, há necessidade de aprimorar o processo de planejamento e montagem dos seus produtos, que segundo eles gera um gargalo no fluxo de produção. Os Gestores apontam que as deficiências, em grande parte são geradas, em função destes processos serem prestados substancialmente por empresas terceirizadas. Expuseram, ainda, que a solução mais indicada, seria constituir uma estrutura, com capacidade de produzir os projetos, fazer acompanhamento do ciclo de produção e realizar as montagens, de forma coordenada e sincronizada, ao fluxo de execução das obras do cliente. Porém, para isso haverá a necessidade aportes massivos da Controlada, para suportar gastos pré-operacionais, tais como contratação treinamento, etc. O Sr. Paulatti compreendeu o problema, e determinou a criação, a partir de janeiro/2017, de uma estrutura independente, porém ligada à Controladora. Ficou decidido ainda, que os gastos pré-operacionais, bem como os relativos à Capex e Opex, serão suportados pela Controladora, ou preferencialmente pelas Controladas, pelo prazo de 10 anos.

Após esse prazo, a nova estrutura, deverá suportar seus próprios gastos, e devolver a razão de 1/60 ao mês, os gastos suportados pelas Controladas e/ou Controladora”.

10. Com base nisso, concluiu a Autoridade Fiscal que, as atividades de montagem e instalação dos equipamentos de refrigeração comercializados pela Fiscalizada passaram a ser:

“[...] registradas numa estrutura existente apenas no papel (CNPJ 26.938.091/0001-02), ou seja, o artifício engendrado consistiu, basicamente, em ‘transferir’ o lucro da atividade de instalação e montagem dos equipamentos fabricados pela Fiscalizada para um regime menos oneroso, simulando a venda de serviços de instalação e montagem de equipamentos por intermédio do CNPJ nº 26.938.091/0001-02, caracterizando fraude à lei (foram burladas as normas legais que impunham a tributação com base no lucro real e aplicação do regime não-cumulativo para as contribuições sociais do PIS/COFINS) e abuso do direito de auto-organização, como será detalhado na sequência.”

11. Afirma, ainda, que não pode ser oposta ao Fisco Federal uma estrutura organizacional marcada por *“total confusão patrimonial com a Fiscalizada, simulação de contrato de prestação de serviços, entre outros fatos”*, culminando na simulação de serviços prestados pela SMR ELETRO SERVICE.

12. Ressalta que, no período abrangido pelo procedimento fiscal, a ELETROFRIO encontrava-se obrigada ao regime de tributação pelo Lucro Real (apuração anual em 2019 e trimestral em 2020 e 2021), enquanto a SMR SERVICE adotou o Lucro Presumido e o regime cumulativo de PIS/COFINS, o que teria acarretado carga tributária (IRPJ/CSLL e PIS/COFINS) consideravelmente inferior àquela que incidira caso as receitas fossem tributadas na ELETROFRIO, que, segundo a Fiscalização é quem efetivamente prestou os serviços de instalação e montagem.

13. Sob o título *“4.3 – Do Planejamento Tributário Abusivo concebido pela Fiscalizada”*, a Autoridade Fiscal afirma que a ELETROFRIO sempre teve, em seu contrato social, as atividades de instalação e montagem dos equipamentos por ela produzidos, comercializando-os já com montagem e instalação embutidas no preço, valendo-se de empresas terceirizadas para a execução dos serviços. Após a criação da SMR SERVICE, contudo, a ELETROFRIO:

- Teria continuado a entregar os equipamentos montados e instalados com base em sua estrutura já existente;
- Porém, passou a deslocar parte do faturamento e alguns custos/despesas para a nova estrutura apenas formalmente criada,
- Fazendo com que SMR SERVICE cobrasse por seus serviços, em média, valores cerca de sete vezes superiores aos praticados pelas empresas terceirizadas.

14. Assim, segundo a narrativa fiscal, as receitas de serviços de instalação e montagem passaram a ser registradas na SMR SERVICE, reduzindo-se a tributação sobre o lucro (IRPJ/CSLL), ao mesmo tempo em que se gerava economia de PIS/COFINS, enquanto:

“todo o gasto pré-operacional, com estrutura, ferramentas e equipamentos necessários à prestação desses serviços, bem como os gastos com todas as atividades-meio e de Administração e Direção, continuaram sendo registrados e reduzindo o lucro tributável da FISCALIZADA.”

15. Com isso, concluiu que a ELETROFRIO e a SMR SERVICE integram um grupo econômico de fato e atuam, na realidade, como uma única empresa. Nesse contexto, o Termo de Verificação Fiscal destaca, entre outros pontos, que:

- A SMR Service não foi localizada no endereço indicado em seu contrato social (Av. Brasil, 2227, sala 3, Bairro Nações, Fazenda Rio Grande/PR), conforme diligência *in loco*, circunstância detalhada no item “4.3.1 – Inexistência do CNPJ 26.938.091/0001-02 – SMR SERVICE”;
- Existe confusão patrimonial, uma vez que a ELETROFRIO teria fornecido à SMR SERVICE estrutura, ferramentas, equipamentos, bem como arcado com atividades-meio e administrativas;
- Ambas as empresas compartilham os mesmos sócios pessoas físicas, os mesmos administradores, diretores e contador, além de terem tido o mesmo objeto social no período de 2017 a 02/2020.

16. Especificamente, registra-se que:

“O Administrador constante nos Contratos Sociais é o Sr. José Antônio Paulatti. [...] os Srs. Luiz Renato de Oliveira Chueire – Diretor Geral – e Yukio Kume – Diretor Administrativo e Financeiro assinam como Diretores da ELETROFRIO e como Diretores do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE, embora nos Contratos Sociais não haja a previsão de instituição de Diretorias.

Na verdade, pelo tudo o que está apurado, são os Diretores da ELETROFRIO que praticam os atos tidos como sendo do CNPJ 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE.

Acrescente-se que o Contador responsável pelas escriturações comerciais e respectivas Demonstrações Financeiras apresentadas para a ELETROFRIO e o CNPJ 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE é o mesmo – Sr. Yukio Kume [...]”

17. Destaca ainda que, a SMR SERVICE, segundo apurado, não detém autonomia administrativa, de recursos humanos, técnica, operacional ou comercial, sendo todos esses aspectos controlados pela ELETROFRIO. No que se refere à estrutura patrimonial, assinala que o ativo da SMR SERVICE é composto apenas por caixa, equivalentes de caixa e valores a receber, inexistindo bens que demonstrem capacidade operacional compatível com o objeto social (ferramentas, máquinas, equipamentos, etc.).

18. A Autoridade concluiu, ainda, por aplicar a multa de ofício na modalidade qualificada, pois, em seu entendimento:

“[...] ELETROFRIO, por meio de seu administrador (Sr. José Antônio Paulatti), agiu dolosamente, modificando uma das características essenciais da obrigação tributária (a base de cálculo), de modo a reduzir o montante do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS devidos, através de operações simuladas de prestação de serviços pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 – SMR SERVICE. Ou seja, arquitetou um

planejamento tributário abusivo, desviando parte de seus resultados para um regime de tributação menos oneroso, lesando ilicitamente a Fazenda Pública.”

19. Por fim, afirma que, em razão do alegado modelo fictício de prestação de serviços, utilizando empresa inexistente de fato, atribuiu-se responsabilidade solidária a JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI, na qualidade de administrador da ELETROFRIO, da SMR SERVICE e da J. PAULATTI EMPREENDIMENTOS LTDA, bem como por ter presidido a reunião de 31.10.2016, na qual se decidiu pela estruturação da SMR SERVICE, e por ter participado da celebração do contrato do qual decorreriam os alegados créditos fiscais fictícios vinculados ao Convênio ICMS 52/91.

20. A Contribuinte e o responsável foram cientificados do lançamento e apresentaram, em peça única, Impugnação (e-fls. 7.498/7.624), cujas alegações podem ser assim resumidas:

Nulidade por falta de indicação da base legal (art. 10, IV, Decreto 70.235/72):

- A Impugnante alega que a Fiscalização teria construído um cenário fático distorcido, afirmando que a SMR foi criada apenas para recolher tributos pelo lucro presumido;
- Teria “violado a personalidade” da SMR, mas sem indicar claramente a norma legal violada.
- O Auto de Infração não aponta com precisão o dispositivo legal que autoriza tratar a SMR como devedora dos tributos;
- A Fiscalização se baseou em presunções e suposições, e não em fundamento legal concreto, o que violaria o artigo 10 do Decreto 70.235/72, a Lei 9.784/99 (motivação e legalidade do ato administrativo) e o princípio da legalidade e da tipicidade fechada em matéria tributária.
- O Auto de Infração seria nulo por ausência de adequada indicação da norma infringida e falta de motivação técnico-jurídica suficiente.

Ilegitimidade passiva da empresa autuada:

- A Impugnante sustenta que a ELETROFRIO e SMR são pessoas jurídicas distintas, com personalidades próprias;
- Se havia tributo devido, o lançamento deveria ser contra cada empresa, e não concentrado contra a Impugnante;
- Invoca o princípio contábil da entidade; artigos. 45, 50 e 985 do Código Civil; artigos. 110, 109 e 110 do CTN (vedação à alteração de conceitos de direito privado para fins tributários).
- Argumenta que a Fiscalização teria, na prática, feito uma “desconsideração” da personalidade jurídica da SMR, o que seria ato próprio do Poder Judiciário, e somente em caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial comprovada.

“Fragilidade” das presunções da Fiscalização:

- A Impugnação afirma que a coincidência de objeto social entre ELETROFRIO e SMR não descaracteriza a efetiva prestação de serviços pela SMR;
- A economia tributária, por si só, não é ilícita nem autoriza desconsiderar atos válidos;
- Expressões como “simulação”, “abuso de direito”, “fraude à lei” teriam sido usadas de forma genérica, sem provas concretas;
- Quanto à sede modesta (sala de 37 m²) e ao fato de a atividade ser externa, alega que, pela natureza dos serviços (instalação e montagem em clientes em todo o país), o espaço físico é pouco relevante; invoca inclusive o contexto de trabalho remoto (pós-pandemia).
- Sustenta que, compartilhar estrutura e ter mesmos sócios, administradores e contador em empresas de um mesmo grupo não configura, por si, fraude.

Nulidade por não considerar despesas na apuração dos tributos:

- A Impugnante afirma que, na recomposição do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, a Fiscalização não considerou diversas despesas e custos da SMR; não explicou no relatório fiscal a metodologia de cálculo, o que impede o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, e torna o lançamento nulo.

Crítica ao uso do artigo 116, parágrafo único, do CTN (norma antielisão):

- A Impugnante sustenta que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional nunca foi regulamentado por lei ordinária;
- A MP 66/2002, que tentou regulamentar a norma antielisão, teve essa parte rejeitada pelo Congresso;
- Assim, a norma antielisão seria de aplicação limitada e só poderia ser invocada em casos de simulação comprovada, o que nega haver no caso concreto.

Mérito – Organização empresarial da SMR:

- A Impugnante afirma que a SMR é empresa prestadora de serviços de gerenciamento de obras, supervisão, coordenação, engenharia de projetos e monitoramento dos produtos da ELETROFRIO;
- Foi regularmente constituída, com CNPJ, registro na Junta; contrato de locação de sala comercial; quadro de funcionários próprio (com e-social); documentação fiscal e contábil entregue em dia; integra grupo econômico J. PAULATTI, mas com objeto próprio e operação própria;

- Apresenta contratos (ex.: caso Zaffari) para demonstrar que: equipamentos foram contratados com a ELETROFRIO; serviços de instalação/montagem foram formalmente contratados com a SMR; a atuação conjunta é “natural” em grupo econômico, sem significar simulação.
- Reitera que a atividade é itinerante, executada nos clientes e a existência de uma sala pequena, sem grande movimentação, e o fato de administradores não estarem lá diariamente, não provariam inexistência de empresa nem fraude;
- Seria “nulo” o procedimento de desconsiderar a SMR apenas por não ter “secretária, telefone, energia etc.” no padrão que o Fisco espera.

Inexistência de simulação, abuso de forma, abuso de direito e fraude à lei:

- A Fiscalização teria extrapolado, criando um “cenário fantasioso”, imputando dolo sem prova; simulação, em direito civil/tributário exige discrepância entre vontade real e declarada (negócio simulado x dissimulado);
- A SMR não é empresa de fachada, mas veículo legítimo de organização da cadeia de serviços e a economia tributária seria consequência lícita de uma opção de estruturação de negócios, e não de fraude.

Contestação dos critérios de apuração dos tributos:

- Argumenta que, com relação aos tributos - IRPJ/CSLL/PIS/COFINS - não foram considerados os custos, as despesas e as deduções previstos em lei, o que violaria o artigo 6º do Decreto-lei 1.598/77.
- PAT: sustenta que as despesas com Programa de Alimentação do Trabalhador deveriam ser dedutíveis na apuração do IRPJ da SMR, em proporção distinta da adotada pela Fiscalização.
- PIS/COFINS – insumos: discorda do conceito de insumo usado pelo Fisco, que teria desconsiderado créditos por entender que a sala seria apenas “sala-postal”.
- ISS na base de PIS/COFINS: Defende a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS, por entender que ISS não compõe faturamento/receita da empresa.

Multa de ofício qualificada (100%):

- A multa de 100% teria sido aplicada apenas com base em suspeita de planejamento abusivo, sem comprovação de dolo;
- Os artigos 71 a 73 da Lei 9.430/96 exigem conduta dolosa (sonegação, fraude, conluio etc.);

- Não houve: notas frias; contabilidade paralela; interposição fraudulenta de terceiros; falsidade documental;
- Logo, a multa seria indevida; configuraria efeito confiscatório, afrontando direito de propriedade; princípios da capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade.

Responsabilidade solidária do administrador (José Antônio Paulatti):

- Alega ausência de mandado de procedimento fiscal específico para o responsável;
- Diz não haver prova de violação à lei, contrato ou estatuto (art. 135 do CTN);
- Sustenta que não houve ato doloso para impedir ou retardar conhecimento do fato gerador;
- Todos os tributos foram declarados e recolhidos nos prazos;
- Conclui pela falta de demonstração concreta de atos que justifiquem responsabilidade pessoal;
- O lançamento em face do administrador seria nulo por ausência de fundamento e de indicação clara da infração que lhe é imputada.

21. Em 26 de julho de 2024 (e-fls. 7.664/7.665), a Contribuinte apresentou petição requerendo a desistência parcial de sua Impugnação. Informou que aderiu ao Programa de Transação Tributária previsto no Edital nº 4/2024, publicado pela PGFN e pela Receita Federal do Brasil em 16 de maio de 2024.

22. Com isso, pediu a desistência somente em relação à parte dos débitos que tratam da infração intitulada: "*Exclusão indevida na apuração do lucro real de supostas subvenções governamentais não recebidas*", ou seja, apenas a parte relacionada às alegações fiscais sobre subvenções não recebidas.

23. A segunda infração mencionada no resumo das autuações, "*SMR Eletro Service – planejamento tributário abusivo com o único objetivo de suprimir tributos*", continua sendo contestada, já que não foi incluída na desistência parcial.

24. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 27 de setembro de 2024, a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 ("DRJ/06"), em Acórdão de nº 106-048.187 (e-fls. 7.679/7.713), entendeu por bem **julgá-la improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) Como houve desistência parcial, as infrações consideradas são:
- Exigir IRPJ e CSLL pelo lucro real sobre os resultados de instalação/montagem que, na visão do Fisco, deveriam ser tributados na ELETROFRIO, mas foram lançados em SMR (estrutura de papel) e;

- Exigir PIS/COFINS não cumulativos sobre essas mesmas receitas, que foram tributadas pela SMR no regime cumulativo;
- (ii) O Acórdão recapitula o que foi apurado no TVF, no sentido de que:
- A SMR foi criada com objeto social idêntico ao da ELETROFRIO (instalação e montagem de equipamentos), pertencendo ao mesmo grupo (J. Paulatti);
 - a SMR não possui estrutura real: apenas sala de 37 m², sem placa adequada, sem estrutura operacional e com consumo irrisório de energia (7 kWh em 2021);
 - a sala, na prática, era ocupada por outra empresa (Power Shok), e o adesivo na porta teria sido “trocado” posteriormente para simular a presença da SMR;
 - o ativo da SMR se resume basicamente a caixa e contas a receber, sem ferramentas, máquinas ou equipamentos compatíveis com o objeto;
 - há confusão patrimonial: empregados que figuram na folha da ELETROFRIO, despesas pagas sem coerência com a estrutura declarada, ausência de registros formais e detalhados de prestação de serviços entre as empresas;
 - para o Fisco, a SMR seria empresa de fachada, mero “departamento” da ELETROFRIO utilizado para deslocar lucros a regime mais favorável (lucro presumido + PIS/COFINS cumulativo), configurando planejamento tributário abusivo.
- (iii) A decisão rebate, uma a uma, as teses formais da defesa:
- Nulidade por ausência de indicação de dispositivo legal:
- A decisão mostra que o enquadramento legal consta expressamente (fl. 5.499).
 - Conclusão: não há nulidade; a alegação é afastada.
- Ilegitimidade passiva e personalidade distinta da SMR:
- A tese de que “ELETROFRIO e SMR são pessoas jurídicas distintas e autônomas” é considerada mera tentativa retórica.
 - O julgador afirma que, diante das provas, a SMR não passa de uma “persona” – uma fachada mal montada – e não de entidade autônoma no plano fático.

- Por isso, não se acolhe o argumento de que o Fisco estaria desrespeitando o direito privado ou “desconsiderando” indevidamente a pessoa jurídica.

Acusação de uso de “presunções frágeis” pela Fiscalização:

- A decisão afirma que não se trata de simples presunções, mas de conjunto probatório robusto: sede fictícia, ausência de estrutura física e operacional, confusão de pessoal e funções com a ELETROFRIO, contratos tidos como simulados.
- Assim, o argumento é rejeitado como puramente retórico.

Falta de consideração de despesas e impossibilidade de defesa técnica:

- O julgador observa que SMR optou pelo lucro presumido e praticamente não tinha despesas escrituradas; logo, não faria sentido falar em “glosa de despesas”.
- Afirma que os lançamentos não se basearam em glosa, mas em recaracterização da receita no âmbito de ELETROFRIO.

Inaplicabilidade do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional:

- A Impugnante discute longamente a norma antielisão, mas o julgador aponta que os próprios autos não se basearam nesse dispositivo. Ou seja, trata-se de debate irrelevante para o caso concreto.

Críticas ao uso de normas de direito privado (art. 187 CC) e analogia:

- A decisão lembra que o artigo 108 do CTN obriga a recorrer à analogia e princípios de direito comum na lacuna da legislação tributária.
- Considera, portanto, legítimo o uso do conceito de abuso de direito (art. 187 CC) para qualificar a conduta.

Questões específicas de cálculo (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS):

- A decisão também rejeita as alegações sobre a forma de cálculo:
- Custos, despesas e insumos da SMR: reitera que não há despesas registradas de forma idônea nos livros da SMR; então nada havia a deduzir.
- Aluguel da sala e outras despesas da “saleta” não são considerados insumos, pois o local é visto como parte do artifício para enganar o Fisco.
- PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador): a defesa ataca a aplicação literal do RIR, mas a decisão considera que a fiscalização seguiu exatamente o regulamento; logo, rejeita a alegação.

- Exclusão do ISS da base de PIS/COFINS: a decisão afirma que não há amparo legal para retirar o ISS da base de cálculo, afastando essa tese.
- (iv) Multa de ofício qualificada (100%):
- A defesa sustenta ausência de dolo e efeito confiscatório da multa.
 - A decisão afirma que: houve estratégia dolosa de ocultação do verdadeiro sujeito das receitas e da real base tributável (simulação com a SMR).
 - Enquadra a conduta nos termos do artigo 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96 (multa de 100%) e artigo 71 da Lei 4.502/64 (acobertamento do fato gerador).
 - A alegação de confisco é afastada: a Autoridade Administrativa está vinculada à lei e não pode reduzir a multa sob esse argumento.
- (v) Responsabilidade solidária de José Antônio Paulatti:
- Preliminar (ausência de mandado específico): o julgador lembra a Súmula CARF 171: o MPF/TDPF é ato interno de controle, e eventuais vícios não geram nulidade do Auto de Infração.
 - Mérito: a responsabilidade dele é mantida com base no seu papel como administrador e controlador de fato do grupo; na Ata de Reunião de 31.10.2016, que registra sua determinação de criar a estrutura (SMR) ligada à controladora, com suporte financeiro por 10 anos, o que é visto como peça-chave do planejamento abusivo. A decisão entende que há atos dolosos de direção do esquema, justificando a responsabilização nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

25. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

LACUNA LEGAL

Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, nesta ordem.

PENALIDADE PECUNIÁRIA

Nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 100% 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, quando constatada sonegação, fraude ou conluio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

NULIDADE

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019, 2020, 2021

PAT

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto sobre a renda devido o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas no período de apuração, no PAT, na forma da lei.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

26. Na sequência, a Autoridade procedeu com a intimação do resultado do Acórdão nº 106-048.187 em relação à Contribuinte principal e seu responsável. A ELETROFRIO foi cientificada em 05.11.2024, através de sua Caixa Postal - Domicílio Tributário Eletrônico (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fl. 7.864). O responsável JOSE ANTONIO PAULATTI tomou ciência do Acórdão em 13.11.2024, através de Carta com Aviso de Recebimento – A.R. (e-fl. 7.866).

27. A Contribuinte principal e seu responsável interuseram, em peça única, Recurso Voluntário (e-fls. 7.869/7.966 e 7.969/8.066), por meio do qual, ratificaram as alegações que já haviam sido suscitadas na Impugnação.

28. Conforme consta do respectivo Despacho de Encaminhamento (e-fl. 8.068), os autos foram remetidos a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para prosseguimento do julgamento do Recurso Voluntário.

29. É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

30. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023³ - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

31. Como se denota dos autos, a Recorrente ELETROFRIO REFRIGERAÇÃO LTDA tomou ciência do Acórdão recorrido em **05.11.2024** (e-fl. 7.864) e o responsável JOSE ANTONIO PAULATTI em **13.11.2024** (e-fl. 7.866), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **22.11.2024** (e-fl. 7.868) e **25.11.2024** (e-fl. 7.968) ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

32. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

II – Delimitação da Lide

33. A presente controvérsia restringe-se à análise da suposta existência de planejamento tributário abusivo imputado à Contribuinte ELETROFRIO REFRIGERAÇÃO LTDA, decorrente da utilização da empresa SMR ELETRO SERVICE INSTALAÇÕES DE EQUIPAMENTOS DE REFRIGERAÇÃO LTDA. Assim, o objeto da lide limita-se a verificar se a constituição e operação da SMR decorreram de efetivo propósito negocial, como sustenta a defesa, ou se caracterizariam estrutura meramente formal destinada à redução indevida da carga tributária, como afirmado pela Fiscalização.

34. Nessa perspectiva, a Recorrente afirma que a SMR foi legitimamente criada no âmbito do grupo econômico J. PAULATTI EMPREENDIMENTOS LTDA., com fundamento em decisão formal dos diretores, para suprir necessidades operacionais reais surgidas em razão da expansão

³ **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

⁴ **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

das atividades da ELETROFRIO. Alega que a empresa possui objeto social próprio e compatível com suas atividades — especialmente a supervisão, engenharia de projetos e execução de montagens de equipamentos industriais de grande porte —, além de quadro funcional robusto, atuação nacional, contratação direta com clientes, emissão de notas fiscais próprias e recolhimento regular de tributos. Sustenta também que o desenvolvimento das atividades da SMR exige presença constante nos locais de instalação dos equipamentos, razão pela qual a fiscalização do espaço físico da empresa não serve como parâmetro de aferição de sua legitimidade.

35. Dessa forma, a lide se concentra em determinar se a SMR efetivamente desempenhava atividades econômicas próprias e necessárias dentro do grupo, com autonomia operacional e finalidade empresarial legítima, ou se, ao contrário, sua constituição configurou expediente artificial destinado a desviar resultados da ELETROFRIO para regime tributário mais favorável. É, portanto, dentro desse exato recorte que se deve proceder ao exame das razões recursais e à revisão da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal.

III – Análise das Alegações Preliminares

III.1 - Análise da Alegação de Nulidade do Lançamento por Ausência de Indicação do Dispositivo Legal Infringido

36. A Recorrente alega que o Auto de Infração seria nulo, por não indicar expressamente qual dispositivo legal teria sido violado para justificar a cobrança dos tributos. Afirma que a Fiscalização baseou-se apenas em “construções fáticas” e suposições para concluir pela existência de unicidade empresarial e pela atribuição dos tributos à ELETROFRIO, sem demonstrar amparo legal para desconsiderar a personalidade jurídica da SMR ELETRO SERVICE.

37. A Recorrente argumenta, ainda, que a Autoridade Fiscal não teria indicado o fundamento jurídico apto a permitir a transferência da responsabilidade tributária entre pessoas jurídicas distintas, tampouco teria identificado qual norma legal teria sido efetivamente infringida de modo a justificar a desconstituição da SMR. Tal omissão, segundo a defesa, configuraria violação direta ao artigo 10, IV, do Decreto 70.235/1972⁵, que exige, sob pena de nulidade, a indicação da disposição legal infringida e da penalidade aplicável. Invoca, também, o artigo 50 da Lei 9.784/1999⁶, que impõe motivação explícita, clara e congruente aos atos administrativos que imponham deveres ou sanções.

⁵ **Art. 10.** O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

[...]

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

⁶ **Art. 50.** Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III – decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV – dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

38. A Recorrente sustenta, em síntese, que a motivação apresentada não atenderia ao princípio da legalidade, por limitar-se à descrição de fatos sem a devida correlação com os dispositivos legais que fundamentariam a cobrança tributária. Salienta, ademais, que normas de natureza regulamentar ou administrativa não possuem aptidão para criar obrigações tributárias, de modo que a ausência de referência expressa a dispositivos legais específicos tornaria o lançamento formalmente viciado.

39. A referida alegação foi acertadamente rejeitada pela decisão recorrida, uma vez que restou demonstrado que os requisitos para lavratura do Auto de Infração foram devidamente observados, inexistindo qualquer hipótese que enseje nulidade do lançamento.

40. Com efeito, a decisão recorrida expressamente consignou:

“Conforme relatado, a impugnante alega a ausência de indicação dos dispositivos legais infringidos; ora, examinando-se fl. 5.499, depara-se com o seguinte enquadramento legal:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2021:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

arts. 258, 260, e 265 do RIR/2018; art. 3º da Lei nº 9.249/95; art. 14, I, da Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002; art. 37, § 1º, e art. 57 da Lei nº 8.981/1995; art. 2º da Lei nº 7.689/1988; e art. 28 da Lei nº 9.430/1996

Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, caput e §§ 1º a 3º, 26, 64, caput, 66, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.

Arts. 258 e 260 do RIR/18

Portanto, este argumento não encontra respaldo na realidade”.

41. Em que pese o inconformismo da Recorrente, o procedimento seguido pela Autoridade Fiscal está em consonância com a legislação de regência. Inclusive, extrai-se do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 5.605/5.739) que **as condutas** atribuídas à Recorrente foram **minuciosamente descritas e fundamentadas nos dispositivos legais pertinentes**, conforme se observa do seguinte trecho:

“Conforme discorrido no presente TVF, a FISCALIZADA idealizou e executou um planejamento tributário que interpretou, e explorou, a legislação tributária nacional apenas em seu aspecto formal, abstraindo-se, forçosamente, de avaliar a essência dos negócios envolvidos e sua realidade econômica.

Em face do exposto, cabe ao Fisco se opor aos atos abusivos praticados pela fiscalizada, desqualificando a forma utilizada (simulação da prestação de serviços pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, inexistente de fato) e requalificando-a de acordo com a situação concretamente verificada (um único processo comercial realizado por uma única empresa).

V – decidam recursos administrativos;

VI – decorram de reexame de ofício;

VII – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão;

VIII – contrariem enunciado de súmula ou parecer jurídico aprovado;

IX – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

Frise-se que a reclassificação da forma de tributação adotada pela FISCALIZADA não depende e não se prende ao resultado final do Procedimento de Inaptidão do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE¹³², pois os fatos apurados, demonstrados e comprovados neste procedimento fiscal são autônomos e suficientes para tanto.

É com base nessa fundamentação e elementos de prova que a fiscalização está tributando de ofício todo o resultado alcançado pelo grupo econômico (ELETROFRIO e CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE) como sendo uma só empresa, sujeita obrigatoriamente ao regime de apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real.

Para isso, a fiscalização refez de ofício as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da fiscalizada com base na sistemática do lucro real, adicionando ao seu lucro real, anual ou trimestral¹³³, o lucro líquido contábil do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, uma vez que foi apresentada contabilidade regular¹³⁴. Em seguida, foram deduzidos de ofício os valores do IRPJ e da CSLL recolhidos pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE na sistemática de apuração do lucro presumido¹³⁵. Os valores apurados são os discriminados na tabela abaixo, e os valores do Lucro Líquido do CNPJ nº 26.938.091/0001-02¹³⁶ estão discriminados no “Anexo TVF-DRE’s Anual e Trimestrais ELETROFRIO”, que acompanha e faz parte integrante deste Termo e dos Autos de Infração:

[...]

O lançamento tributário efetuado encontra-se fundamentado nos arts. 258, 260, e 265 do RIR/2018; art. 3º da Lei nº 9.249/95; art. 14, I, da Lei nº 9.718/1998, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002; art. 37, § 1º, e art. 57 da Lei nº 8.981/1995; art. 2º da Lei nº 7.689/1988; e art. 28 da Lei nº 9.430/1996.

A mesma situação fática e o mesmo conjunto probatório apurado neste procedimento fiscal são matéria para a tributação também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme demonstrado nos Autos de Infração.

Por se aplicarem à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, observadas, quanto à base de cálculo e as alíquotas, as normas específicas previstas na legislação da referida contribuição¹³⁹, neste TVF, eventualmente é feita menção exclusivamente à legislação e às terminologias pertinentes ao IRPJ”.

42. Por essas razões e, em complemento ao quanto consignado na decisão recorrida, que bem tratou das alegações aqui reiteradas, entendo pela rejeição da referida preliminar.

III.2 – Análise da Alegação de Ilegitimidade Passiva

43. A Recorrente sustenta ser parte ilegítima para figurar no polo passivo do Auto de Infração, pois a cobrança envolve fatos atribuídos à empresa SMR, dotada de personalidade

jurídica própria e autonomia patrimonial. Argumenta que a Fiscalização, ao exigir tributos em nome da Recorrente, desconsiderou indevidamente essa autonomia, violando os artigos 45 e 985 do Código Civil, que estabelecem que a existência e a personalidade das sociedades decorrem de seu registro, bem como o Princípio da Entidade previsto na Resolução CFC nº 750/93.

44. Afirma que não existe fundamento jurídico que permita transferir obrigações tributárias de uma pessoa jurídica para outra sem prévia e regular desconsideração judicial da personalidade jurídica, nos termos do artigo 50 do Código Civil, que exige prova de desvio de finalidade ou confusão patrimonial e decisão do Poder Judiciário.

45. Como se vê, a preliminar arguida pela Recorrente apresenta conteúdo intimamente relacionado ao mérito da controvérsia. Nesses casos, em consonância com a orientação consolidada na doutrina e na jurisprudência, **a preliminar deve ser analisada conjuntamente com o mérito**, evitando-se a fragmentação do exame e permitindo a apreciação integral, lógica e sistemática da controvérsia.

46. Dessa forma, registra-se que a referida alegação será analisada conjuntamente com a análise do mérito propriamente dito.

IV – Análise das Alegações Meritórias

47. De plano, observa-se que, em seu Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou suas razões consubstanciada nos tópicos 4.1.2⁷; 4.1.3⁸; 4.1.4⁹; 4.1.5¹⁰; 5.2.1¹¹; 5.2.2¹²; 5.2.3¹³; 5.2.4¹⁴; 5.2.5¹⁵, os quais, a rigor, apresentam a mesma finalidade: afastar o lançamento tributário. Assim, considerando que as alegações ali formuladas confundem-se umas com as outras, entendo por abordá-las, em conjunto.

48. Inicialmente cumpre registrar que, o ordenamento jurídico não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, a economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

⁷ 4.1.2. Da Ilegitimidade Passiva da Recorrente.

⁸ 4.1.3. Da Fragilidade da Fiscalização Mediante a Utilização de Presunções.

⁹ 4.1.4. Da Nulidade pela Ausência de Dedução de Valores na Apuração do IRPJ, da CSLL, do Pis e da Cofins.

¹⁰ 4.1.5. Da Impossibilidade de Desconsideração da Personalidade Jurídica da SMR.

¹¹ 5.2.1. Da Efetiva e Regular Organização Empresarial.

¹² 5.2.2. Da Inexistência de Simulação, Abuso de Forma ou Fraude Lei.

¹³ 5.2.3. Da Impossibilidade de Desconsideração das Empresas Devido ao Fato de Possuírem o Mesmo Controle Societário.

¹⁴ 5.2.4. Da Ausência de Estrutura Física/Operacional Individualizada.

¹⁵ 5.2.5. Da Incorreta Apuração da Base de Cálculo do IRPJ, da CSLL, do Pis e da Cofins.

49. Isso significar dizer que não é contrária à lei a atuação do contribuinte que não realiza o fato tributário e, assim, evita o nascimento da obrigação tributária, uma vez que todos podem organizar suas atividades com vistas a pagar o menor tributo possível¹⁶.

50. De acordo com a doutrina¹⁷:

“[...] o ordenamento jurídico inclusive admite isso ao utilizar o tributo como forma de intervenção econômica, social e política – reconhecendo, desse modo, sua característica inerente de influenciar na tomada de decisões dos agentes econômicos. Considerar abusiva uma operação por sua finalidade tributária significar tornar ilícita a opção pela economia tributária, ou seja, a própria negação do direito de economizar tributos. Se determinado ato fosse considerado abusivo porque praticado com a única finalidade de economizar tributos, isso significaria que o contribuinte não teria essa liberdade e que, portanto, estaria obrigado a desconsiderar o aspecto tributário ao tomar suas decisões econômicas. Noutra dizer, isso significaria uma obrigação de contribuir sempre na máxima medida possível, como se o tributo pudesse ser cobrado *em razão* da capacidade contributiva, independente da lei; e não *em razão* da lei, respeitando a capacidade contributiva”.

51. Quanto ao ponto, cito trecho do Termo de Verificação Fiscal:

“Evidentemente, a busca da melhor rentabilidade dos negócios de uma empresa insere-se em um dos seus principais objetivos. Contudo, no que diz respeito à aplicação das normas tributáveis, não é oponível ao fisco a estrutura organizacional engendrada pelo contribuinte, mormente quando demonstrado e comprovado tratar-se da criação de um CNPJ destinado a propiciar ilícita economia tributária, caracterizado pela inexistência no endereço informado à RFB, total confusão patrimonial com a Fiscalizada, simulação de contrato de prestação de serviços entre outros fatos como será visto à frente, culminando na simulação de serviços prestados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02”. (Destques no original)

52. Fixadas essas premissas, verifica-se que, no caso concreto, a linha de entendimento sustentada pela Recorrente é no sentido de que, o Auto de Infração foi integralmente construído sobre presunções e ilações, sem lastro fático consistente, especialmente no que diz respeito à suposta inexistência de estrutura física e operacional da SMR. Afirma que a Fiscalização interpretou de maneira equivocada diversos elementos — como o objeto social, o lucro obtido, o

¹⁶ Nesse sentido, citamos a decisão proferida no Processo nº 16327.721148/2015-23 a qual reconhece a falta de ilegalidade do comportamento do contribuinte cujo motivo é a economia tributária: “[...] Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei” (Acórdão nº 1401002.835, 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, Relator Cons. Daniel Ribeiro Silva, j. em 15.08.2018).

¹⁷ LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos**. 3ª ed., rev. atual. ampl. – São Paulo: Editora JusPodivm. 2025, p. 226.

tamanho da sede e a inexistência de filiais — para concluir, indevidamente, que a SMR teria sido criada apenas para fins de economia tributária.

53. Segundo a defesa, o simples fato de a ELETROFRIO possuir objeto social semelhante ao da SMR, ou de ter mantido atividades correlatas em seu contrato social, não permite inferir que a SMR não exercia suas funções de forma legítima. De igual modo, a diferença entre margens de lucratividade das empresas não pode, isoladamente, servir como prova de propósito exclusivamente tributário, sobretudo diante da efetiva execução de serviços de instalação e montagem pela SMR.

54. A Recorrente demonstra que várias conclusões da Fiscalização — como a de que a SMR atuaria como empresa “de papel”, ou que funcionaria como mera extensão da ELETROFRIO — decorrem de presunções incompatíveis com a realidade operacional do setor. Destaca que, por se tratar de serviços executados diretamente no cliente e em todo o território nacional, a sede física reduzida não compromete nem invalida a atividade empresarial, sendo irrelevante para o desempenho de seu objeto social.

55. Argumenta ainda que a pandemia da Covid-19 (período fiscalizado de 2019 a 2021) justificou a adoção de regime remoto pelas equipes administrativas, o que afasta a ilação de que a ausência diária de diretores e gestores no endereço cadastrado configuraria irregularidade. Ressalta, também, que identidade de sócios, diretores, contadores ou localização não configura simulação ou irregularidade, sendo comum e juridicamente aceita em grupos econômicos.

56. Por fim, a Recorrente destaca que a própria Fiscalização reconheceu, em trechos do Termo de Verificação Fiscal, que os serviços da SMR estavam devidamente registrados em sua contabilidade e nos documentos fiscais, o que contradiz a narrativa de que a empresa não existiria de fato. Assim, sustenta que a desconsideração da SMR foi baseada em presunções arbitrárias e dissociadas das provas constantes dos autos, caracterizando nulidade do lançamento.

57. No entanto, o conjunto probatório produzido no Termo de Verificação Fiscal evidencia que a SMR não se constitui, no plano fático, como ente empresarial autônomo, mas sim como **estrutura meramente formal**, utilizada para **deslocar receitas e lucros** decorrentes das atividades desempenhadas pela ELETROFRIO, gerando ilícita economia tributária.

58. As evidências apontadas pela Autoridade Fiscal demonstram **simulação, ausência total de estrutura e confusão patrimonial**. É de ver-se:

a) Identidade de objeto social e unidade econômica de fato:

59. Conforme relatado, no período de 24.01.2017 a 27.02.2020, ELETROFRIO e SMR possuíam objeto social coincidente no tocante às atividades de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração, compartilhando, ademais, os mesmos sócios, administrador, diretores, procuradores e contador. Confira-se:

“Conforme o Contrato Social - fls. 4845/4868, a SMR SERVICE foi criada em 06/12/2016 e registrada na Junta Comercial em 24/01/2017 com o seguinte objeto comercial:

Cláusula 3ª. - O objeto da Sociedade é:

- (a) Montagem e instalações de máquinas e equipamentos de refrigeração.
- (b) Execução de obras de hidráulicas ou elétricas e de gás, a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

[...]

Fato interessante na criação do CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE é que o objeto comercial descrito no chamado Contrato Social também constava como objeto comercial da ELETROFRIO, pelo menos até a 24ª Alteração Contratual desta, que fora registrada na JUCEPAR em **27/02/2020**.

Conclui-se que, na ânsia da otimização de resultados, “*esqueceram-se*” de retirar as atividades de execução de obras hidráulicas ou elétricas e de outras obras semelhantes, e a montagem e instalações de máquinas e equipamentos de refrigeração do objeto contratual da ELETROFRIO, pois nos AC’s de 2018 e 2019 não há Receita de Serviços registrada na escrituração comercial desta:

CNPJ: 76.498.179/0001-10
NIRE 41.203.875.048

- (b) fabricação e comercialização de mobiliário, máquinas, produtos, “kits”, componentes e acessórios, elétricos e/ou não elétricos, para instalação em estabelecimentos industriais, comerciais e de prestação de serviços;
- (c) importação e exportação de produtos e matéria-prima necessária para o desenvolvimento de suas atividades industriais e comerciais;
- (d) a participação e investimento em outras entidades e sociedades no Brasil e no exterior, como sócia, quotista ou acionista;
- (e) **execução de obras de hidráulicas ou elétricas e de outras obras semelhantes, a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.**
- (f) Depósito e/ou guarda de produtos, peças e equipamentos próprio e para terceiros”

Documento Contrato Social do CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE:

SMR ELETRO SERVICE INSTALAÇÕES DE EQUIPAMENTOS DE REFRIGERAÇÃO LTDA.
CNPJ nº 26.938.091/0001-02
NIRE 41208517913

OBJETO SOCIAL

Cláusula 3ª - O objeto da Sociedade é:

- (a) Montagem e instalações de máquinas e equipamentos de refrigeração.
- (b) Execução de obras de hidráulicas ou elétricas e de gás, a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos.

60. Paralelamente, restou demonstrado que as atividades tidas como prestadas pela SMR eram, na realidade, operadas a partir da estrutura física, administrativa e operacional da ELETROFRIO, não sendo a SMR encontrada no endereço cadastral indicado, tampouco dispo de sede, patrimônio ou recursos materiais compatíveis com o exercício regular do objeto social declarado.

61. Com relação ao espaço físico da SMR, merecem destaque os seguintes pontos:

“A Interessada declara que é irrelevante para o desenvolvimento do objeto social da empresa a existência de espaço físico, pois os profissionais precisam estar em contato direto com os produtos, bem como prestam serviços diretamente nos clientes, localizados em todo país, e que, mesmo assim, possui sede própria,

quadro de funcionários próprios, arca com despesas de telefone e energia elétrica.

Ora, se não há necessidade de espaço físico para a criação do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE, onde, então, estaria instalada a sua Direção e Administração? Onde, afinal, o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE poderia ser demandado para cumprir suas obrigações?

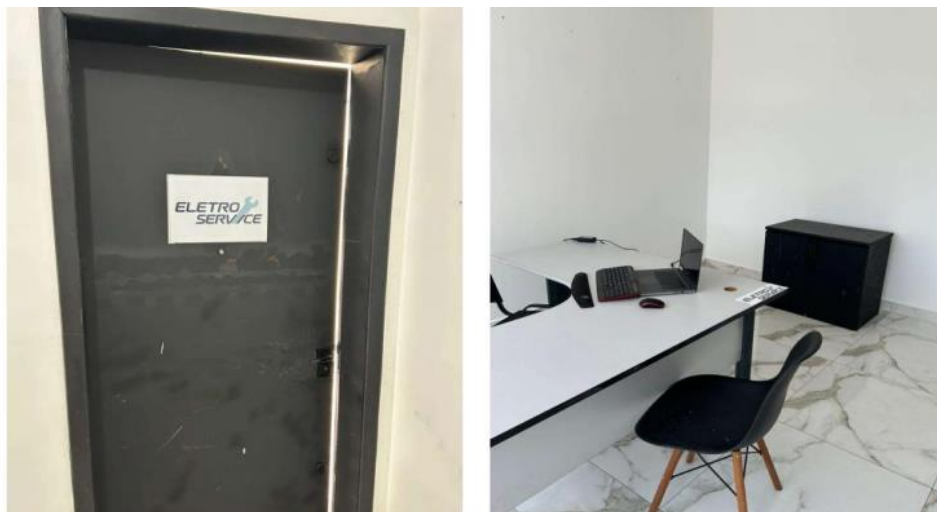
Para quem declara que possuiu contratos firmados para a prestação dos serviços de instalações, manutenções e reparações de máquinas e equipamentos industriais, que possui funcionários próprios, que incorre em despesas com deslocamentos/diárias e comissões pela intermediação de negócios, nem de longe imaginemos que quem pratica esses atos e fatos jurídicos não necessitaria de Direção e Administração”.

“Algumas dúvidas: quais seriam os funcionários que permaneceram na “sede” da empresa (sala de 37 m2) que, no ano de 2021, ficou fechada o ano todo? Esses funcionários não teriam condições de constatar que no endereço da “sede” teria outra empresa instalada a partir de 10/10/2022? Onde estariam localizadas as pessoas que gerenciaram os funcionários que executaram os serviços em diversas localidades conforme contrato firmado diretamente com os clientes? E, afinal, onde é essa tal “sede” citada nas respostas do CNPJ nº 26.938.091/0001-02? Ora, com certeza, as respostas a essas questões ou a inexistência delas somam-se para demonstrar a artificialidade da execução dos serviços de instalação e montagem pela SMR SERVICE, reforçando a simulação na abertura do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 para propiciar ilícita economia tributária, pois a sede que as respostas se referem é a da ELETROFRIO”.

“Diante dos fatos apurados neste tópico 4.3.170, está comprovada a **Inexistência do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE** no endereço Avenida Brasil, nº 2227 – Sala 3, Bairro Nações, município de Fazenda Rio Grande – PR, pois nele a SMR SERVICE não é encontrada, nem há o exercício de Administração e Direção nesse local, caracterizando a falta de patrimônio ou de capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, bem como a inexistência de sua sede/matriz, conforme, inclusive, consta no Processo Administrativo Eletrônico nº 10980-737.220/2023-54”. (Destques no original)

“Aliás, em resposta ao TCF nº 00171 – fls. 3375/3376, o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE informa que o endereço Avenida Brasil, 2227 – sala 3, no bairro Nações do município Fazenda Rio Grande/PR “funciona para reuniões de colaboradores e não apenas para recepção de correspondência, conforme mencionado na constatação, todavia, conforme já afirmado, os serviços não são

prestados no local.” Eis a foto do suposto local indicado como sede da empresa72 - fls. 3378:



A foto só vem demonstrar a total falta de patrimônio ou de capacidade operacional necessários à realização do objeto comercial, bem como que, nesse local, o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 não quer ser encontrado, como ele próprio admite, pois: (i) declara que nesse local não há prestação de qualquer serviços e (ii) uma sala utilizada para receber correspondências e eventuais reuniões não se constitui em local de sede/matriz.

Além do mais, percebe-se que os adesivos que identificavam a empresa que de fato foi constatada a existência no local pelos auditores fiscais em 25/09/2023, a Power Shok, foram **“arrancados” para a colocação do adesivo “Eletro Serviço”, o que acabou danificando a pintura da porta**”. (Destques no original)

“19) Aliás, a confusão patrimonial comprovada é inerente à situação encontrada no dia 25/08/2023, quando as Autoridades-Fiscais signatárias deste não encontraram o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE instalado no endereço informado à RFB como sendo sua Matriz”.

“Como comprovado nos tópicos anteriores, inexistente sede/matriz do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE no endereço constante no cadastro do CNPJ.

Todos os atos de Administração e Direção desse CNPJ são realizados no endereço sede/matriz da Fiscalizada ELETROFRIO, como vimos, pois é no endereço da sede/matriz da ELETROFRIO que foram encontrados os procuradores formais do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE; no endereço sede/matriz da Fiscalizada ELETROFRIO são praticados os atos de administração dos negócios tidos como sendo do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE, como vimos no documento de 1ª Alteração Contratual deste, quando foi assinado pelos Diretor Geral e Administrativo Financeiro da ELETROFRIO; no endereço sede/matriz da

Fiscalizada ELETROFRIO são exercidas todas as atividades comerciais, financeiras, administrativas, de controle, de emissão de documentos fiscais que se destinam a dar a aparência formal à existência do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE, contudo, sem qualquer contraprestação, caracterizando a mais completa confusão patrimonial”.

62. Esses elementos revelam que ambas as sociedades, embora formalmente distintas, atuavam, na prática, como uma única unidade econômica, com divisão artificial de receitas entre os dois CNPJ's.

63. No ponto, pertinente a transcrição dos seguintes trechos:

“Como se constata, a SMR SERVICE - CNPJ 26.938.091/0001-02 - pertence ao Grupo J. Paulatti Empreendimentos Ltda que é de propriedade do Sr. José Antônio Paulatti, conforme vimos no tópico **INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE A FISCALIZADA**. Além disso, o Sr. José Antônio Paulatti é o ADMINISTRADOR tanto da ELETROFRIO como do CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE.

Também está demonstrado que o CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE foi criado para **satisfazer a necessidade de otimização da RENTABILIDADE das empresas do Grupo J. Paulatti Empreendimentos**, conforme documento nomeado de Ata de Reunião de Diretores da J. Paulatti Empreendimentos Ltda de 31/10/2016, que fora entregue no curso do procedimento de diligência fiscal, conforme visto linhas anteriores.

“Já comprovamos que o **CNPJ 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE** não é encontrado no endereço informado no seu contrato social e no cadastro do CNPJ, não possuindo sede/matriz nem estrutura e patrimônio para o exercício das atividades que se propôs, e apresentando total confusão patrimonial com a Fiscalizada, além de outros elementos vistos neste TVF, o que a caracteriza como uma ficção (constituída formalmente no papel, apenas) e como um instrumento utilizado para ilícita economia tributária. Logo, de fato, é a ELETROFRIO quem continuou executando as atividades de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração tidos como sendo da SMR SERVICE.

É inegável que a ELETROFRIO e a SMR SERVICE são apenas uma única unidade comercial que fabrica, comercializa, instala e monta os equipamentos de refrigeração industriais, mas que divide suas receitas em dois CNPJs para burlar as regras tributárias ao oferecer parte dessas receitas (as receitas registradas no CNPJ nº 26.938.091/0001-02) ao regime de tributação com base no lucro presumido e regime cumulativo (PIS/COFINS), quando todo o faturamento do negócio deveria estar sujeito à apuração pelo Lucro Real e regime não-cumulativo na ELETROFRIO, a Fiscalizada. No tópico seguinte, este fato estará, inclusive, comprovado por meio de declaração prestada por adquirente dos equipamentos de refrigeração”.

Com base nos dados contidos nas Demonstrações Financeiras (fls. 51/74), nas Escriturações Contábeis Digitais (ECD) e nas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) apresentadas pela FISCALIZADA - fls. 5432/5433, e pelo CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE – fls. 1881/1895 e 5491/549, elaboramos a tabela demonstrativa abaixo, com alguns dados econômico-financeiros-fiscais que refletem a evolução do patrimônio e resultados alcançados no período de 2019 a 2021:

	ELETROFRIO – Fiscalizada (Lucro Real/regime não-cumulativo)			CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE (lucro presumido/regime cumulativo)		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Ativo Total	248.880.168,11	294.441.718,46	420.737.170,30	14.049.217,00	18.603.821,00	10.062.546,00
Patrimônio Líquido	93.167.861,28	33.167.861,30	110.538.042,75	1.159.437,00	6.220.207,00	523.974,00
Capital Social	8.199.176,00	8.199.176,00	8.199.176,00	500.000,00	500.000,00	500.000,00
Reservas de Lucros	84.968.685,30	93.991.558,22	102.338.867,11	659.437,00	5.720.207,00	23.974,00
- Saldo Inicial	60.697.571,92					
- L(P) Acumulados*	24.271.113,38	21.339.647,30	3.121.196,77			
- Reserva Inc Fiscais	0,00	72.651.910,92	99.217.670,34			
Receita Líquida (a)	510.597.736,00	576.609.565,00	868.575.002,00	49.254.796,00	51.694.941,00	62.101.213,00
Lucro Bruto	118.834.468,00	131.593.306,00	245.479.510,00	40.102.784,00	42.415.041,00	50.035.097,00
Lucro Líquido (prejuízo) (b)	44.271.112,00	69.022.874,00	99.347.309,00	32.856.987,00	35.060.770,00	39.353.767,00
% lucro / receita (b/a)	8,7%	12,0%	11,4%	66,7%	67,8%	63,4%
Lucro Real declarado (ECF)	35.214.574,78	13.097.235,29	124.076.821,51	15.761.534,72	16.542.381,12	19.872.388,16
Lucros Distribuídos*	20.000.000,00	60.000.000,00	91.000.000,00	36.000.000,00	30.000.000,00	45.050.000,00

*Valores oriundos da rubrica "2.6.1.0.31.001 - RESERVAS DE LUCROS". No caso dos Lucros Distribuídos, são os lançamentos a débito originados dela com histórico "DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS".

Observa-se, na tabela acima, que a lucratividade obtida pelo CNPJ 26.938.091/0001-02 -SMR SERVICE (optante pelo lucro presumido) é muito superior em termos percentuais ao da FISCALIZADA. Ou seja, apesar de a FISCALIZADA possuir receita líquida de cerca de dez vezes a receita líquida do CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, o seu lucro em termos percentuais é muito inferior, demonstrando que as atividades de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração, tributado pelo regime menos oneroso do lucro presumido, ficou com a maior parcela de lucro da atividade como um todo.

E isso está comprovado pela distribuição de lucros de **R\$ 111 milhões** para a J. Paulatti Empreendimentos Ltda no período analisado, valor que equivale a **65% do montante dos Lucros Distribuídos pela ELETROFRIO**, embora a receita líquida do CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE fosse **10 (dez) vezes menor** que a da Fiscalizada.

No período objeto deste Procedimento Fiscal, a **FISCALIZADA** estava obrigatoriamente sujeita ao regime de tributação pelo **Lucro Real**, tendo optado pela apuração **anual** para o AC de **2019** e **trimestral** para **2020** e **2021**, conforme verificado nas ECF's apresentadas.

Por sua vez, os valores escriturados no CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE **foram tributados pelo regime do Lucro Presumido** com apuração trimestral, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.718/98, e pelo regime cumulativo em relação às contribuições do PIS/COFINS. Disso decorre que a **base de cálculo submetida à tributação do IRPJ/CSLL correspondeu a 32% da receita bruta⁴⁵, e o faturamento submetido às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente ao PIS e à COFINS**. Isso acarretou uma tributação do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS muito

inferior ao que se apuraria se essas receitas fossem tributadas na empresa que prestou os serviços de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração, a ELETROFRIO REFRIGERACAO LTDA - CNPJ nº 76.498.179/0001-10, como será demonstrado, senão vejamos: [...]”. (Destques no original)

b) Contratos simulados e desvinculação entre forma e realidade:

64. Os contratos apresentados em nome da SMR, para justificar as receitas contabilizadas como “vendas de serviços”, não se mostraram aptos a demonstrar efetiva contratação autônoma de serviços por parte dessa pessoa jurídica.

65. Verificou-se, dentre outros pontos:

- ausência de assinatura de representantes da SMR em diversos instrumentos, sob justificativa que se trata de “relacionamento de longa data”, o que, segundo a Autoridade Fiscal, é contraditório, já que a SMR existia há apenas 3 anos;
- utilização da mesma numeração contratual empregada pela ELETROFRIO, com campos destinados à SMR preenchidos, por vezes, com dados ou assinaturas ligados à própria ELETROFRIO ou a seus representantes comerciais;
- inexistência de contratos de representação comercial celebrados pela SMR, ao passo que há contratos formais dessa natureza firmados pela ELETROFRIO com as mesmas empresas intermediárias.

66. Nos casos submetidos à diligência junto às adquirentes (como ZAFFARI e FARTURA), os elementos colhidos confirmaram que a negociação dos equipamentos, bem como dos serviços de instalação e montagem, se deram diretamente com a ELETROFRIO, sendo a posterior “separação” contratual e de faturamento em favor da SMR, expediente destinado apenas a desviar parte do valor global contratado para outra pessoa jurídica, sob regime tributário mais benéfico. Confira-se:

“A maioria dos contratos entregues em resposta ao item do TIF 001 não contém assinatura dos representantes do CNPJ Nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE pelo fato dos contratantes possuírem relacionamento de longa data!

Ora, o CNPJ Nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE foi constituído em 01/2017 e a maioria dos Contratos teriam sido firmados em 2019 e 2020. Eis a lista dos contratos solicitados, cujo **montante das receitas corresponde a 25%** do total registrado na contábil “3.1.1.1.14.001 – VENDAS DE SERVIÇOS – MATRIZ”85, portanto, uma amostra expressiva: [...]”. (Destques no original)

“Por sinal, na maioria dos chamados Contratos (fls. 4877/4993), o campo destinado à assinatura da SMR SERVICE **está preenchido como sendo da ELETROFRIO** e, alguns, surpreendentemente, **assinados**. Aqueles que não estão assinados é porque a ELETROFRIO assim deliberou, conforme conclusão vista acima. Relação dos contratos nessa situação: 087-025-20, 001-027-20, 001-002-

21, 011-002-21, 016-121-20, 016-110-21, 118-046-20, 226-103-20, 232-050-20, 190-006-21, 190-018-21, 193-013-21, 193-014-21 e 229-012-21”.

“Alguns “Contratos” apresentados possuem a identificação e assinatura da empresa Comissionária (Representante Comercial) no campo destinado à assinatura da SMR SERVICE.

Contudo, quando intimada pelo TIDF a entregar os contratos de Representações Comerciais firmados com cada um dos beneficiários dos valores registrados na rubrica contábil “4.1.1.5.12.002 -COMISSÃO VENDA REPRESENTANTES” 87 , a SMR SERVICE respondeu o seguinte:

A este respeito, importante esclarecer que o contribuinte não possui contrato físico, formal, no entanto existe acordo comercial individualmente com cada beneficiário. A contribuinte informa que está considerando proceder a emissão efetiva destes contratos em período futuro.

Ora, apenas uma relação de longa data respaldaria a desobrigação de Contrato de Representação Comercial entre as empresas, e isso só existe entre a ELETROFRIO e as Representantes Comerciais, pois, como vimos, é a ELETROFRIO quem está a 77 anos no mercado de fabricação e comercialização de equipamentos de refrigeração. Outra hipótese é de que existe sim Contrato de Representação Comercial, **mas firmado pela ELETROFRIO**, pois lá em **2019 incorreu em despesas com comissão de Representantes** de mais de **R\$ 21 milhões**, conforme dados do Balancete extraído de sua escrituração comercial, abaixo: [...]”. (Destques no original)

“Pelo TIF 004, fls. 26/28, a Fiscalizada foi intimada a entregar cópias de alguns contratos e/ou propostas comerciais específicas. Os documentos entregues estão juntados às fls. 722/864.

O modelo de Contrato firmado pela ELETROFRIO tem o seguinte formato (fls. 204/207):

ELETROFRIO REFRIGERAÇÃO LTDA PUA JOÃO GREGÉ 1598, CIDADE INDUSTRIAL CURITIBA - PR CEP: 81110-220		CNPJ: 16.466.170/0001-10 FONE: 49 41 2104-6000 info@eletrofrio.com.br www.eletrofrio.com.br		ASSISTENCIA TÉCNICA 7 DIAS - 24H POR DIA TELEFONE 0800-702-7080		CONTRATO DE VENDAS Nº 23						
ENDEREÇO FISCAL ENDEREÇO ENTREGA				REPRESENTANTE Não informado								
ENDEREÇO DE ENTREGA MESMO DO FATURAMENTO				DATAS NECESSÁRIAS PARA EMBARQUE PROJETO TÉCNICO TUBULAÇÃO PISO CÂMARAS PAINÉIS E PORTAS EXPOSITORES CASA DE MÁQUINAS START UP ABASTECIMENTO INAUGURAÇÃO								
FRETE		CLIENTE	DESCARGA	CLIENTE	ICAMENTO	CLIENTE	PLATAFORMA	CLIENTE	MONTAGEM CÂMARAS	ELETROFRIO	SITUAÇÃO ORÇ.	REFORMA ABERTA
GEMINAÇÃO		ELETROFRIO	INSTALAÇÃO TUBULAÇÃO	CLIENTE		FLUIDO REFRIGERANTE	RESFRIADOS		RESFR PRIMÁRIOS		RAMO ATIVIDADE:	SUPERMERCADO
TENSÃO/VOLTAGEM		220V					CONGELADORES		ITENS ESPECIAIS	NÃO	GARANTIA	06 MESES
Item	Descrição	Vf Orçamento		Revisão	Data emissão	Sub Total						
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
TOTAL GERAL										R\$	-	
CONDIÇÃO DE PAGAMENTO PARA REFERÊNCIA FISCAL												

Repare que a **responsabilidade pela montagem de câmaras frigoríficas está a cargo da ELETROFRIO**, no modelo de contrato apresentado!!

DOCUMENTO VALIDADO

As cláusulas que tratam do objeto comercial e demais estipulações inerentes a ele contém as seguintes redações:

<p>CLAUSULA PRIMEIRA – OBJETO 1.1. O COMPRADOR decidiu comprar e a ELETROFRIO aceitou vender, os produtos e serviços discriminados no pedido/Contrato de venda número / 23 pelo preço e nas condições de pagamento estabelecidas no mesmo.”</p>
<p>3.6. Os equipamentos adquiridos e os serviços contratados serão executados conforme datas previstas no pedido, sendo que o atraso em obra civil (ex. base compressores, instalação hidráulica e elétrica, impermeabilização de piso...), responsabilidade do COMPRADOR, gerará consequentemente novos prazos a serem estipulados pela ELETROFRIO, respondendo o COMPRADOR por todos os danos e prejuízos causados devido ao atraso da referida obra civil. 3.7. Os serviços de montagem e instalação estão previstos para conclusão conforme pedido, sendo que eventuais despesas extraordinárias com diárias, deslocamentos e remunerações dos técnicos montadores decorrentes de atrasos da obra civil, alterações posteriores de layout e de equipamentos, serão de responsabilidade do COMPRADOR.</p>

Como se constata, o próprio modelo de contrato de fornecimento de expositores refrigerados, câmaras frigoríficas e sistemas de geração de frio alimentar prevê a prestação dos serviços de montagem e instalação dos equipamentos comercializados a cargo da ELETROFRIO, cujo preço desses serviços está incluso no preço total do contrato.

Tratando-se de “modelo de contrato”, a certeza quanto à inclusão dos serviços de montagem e instalação no preço total contratado deve ser apurado numa operação de compra e venda real”. (Destques no original)

“4.3.7.1 Contratos Comerciais firmados pela ELETROFRIO – casos reais

Assim, procedemos à análise de alguns contratos firmados pela ELETROFRIO e entregues em cumprimento de intimação contida no TIPF e no TIF 004.

1) Contrato nº 087/052-19 – Companhia ZAFFARI

Analisando o Contrato de Venda nº 087/052-19 (fls. 5387/5392), extraímos as seguintes cláusulas/estipulações:

[...]

<p>Pelo presente instrumento, de um lado como VENDEDOR, ELETROFRIO REFRIGERAÇÃO LTDA., pessoa jurídica inscrita sob CNPJ 76.498.179/0001/10, estabelecida na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua João Chede, núm. 1599, aqui designada ELETROFRIO e do outro lado, como COMPRADOR, COMPANHIA ZAFFARI COMÉRCIO E INDÚSTRIA, inscrição no CNPJ nº 093.015.006/0028-33, estabelecida na cidade de PORTO ALEGRE, estado do (a) RS, à AV. CAVALHADA, 3621, aqui designada COMPRADOR, ambas por seus respectivos representantes legais abaixo assinados, tem justo e contratado o seguinte:</p>
<p>CLAUSULA PRIMEIRA – OBJETO 1.1. O COMPRADOR decidiu comprar e a ELETROFRIO aceitou vender, os produtos e serviços discriminados no pedido/Contrato de venda número 087-052-19, pelo preço e nas condições de pagamento estabelecidas no mesmo.</p>
<p>3.4. Os serviços de montagem e instalação estão previstos para conclusão conforme pedido, sendo que eventuais despesas extraordinárias com diárias, deslocamentos e remunerações dos técnicos montadores decorrentes de atrasos da obra civil, alterações posteriores de lay-out e de equipamentos, serão de responsabilidade do COMPRADOR.</p>
<p>3.7. Os equipamentos adquiridos e os serviços contratados serão executados conforme datas previstas no pedido, sendo que o atraso em obra civil (ex. base compressores, instalação hidráulica e elétrica, impermeabilização de piso...), responsabilidade do COMPRADOR, gerará consequentemente novos prazos a serem estipulados pela ELETROFRIO, respondendo o COMPRADOR por todos os danos e prejuízos causados devido ao atraso da referida obra civil.</p>
<p>8.7. A ELETROFRIO não será responsabilizada por danos ou atrasos resultantes da falta de preparo adequado do local onde os produtos forem instalados, sejam eles de responsabilidade do Comprador ou de quaisquer dos seus contratados, ou pela não satisfação de quaisquer das exigências da ELETROFRIO ou das autoridades/regulamentos locais.</p>

Como se constata, os serviços de montagem e instalação dos equipamentos estão incluídos no Contrato de Venda nº 087-052-19 firmado entre a Fiscalizada e a Companhia ZAFFARI, inclusive previsto na primeira página dele:

ENTREGA							
Endereço	Cidade			UF	País		
Dados do Faturamento		Insc. Estadual	Frete	Descarga	Transp. vertical	Montagem Instalações/SMR	Montagem geminação
CNPJ			Eletrofrío	Eletrofrío	Eletrofrío	Eletrofrío	Eletrofrío
Transportadora	Contato Transp.			Fone Transp.			
Critério Eletrofrío							

Estas mesmas cláusulas contratuais estão inseridas nos demais contratos apresentados pela ELETROFRIO em cumprimento ao TIPF e ao TIF 004, ou seja, o contrato em análise (nº 087-052-19) não se trata de caso isolado". (Destques no original).

“Assim, encerrados os exames dos contratos firmados com a ZAFFARI e a FARTURA, e à vista de tudo o mais que foi visto, restaram demonstrados e comprovados que os contratos apresentados como sendo firmados pela SMR SERVICE serviram apenas para dar aparência de normalidade às Notas Fiscais emitidas (juntadas às fls. 4877/4993) e as respectivas escriturações comercial e fiscal¹⁰⁵, demonstrando e comprovando que é a ELETROFRIO quem executa as atividades de instalação e montagem dos equipamentos de refrigeração, define os valores dos supostos serviços de instalação e montagem cujas receitas foram afastadas ilicitamente para a estrutura do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE para propiciar melhor rentabilidade para o Grupo J. Paulatti Empreendimentos, **pagando menos tributo**¹⁰⁶ .

Portanto, tendo por base os documentos produzidos pela SMR SERVICE em resposta à intimação do TIF 001, relativamente aos contratos firmados que justificassem os lançamentos contábeis escriturados na rubrica contábil “3.1.1.1.14.001 - VENDAS DE SERVIÇOS – MATRIZ” do CNPJ Nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE, ficou demonstrado e comprovado que os ditos serviços de **instalação e montagem** de equipamentos de refrigeração **se referem à contratação feita entre a ELETROFRIO e a Empresa tomadora desses**, invalidando a declaração apresentada na Contraposição de que a SMR SERVICE firmou contratos de prestação de serviços e que, portanto, à vista de todas as anomalias vistas neste Tópico 4 e para os fins da respectiva Infração, os contratos são simulados”. (Destques no original)

67. Como se vê, a Fiscalização demonstrou que os contratos da SMR, de fato, não refletem a realidade econômica das operações, consistindo em *“instrumentos simulados, destinados a conferir aparência de regularidade a um arranjo que, de fato, corresponde a atividades desempenhadas pela ELETROFRIO”*.

(c) Discrepância de preços e inexistência de lógica econômica própria

68. Outro dado relevante decorre da comparação entre:

- os valores pagos pela ELETROFRIO a empresas terceirizadas para prestação de serviços de instalação e montagem; e
- os valores atribuídos, em contratos, à SMR pelos mesmos tipos de serviços.

69. Restou demonstrado que o custo médio dos serviços de instalação e montagem contratados com terceiros seria em torno de 6,53% do valor dos equipamentos vendidos, ao passo que os valores lançados como supostos serviços prestados pela SMR seriam, em média, cerca de 41% do valor dos equipamentos, chegando, em alguns casos, a equivaler a 100% do valor dos bens. É de ver-se:

“Como pode ser constatado, o **preço médio** pago às empresas terceirizadas pelos diversos serviços que originam a montagem e instalação dos **equipamentos corresponde a 6,53% do preço dos equipamentos vendidos**. Dos 24 contratos analisados, em apenas 6 deles o percentual fica acima de 10% e atinge, no máximo, 15,76% do preço do equipamento vendidos, conforme o contrato entregue.

Por outro lado, quando comparamos os valores dos supostos serviços prestados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE, constantes nos supostos contratos¹¹², com os preços dos respectivos equipamentos vendidos pela ELETROFRIO¹¹³, apuramos uma discrepância muito grande em relação aos serviços contratados das empresas terceirizadas¹¹⁴. A diferença é gritante, descomunal, colossal. O **valor médio** dos supostos serviços prestados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE equivale a **41%** do montante dos equipamentos vendidos. Há vários casos, inclusive conforme apurado no subtópico anterior, em que o valor dos supostos serviços corresponder a 100% do preço dos equipamentos vendidos pela ELETROFRIO.

Ressalte-se que a distância entre o município de Curitiba/PR¹¹⁵ e o do adquirente não justifica, de forma alguma, a variação dos valores dos serviços. O Contrato firmado pela ELETROFRIO com a **terceirizada** MARTHAIR INSTALAÇÃO DE AR CONDICIONADO E REFRIGERAÇÃO EIRELI se refere à instalação e montagem de equipamentos no município de São Paulo/SP, conforme consta no Contrato nº 062-007-18 firmado com CRESCO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA. O **preço dos serviços correspondeu a 6,33% do preço dos equipamentos vendidos. Já o preço dos supostos serviços prestados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE** para a instalação e montagem de equipamentos no mesmo município (São Paulo/SP), correspondeu a **43%** do preço dos equipamentos comercializados pela ELETROFRIO (contrato nº 223-054-21) e **55%**, no caso do contrato 062-006-21!

Dessa forma, os fatos apurados comprovam a artificialidade dos preços dos serviços constantes nos fictícios contratos ditos como firmados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE, bem como alicerçam, ainda mais, a simulação desses contratos, pois seria inadmissível o adquirente dos equipamentos vendidos pela ELETROFRIO contratar o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE para montá-los e instalá-los se o **preço desses serviços em média é mais de 6 vezes o valor cobrado pela concorrência!**

Ora, somente a busca da maior rentabilidade possível para o Grupo J. Paulatti Empreendimentos, por meio da ilícita economia tributária, justifica os fatos aqui apurados em relação ao CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE.

Portanto, quando a própria ELETROFRIO presta os serviços de instalação e montagem, está demonstrado que desvia parte da receita da venda para o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE a fim de submetê-la à tributação pelo Lucro Presumido e regime cumulativo para o PIS/COFINS, obtendo, assim, **ilícita economia tributária**, face aos fatos apurados, demonstrados e comprovados”. (Destques no original)

70. Tal discrepância afasta a hipótese de contratação em condições normais de mercado e reforça a conclusão da Fiscalização de que, os montantes faturados pela SMR não resultam de uma atividade empresarial efetiva, mas sim da reclassificação artificial de parcela do preço global ajustado com a ELETROFRIO, com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente.

71. A expressiva divergência entre os preços praticados pelas empresas em suas operações reforça o entendimento de que não houve propósito comercial nas transações realizadas, mas apenas a intenção de obter economia tributária. A Fiscalização também demonstrou todo o fluxo documental que embasou tais operações, apresentando inclusive alguns eventos exemplificativos que evidenciariam o subfaturamento.

72. Não há dúvida de que o grupo J. PAULATTI EMPREENDIMIENTOS possui liberdade para estruturar suas atividades operacionais de modo a otimizar seus negócios, seja pela especialização das empresas do grupo ou pela organização interna que considerar mais eficiente — liberdade essa jamais contestada pela Autoridade Tributária.

73. Contudo, tal liberdade não é absoluta. O seu exercício deve estar fundamentado em razões econômicas efetivas e **comprováveis no mundo fático**, de modo a demonstrar a **existência de propósito comercial**. Se a Fiscalização constatou que a finalidade exclusiva das operações entre as empresas foi a redução da carga tributária, é legítimo o procedimento fiscal adotado para neutralizar os efeitos dessas operações consideradas abusivas e destituídas de propósito comercial.

74. A doutrina nos ensina que o abuso no Direito Tributário depende da existência de uma destas figuras existentes no Código Tributário Nacional: dolo, fraude ou simulação:

“[...] É preciso que haja algum tipo de mentira ou omissão dolosa no comportamento do contribuinte para que isso seja configurado: ou há uma incongruência entre aquilo que é declarado e aquilo que é efetivamente feito, ou se utilizam meios fraudulentos para enganar, modificar, alterar as condições do fato gerador já praticado. O dolo, por conseguinte, aparece com uma figura que adjetiva o comportamento do contribuinte, para demonstrar que sua conduta não é ocasional ou fortuita, mas, sim, deliberada. A conduta abusiva depende da comunicação de dados falsos para a autoridade fiscal ou da falta dolosa dessa comunicação. Quando o contribuinte cria uma situação artificial, no sentido de sem correspondência com a verdade – como, por exemplo, quando declara que fez uma cirurgia que não fez, apenas com a finalidade de criar uma dedução em seu Imposto de Renda da Pessoa Física -, evidente que há simulação, passível de punição. Além disso, há fraude quando ele não apresenta as declarações devidas, evitando que a autoridade fiscal tome conhecimento do tributo devido” (LEÃO,

Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos**. 3ª ed., rev. atual. ampl. – São Paulo: Editora JusPodivm. 2025, p. 237).

75. No caso em análise, ficou evidenciado que a ELETROFRIO negociava “produto + instalação/montagem” por um valor total e, depois, artificialmente dividia o preço total em: contrato da ELETROFRIO (equipamentos) e contrato da SMR (instalação/montagem). Em diligência aos compradores ZAFFARI e FARTURA, esses declararam que negociaram toda a operação apenas com a ELETROFRIO, de modo a concluir que, os contratos da SMR serviram somente para dar aparência formal à simulação.

76. Também restou demonstrado que a ELETROFRIO pagava a empresas terceirizadas 6,53% em média para instalar/montar os equipamentos. Já a SMR cobrava 41% em média, chegando a 100% do valor do equipamento em alguns casos. Ora, preços exorbitantes e inconsistentes demonstram que “não há mercado real” para os “serviços” da SMR. De modo a concluir que, os valores atribuídos à SMR eram artificiais, apenas para transferir lucro para regime tributário mais favorável. Na prática, a SMR não exerce qualquer atividade capaz de justificar uma motivação econômica autêntica para as transações entre as empresas, além da já mencionada economia tributária.

77. Em sua defesa, a Recorrente também não conseguiu demonstrar a existência de causa econômica que amparasse tais operações, não afastando, portanto, a conclusão de que o único propósito era a economia tributária.

78. Dessa forma, uma vez comprovado que a atuação intermediadora da SRM ocorreu exclusivamente no plano formal, resta configurada a simulação, pois a operação real corresponde à venda (produto + instalação/montagem) realizada diretamente pela ELETROFRIO. A única consequência real foi **desviar receita da ELETROFRIO para uma empresa no lucro presumido, gerando redução indevida de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.**

79. Nesse sentido, é a orientação deste Conselho:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 COFINS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO Comprovado nos autos, por meio do conjunto probatório trazido pela fiscalização, que a realidade fática observada é diferente da jurídica, deve-se concluir que as operações realizadas entre as empresas interdependentes não tiveram propósito negocial e visaram unicamente uma redução substancial no pagamento das contribuições sociais incidentes na sistemática monofásica, caracterizando-se como um planejamento tributário ilícito [...]”. (Processo nº 16095.720151/2015-09. Acórdão nº 3402004.374, 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Diego Diniz Ribeiro e Redator Designado Cons. Pedro Sousa Bispo, j. em 30.08.2017)

(d) Ausência de estrutura, patrimônio e autonomia empresarial

80. A análise da contabilidade da SMR revela patrimônio composto, essencialmente, por caixa e valores a receber, sem registro de máquinas, ferramentas, equipamentos, mobiliário ou outros bens mínimos necessários ao desempenho de atividades de instalação e montagem em escala nacional.

81. Constatou-se, ainda, que:

- a sala locada (37 m²), além de não servir, na prática, como sede administrativa ou operacional, encontrava-se, em períodos relevantes, sem sinais de atividade empresarial;
- despesas inerentes à execução dos serviços e à própria gestão das operações eram suportadas e registradas pela ELETROFRIO, sem qualquer rateio formalizado ou contraprestação adequada;
- funções de direção, administração, negociação comercial e controle operacional são exercidas, de fato, por administradores, diretores, funcionários e sistemas da ELETROFRIO, sem autonomia decisória ou econômica atribuída à SMR.

82. Esse quadro evidencia ausência de substância econômica própria da SMR, que não assume riscos empresariais, não dispõe de meios materiais adequados à exploração do objeto social e não age com vontade negocial distinta da ELETROFRIO. Trata-se, em termos práticos, de centro formal de registro de receitas, sem autonomia patrimonial, administrativa ou operacional.

(e) Falta de propósito negocial e configuração de planejamento tributário abusivo

83. À luz dos fatos apurados, não se identifica qualquer propósito negocial legítimo que justifique a constituição e a utilização da SMR, para além da redução da carga tributária.

84. Não houve mudança real:

- no processo produtivo;
- na forma de prestação dos serviços de instalação e montagem;
- na estrutura física e de pessoal efetivamente utilizada;
- nos riscos empresariais assumidos.

85. A única alteração substancialmente verificada foi a transferência de parte relevante da receita – justamente a mais lucrativa – para uma sociedade submetida ao lucro presumido e ao regime cumulativo de PIS/COFINS, mantendo-se na ELETROFRIO a quase totalidade dos custos e despesas relacionados às mesmas atividades.

86. A esse respeito transcrevo os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“No presente caso constatamos que o surgimento do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE teve por objetivo a maximização da rentabilidade do Grupo J. Paulatti Ltda e, como apurado neste procedimento fiscal, por intermédio da ilícita

economia tributária, pois, de fato, a estrutura fictícia montada não se prestou para outra coisa que não a economia tributária, pois:

- Aprimoração do processo de planejamento e montagem dos seus produtos: não houve nenhuma mudança no processo produtivo da ELETROFRIO e na entrega dos equipamentos montados/instalados, a não ser formalmente. Os equipamentos de refrigeração continuaram sendo planejados e projetados nas mesmas instalações da ELETROFRIO existentes antes da criação do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE utilizando os mesmos meios necessários para tal, pois não há qualquer estrutura instalada no endereço do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 para tal fim, conforme comprovado neste procedimento fiscal. Se novas instalações foram necessárias, é na ELETROFRIO que foram construídas, no CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE já vimos que não há. A montagem dos equipamentos de refrigeração, quando não efetuada por empresas terceirizadas, continuou sendo executada pela ELETROFRIO como antes, pois a estrutura criada para respaldar o surgimento formal do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE destinou-se apenas a receber correspondência (uma sala-postal) e propiciar a economia tributária de ISS, já que os custos e despesas relacionados à execução dos projetos técnicos e à instalação/montagem dos equipamentos continuaram sob a responsabilidade da ELETROFRIO, com a total confusão patrimonial apurada;

- Definitivamente, a estrutura criada para o surgimento formal do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE não se adequa aos objetivos propostos na Ata de Reunião dos Diretores da J. Paulatti Ltda:

[...]

- Estipulação do preço dos serviços prestados: os valores constantes nos supostos Contratos de Prestação de Serviços que teriam sido firmados pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE foram negociados e estipulados pela ELETROFRIO como apurado. Além do mais, não têm qualquer relação com o preço dos serviços quando executados com empresas terceirizadas, como também constatado, demonstrando que a estrutura formal criada não teve a intenção de competir no mercado de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração, pois, senão, não cobraria preços desses serviços muito superiores aos seus concorrentes. Estes fatos comprovam que a criação do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 SMR SERVICE teve como intenção, apenas, o desvio de parte da receita da ELETROFRIO para uma estrutura que tivesse uma carga tributária menos onerosa, inclusive utilizando, como fictícia sede, uma sala-postal vazia localizada num município (Fazenda Rio Grande/PR) que tributa o ISS com alíquota 60% menor que a do município de Curitiba/PR, sede da ELETROFRIO. Conforme está demonstrado no tópico Da Ilícita Economia Tributária, a lucratividade obtida pelo CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE (optante pelo lucro presumido) é muito superior em termos percentuais ao da FISCALIZADA. Ou seja, apesar de a FISCALIZADA possuir receita líquida de cerca de dez vezes a receita líquida do

CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, o seu lucro em termos percentuais é muito inferior, demonstrando que as atividades de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração, tributado pelo regime menos oneroso do lucro presumido e regime cumulativo para as contribuições do PIS/COFINS, ficou com a maior parcela de lucro da atividade como um todo. Dessa forma, é incompatível com o propósito de diminuição dos custos marginais (pois isso otimizaria a rentabilidade operacional das Controladas do Grupo J. Paulatti)¹¹⁹ a criação de uma estrutura que concentre a maior parcela de lucro da atividade como um todo. Contrariando a lógica empresarial, o serviço de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração ficou com a maior parcela de lucro da atividade como um todo. Afinal, qual o sentido de transferir o ganho da atividade para outra empresa? Enfim, não há nenhum sentido lógico e econômico para a empresa ELETROFRIO transferir a parte mais lucrativa de sua atividade para outra empresa, senão a fuga de pagamento dos tributos devidos sobre o lucro, em benefício do Grupo J. Paulatti. Ocorre, então, que a “terceirização” realizada pela fiscalizada ELETROFRIO para o CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE não lhe conferiu nenhuma vantagem, evidenciando a falta de propósito negocial na constituição do CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE. O único propósito buscado e obtido com o planejamento tributário abusivo foi deixar de tributar parte substancial do lucro pelo regime do Lucro Real e submetê-lo ao lucro presumido¹²⁰ e , adicionalmente, a ELETROFRIO permanecendo com a quase totalidade dos custos e despesas relacionados às supostas atividades desempenhadas pelo CNPJ 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE o que lhe rendera menores valores de IRPJ/CSLL devidos sob a forma de tributação do Lucro Real”.

87. Diante disso, entendo correta a conclusão alcançada tanto pela Fiscalização quanto pela decisão recorrida, no sentido de que a SMR ELETRO SERVICE configura instrumento formal de planejamento tributário abusivo, baseado em simulação de contratos e em empresa de fachada, com nítida dissociação entre forma jurídica e realidade econômica.

88. Por fim, a Recorrente reitera a alegação de que *“em que pese tenham sido deduzidos os valores recolhidos pela SMR na sistemática de apuração do lucro presumido, não foram computadas as adições de custos e despesas, e tampouco as deduções autorizadas pela legislação tributária”*.

89. No entanto, a decisão recorrida esclareceu que essa alegação não procede, visto que a autuação não se baseou em nenhuma glosa de despesas, de modo que o argumento carece de fundamento. Além disso, a SMR SERVICE optou pela tributação com base no lucro presumido e **não apresentou qualquer prova da existência dessas despesas**. É de ver-se:

“Em mais um argumento tortuoso, a interessada afirma que “diversas despesas não foram consideradas na apuração dos tributos” e que no “Relatório Fiscal apresentado não se tem qualquer esclarecimento que seja sobre esse fato”, o que lhe tolheria o exercício do “contraditório e da ampla defesa”. Ora, trata-se, mais

uma vez, de pura retórica: os Autores do feito não basearam sua autuação em qualquer glosa de despesa e, portanto, esta alegação é despida de significado.

Ademais, SMR Service prestou declaração pelo lucro presumido; logo, não há falar em dedução de custos e despesas, principalmente em se considerando que a impugnante não demonstrou sequer a existência de quaisquer despesas desta ordem”.

“Sob o título “3.2.5) DA INCORRETA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS”, a interessada alega que “a apuração dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foi procedida de forma incorreta”, porque “não foram computadas as adições de custos e despesas, e tampouco as deduções autorizadas pela legislação tributária”. Quanto a isto, cumpre recordar que, segundo os Autores do feito, não havia “despesas registradas na escrituração do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 – SMR SERVICE” e, portanto, nada haveria a computar ou deduzir, como pretende a impugnante.

Sob o título “DA DEDUTIBILIDADE DO PAT EM RELAÇÃO AOS FUNCIONÁRIOS DA SMR”, a interessada considera “ilegal a apuração pela fiscalização do IRPJ devido pela impugnante” justamente porque os Autores do feito haveriam seguido o “regramento estabelecido pelo art. 581 do RIR, atualmente mantido pelo art. 641 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR 2018)”, uma contradição em termos e que não merece guarida.

No que tange ao “abatimento dos insumos na apuração do PIS e da COFINS”, novamente se lembre que, segundo os Autores do feito, não havia “despesas registradas na escrituração do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 – SMR SERVICE” e, portanto, nada foi deduzido. A seu turno, o aluguel da multicitada saleta igualmente não foi computado no *quantum debeat* das mencionadas Contribuições porque, como é óbvio, aquele imóvel nunca foi usado para outros fins que não burlar o Fisco da União. Logo, não há aceitar este argumento”.

90. Assim, ante a ausência de comprovação da existência de quaisquer despesas, não há que se falar em “ilegalidade das autuações”.

IV.1 – Análise das Alegações Acerca da Necessária Exclusão do ISS do PIS e da COFINS

91. No ponto, pugna a Recorrente pela exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

92. A decisão recorrida esclareceu que, “carece de supedâneo legal e, portanto, não pode ser admitido”.

93. Nesse sentido, é a orientação deste Conselho:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2012

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. EXCLUSÃO DO ISS SOBRE VENDAS DEVIDO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE.

A parcela relativa ao ISS, devida sobre operações de venda de serviços, na condição de contribuinte, não deve ser excluída da base de cálculo da Cofins, por falta de previsão legal.

STF. DECISÃO COM EFEITOS VINCULANTES. DISTINÇÃO ENTRE OS TEMAS 69 E 118.

Inexiste previsão que determine a aplicabilidade, por extensão, da tese firmada no Tema 69 STF (O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS) à matéria objeto do Tema 118 STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), ainda não julgada. (Processo nº 13896.901742/2017-15. Acórdão nº 9303-015.350 - CSRF/3ª TURMA. Sessão de 12 de junho de 2024. Relatora Tatiana Josefovicz Belisário, g.n.)

94. Portanto, sem reparos a decisão recorrida.

IV.2 – Análise das Alegações sobre a Impossibilidade de Manutenção da Multa e da Ausência dos Requisitos para a sua Aplicação

95. Em relação às alegações de mérito acerca da aplicação da multa, a Recorrente reitera, em resumo, as seguintes questões:

- (i) A multa de 100% foi aplicada sem comprovação de dolo, fraude ou conluio, requisitos indispensáveis previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.
- (ii) O modelo societário da empresa é legítimo e não há prova de má-fé. Assim, a penalidade carece de fundamento e deve ser afastada.
- (iii) A multa de 100% sobre o tributo é desproporcional e tem caráter confiscatório, violando os artigos 5º, XXII, e 150, IV, da Constituição Federal, por comprometer a continuidade das atividades da empresa.

96. No entanto, o Termo de Verificação Fiscal descreve uma situação distinta:

“4.9 – Da Multa de Ofício Qualificada

Relativamente às infrações tributárias relatadas neste Tópico e lançadas nos Autos de Infração, sujeitas a multas proporcionais, foram aplicadas multas de ofício qualificadas no percentual de 100% (cem por cento), conforme previsão contida no inciso I e § 1º inciso VI, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007 e Lei nº 14.689/2023, abaixo reproduzido:

LEI Nº 9.430/96

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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)

Está apurado que a fiscalizada ELETROFRIO, por meio de seu administrador (Sr José Antônio Paulatti), agiu dolosamente, modificando uma das características essenciais da obrigação tributária (a base de cálculo), de modo a reduzir o montante do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS devidos, através de operações simuladas de prestação de serviços pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE. Ou seja, arquitetou um planejamento tributário abusivo desviando parte de seus resultados para um regime de tributação menos oneroso lesando ilicitamente a fazenda pública.

Assim, incorreu em fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/2064).

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

Além disso, o Código Civil (Lei nº 10.406/2002), em seu art. 167, trata do negócio jurídico simulado:

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.

Acerca da simulação, leciona Carlos Roberto Gonçalves:

“Simular significa fingir, enganar. Negócio simulado, assim, é o que tem aparência contrária à realidade. A simulação é produto de um conluio entre os contratantes, visando obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir. Não é vício do consentimento, pois não atinge a vontade em sua formação. É uma desconformidade consciente da declaração, realizada de comum acordo com a pessoa a quem se destina, com o objetivo de enganar terceiros ou fraudar a lei. Trata-se, em realidade, de vício social. A causa simulandi tem as mais diversas procedências e finalidades. Ora visa a burlar a lei, especialmente a de ordem pública, ora a fraudar o Fisco, ora a prejudicar credores, ora até guardar em reserva determinado negócio.”

A definição legal de fraude fiscal pressupõe a existência de determinados requisitos, dentre os quais podemos destacar:

1º - Conduta ativa ou omissiva;

2º - Praticada de maneira dolosa;

3º - Que impeça ou retarde, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, ou que exclua ou modifique suas características essenciais; e

4º - Que reduza o imposto devido ou evite ou difira seu pagamento.

No presente caso, a conduta ativa que se enquadra no 1º requisito foi simular a venda dos serviços de instalação e montagem dos equipamentos de refrigeração comercializados pela ELETROFRIO por intermédio do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE que, como apurado, inexistia no endereço informado no Contrato Social e cadastro fiscais; o endereço informado corresponde a um contrato de aluguel simulado pois no mesmo local encontrava-se outra empresa instalada; apresentou total confusão patrimonial; possui mesmos administradores, diretores, contador e objeto comercial; simulou contratos de prestação de serviços de instalação e montagem dos equipamentos vendidos; não possui autonomia administrativa, de recursos humanos, técnica, operacional e comercial, cujos controles são todos exercidos pela ELETROFRIO, além de outras anomalias vistas neste tópico 4, e com isso reduziu a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS dissuadindo parte dos lucros para o regime menos oneroso do lucro presumido e parte do faturamento para o regime cumulativo das contribuições sociais aludidas.

A palavra Dolo (2º requisito) tem sua origem no latim “dolus” que significa artifício, engano, esperteza, tendo sido empregada, pela Lei nº 4.502/64, em seu art. 72, como qualificativo da conduta ativa ou omissiva. Desse modo, em sentido amplo, conduta dolosa é conduta que se utiliza de artifício, engano ou esperteza, sendo tais atributos utilizados, invariavelmente, com o intuito de enganar alguém.

Na presente fiscalização verificou-se que as operações registradas na escrituração comercial do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE foram negócios jurídicos simulados que tiveram como objetivo criar artifícios que pudessem

reduzir a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS em detrimento do Erário.

O dolo civil é um dos defeitos do negócio jurídico e causa de sua anulabilidade (Código Civil, Lei nº 10.406/02, art. 145).

As supostas operações de venda registradas na escrituração comercial do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, ao passo que a quase totalidade dos custos e despesas a elas relacionadas permaneceram na contabilidade da FISCALIZADA (que é obrigada a tributação do Lucro sob a regime de Lucro Real), se amoldam perfeitamente à busca da melhor rentabilidade possível para o Grupo J. Paulatti conforme definido na Ata de Reunião dos Administradores desta, acarretando, por consequência, a redução da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS na apuração desses tributos (3º requisito), modificando, desse modo, uma das características essenciais da regra matriz tributária.

O 4º requisito, redução do imposto/contribuição, foi alcançado pela aplicação da alíquota do tributo sobre uma base de cálculo reduzida. Também houve redução das contribuições devidas para o PIS e a COFINS com a aplicação de alíquotas menores (0,65% e 3,0%, ao invés de 1,65% e 7,6%).

Em suma, as evidências relatadas e analisadas neste TVF, que culminaram com a descaracterização das supostas as operações de venda registradas na escrituração comercial do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, impõe, tendo em vista o caráter vinculado da atividade fiscal, a aplicação de multa qualificada de 100% sobre as infrações tributárias apuradas.

Aliás, esse é o entendimento do CARF, conforme Acórdão nº 105-16.456 de 23/05/2007 da Quinta Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, reproduzido abaixo: [...]”. (Destaques no original)

97. Nesse sentido, faz-se necessário trazer à colação as lições da doutrina a respeito do tema:

“[...] Simular, nesse sentido, teria relação com fazer algo que tem uma aparência, que se parece com aquilo que aparece, mas, na verdade (no plano empírico dos fatos), é outra coisa. A simulação caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe: a simulação exprime ato jurídico inexistente, ilusório, ou que não corresponde à realidade. Simulação é mentira. E a mentira, nesse caso, envolve uma falsidade, mas exige algo mais: trata-se de uma falsidade deliberada, que não se produz por erro, mas por malícia. [...] Desse modo, quando aquilo que as partes declararam ter feito simplesmente não ocorreu, diz-se ter havido simulação: “simular é não fazer o que se declara fazer”. A acusação contra o contribuinte é que ele tenha criado uma “realidade artificial”, sem suporte em atos concretos, o que significa que ele inventa uma realidade inexistente”. (LEÃO, Martha Toribio. **O Direito Fundamental de Economizar Tributos**. 3ª ed., rev. atual. ampl. – São Paulo: Editora JusPodivm. 2025, p. 240/241)

98. *In casu*, restou demonstrado que as operações realizadas pela empresa Recorrente configuram verdadeira simulação, caracterizando-se pela criação de uma realidade artificial, desprovida de substância econômica, com o objetivo de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos devidos. As evidências constantes do Termo de Verificação Fiscal comprovam que as transações entre a ELETROFRIO e a SMR SERVICE foram arquitetadas com o intuito de fraudar a lei tributária, enquadrando-se perfeitamente na definição de fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/64.

99. Restou, igualmente, evidenciado o elemento subjetivo do dolo, uma vez que as condutas foram intencionais e direcionadas à obtenção de vantagem ilícita em prejuízo do Erário. A estrutura societária utilizada, a confusão patrimonial, a inexistência de autonomia operacional e a simulação contratual confirmam a ação deliberada de dissimular a realidade dos fatos geradores dos tributos.

100. Assim, estão plenamente atendidos os requisitos caracterizadores da fraude fiscal – conduta ativa ou omissiva, dolo, modificação das características essenciais do fato gerador e redução indevida do imposto devido –, o que impõe, de forma vinculada, a aplicação da multa de ofício qualificada (100%), nos termos do artigo 44, inciso I e §1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, combinado com os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

101. Ressalte-se que o caráter pedagógico e sancionatório da multa qualificada visa coibir práticas lesivas à Fazenda Pública, especialmente quando evidenciada a utilização de meios artificiosos para ocultar o fato gerador e diminuir o tributo devido. A jurisprudência, inclusive no âmbito do CARF, tem reconhecido a pertinência da penalidade em hipóteses idênticas, nas quais o contribuinte age de forma dolosa, fraudulenta ou simulada.

102. Diante desse contexto, não há que se falar em afastamento ou desqualificação da multa. Ao contrário, sua manutenção é medida que se impõe, em observância ao princípio da legalidade tributária e ao dever de repressão às condutas fraudulentas, razão pela qual deve ser mantida integralmente a multa qualificada de 100% sobre as infrações apuradas.

V – Análise das Alegações Relativas à Responsabilidade Tributária do Sócio

103. No ponto, verifica-se que o Recorrente reitera as mesmas alegações, tais quais formuladas na Impugnação, quais sejam:

- (i) A autuação fiscal é nula porque não foi emitido Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em nome do responsável solidário, o que fere o artigo 196 do CTN e o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972. Tal ausência torna o ato incompetente e sem validade jurídica.
- (ii) No mérito, não há base legal nem provas que justifiquem a imputação de responsabilidade solidária. O artigo 135, III, do CTN exige demonstração de excesso de poderes, infração à lei ou dolo, o que não ocorreu. Todos os

tributos foram regularmente recolhidos, inexistindo fraude, simulação ou conluio.

- (iii) Sem comprovação de ato doloso, nem procedimento prévio específico contra o responsável solidário, a autuação carece de motivação e suporte fático, devendo ser reconhecida como nula e indevida.

104. Com relação à alegação preliminar de suposta nulidade por ausência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), a decisão recorrida registrou que o tema se encontra sumulado:

“Entretanto, o Mandado De Procedimento Fiscal (MPF) foi instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização dentro da RFB, inexistindo nulidade do auto de infração no caso de eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência, o mesmo se aplicando ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), que o substituiu, a teor da Súmula Carf 171, vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10 de novembro de 2021. Logo, não há acolhida possível a este argumento”.

105. Assim, a presente alegação se soluciona com a aplicação da Súmula CARF nº 171, cuja redação segue reproduzida abaixo:

“**Súmula CARF nº 171.** Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

106. Rejeitada, portanto, a preliminar de nulidade do lançamento por suposta ausência do Mandado de Procedimento Fiscal (“MPF”).

107. No tocante ao mérito, verifica-se que a Autoridade Fiscal imputou responsabilidade solidária ao Sr. José Antônio Paulatti com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”), o qual dispõe:

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

[...]

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

108. Do referido dispositivo extrai-se que, para a responsabilização dos diretores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas, é necessário demonstrar a prática de atos “*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”.

109. Como se vê, não se trata de responsabilização imediata dos administradores da empresa inadimplente frente ao Fisco, somente por assumirem essa função, de modo que é imprescindível a demonstração dos atos pelos quais se evidenciou a conduta infracional.

110. Faz-se necessário, portanto, que o ato ilícito praticado concorra para o inadimplemento dos créditos tributários devidos por aquele que realizou o fato jurídico-tributário.

111. Além do inadimplemento, faz-se necessária a configuração do comportamento do terceiro que enseje a existência de um passivo tributário que, por força normativa, passa ao espectro de sua responsabilidade.

112. Necessariamente, aqui, os terceiros necessitam apresentar poder de gerência ou de administração da sociedade que representam, uma vez que o fato ensejador da responsabilidade é o **ato ilícito praticado por parte daquele que tem poder de mando na pessoa jurídica que representa**. Nesse sentido é o entendimento pacificado há bastante tempo pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), como se verifica no REsp n. 640.155/RJ:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PROVAS PRÉ-CONSTITUÍDAS SUFICIENTES. SÚMULA 7/STJ. SÓCIOS. RESPONSABILIDADE VINCULADA AO EXERCÍCIO DE GERÊNCIA OU ATO DE GESTÃO. LEI 8.620/93. PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. É cabível, em sede de execução fiscal, exceção de pré-executividade nos casos em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, bem assim quanto às questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que não seja necessária dilação probatória.

3. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem, analisando o contexto fático-probatório, concluiu que as provas constantes dos autos são suficientes para se verificar a ilegitimidade da parte para figurar no pólo passivo da execução fiscal. Assim, não cabe a esta Corte Superior, em função da Súmula 7/STJ, avaliar se as provas pré-constituídas são suficientes ou não para afastar a referida legitimidade.

4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser **responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador**. Precedentes.

5. A Primeira Seção desta Corte de Justiça, no julgamento do REsp 717.717/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos com a Seguridade Social (Lei 8.620/93), "a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada" somente "existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN" (REsp 833.977/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 30.6.2006).

6. Recurso especial desprovido. (g.n.)

113. A mera condição de sócio, por exemplo, sem poder de administração, não enseja responsabilização do terceiro. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

114. Segundo Leandro Paulsen¹⁸:

“Somente os **‘diretores, gerentes ou representantes** de pessoas jurídicas de direito privado’ podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou gerência da sociedade, com **poder de gestão**. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo”. (Destques no original)

115. Salieta-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: **(i)** que o terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; **(ii)** que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto; e, além disso, **(iii)** que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da Autoridade Fiscal.

116. Feitas essas considerações, registre-se que no concreto, a Autoridade Fiscal entendeu por atribuir a responsabilidade tributária ao Sr. José Antônio Paulatti pela **prática consciente e deliberada de atos de gestão com infração à lei**, consistentes na **simulação de operações e manipulação contábil com finalidade exclusiva de reduzir ilicitamente a carga tributária da ELETROFRIO**, com reflexos diretos na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. É o que se constata a partir da leitura dos seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

“A lei desrespeitada não precisa ser tributária, bastando que as consequências do ato ilegal praticado tenham efeitos tributários. Como demonstramos neste TVF, a contribuinte ELETROFRIO incorreu em fraude fiscal, caracterizada:

[...]

2) pelo engendramento de um modelo fictício de prestação de serviços de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração, de modo simulado,

¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 255.

utilizando o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE (empresa inexistente de fato), com o único propósito de obter vantagens tributárias ilícitamente. Conduta perpetrada conscientemente com vistas a impedir parcialmente a ocorrência do fato gerador (diminuição do lucro tributado pelo regime do lucro real da ELETROFRIO dissuadindo parte dos resultados para o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE tributada pelo lucro presumido, bem como redução ilícita dos valores de PIS/COFINS indevidamente tributados sob o regime cumulativo) de modo a diminuir os montantes dos tributos devidos, restando caracterizada infração dolosa. Não obstante, o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos diretores, gerentes e representantes da ELETROFRIO.

No período fiscalizado, ano-calendário de 2019 a 2021, **JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI** – CPF [REDAZIDO], ocupava o cargo de **ADMINISTRADOR** da fiscalizada **ELETROFRIO**, do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - **SMR SERVICE** e da **J. Paulatti Empreendimentos Ltda**, conforme a 23ª e 24ª Alteração Contratual da ELETROFRIO, o Contrato Social e 1ª Alteração Contratual do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE e a tela do sistema CNPJ da RFB (fls. 5494) em relação à J. Paulatti.

No presente procedimento fiscal, embora o Sr. Leandro Roncoletta Paulatti tenha participado da Administração da ELETROFRIO até 11/2019, e do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE até 01/2020, concluiu-se que o Sr. **JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI** é quem deteve os poderes de gerência em todo o período fiscalizado, estando os atos imputados como infração de lei em sua órbita de conhecimento em todo processo de geração das ilícitas economias tributárias apuradas. Além disso, ele é o principal favorecido pela gigantesca distribuição de lucros verificada no período fiscalizado.

Os atos praticados com infração da lei (simulação contábil que fez surgir os FICTÍCIOS CRÉDITOS FISCAIS nomeados como redução da base de cálculo do ICMS advindo do Convênio ICMS 52/91 e o modelo fictício de prestação de serviços de instalação e montagem de equipamentos de refrigeração utilizando o CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE (empresa inexistente de fato)) acarretaram a diminuição ilícita dos tributos devidos, o que atrai, indubitavelmente, a aplicação do inciso III do art. 135 do CTN.

• **JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI** - [REDAZIDO]

ADMINISTRADOR da fiscalizada ELETROFRIO, do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE e da J. PAULATTI EMPREENDIMENTOS LTDA, é de fato quem representa todo o grupo J. Paulatti Empreendimentos.

[...]

As demonstrações financeiras da fiscalizada ELETROFRIO (fls. 51/74) e do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE (fls. 1881/1895) estão assinadas pelo

ADMINISTRADOR JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI146, o que demonstra que o mesmo detinha total conhecimento das operações simuladas.

[...]

Não nos esqueçamos que JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI presidiu a Reunião da J. Paulatti Empreendimentos Ltda de 31/10/2016 na qual foi determinada a constituição da estrutura nomeada de CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE:

[...]

Além do mais, a ELETROFRIO foi representada pelo sócio diretor na celebração do Contrato do qual se originaram os fictícios créditos fiscais nomeados de redução da base de cálculo do ICMS advindo do Convênio ICMS 52/91, juntados às fls. 565/568:

[...]

Embora o sócio diretor não esteja identificado no Contrato de Prestação de Serviços Jurídicos e Contábeis (datado de 11/11/2019), o Sr. José Antônio Paulatti reunia poderes para agir em nome da ELETROFRIO e representa-la isoladamente.

Dessa forma, restou demonstrado pelo Fisco a vinculação entre as condutas deste e o surgimento da obrigação tributária. Esta conduta, entretanto, para levar à responsabilização pessoal, deve ter ocorrido com infração de lei ou excesso de poderes. O excesso de poderes é evidente, pois não há no Contrato Social, nem poderia haver, qualquer cláusula permitindo o seu administrador realizar operações simuladas para alcançar uma redução no montante dos tributos devidos, muito menos a permissão para a criação de FICTÍCIOS CRÉDITOS FISCAIS por meio de simulação de valores recebidos de Subvenção Governamental. Aliás, o próprio Código Civil, em seu art. 1.011, já determina como deve ser a condução da sociedade pelos seus administradores, sendo esta já a primeira infração à lei cometida:

Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

As operações aqui descritas jamais poderiam ocorrer sem o conhecimento do ADMINISTRADOR, e mais, sem a sua atuação deliberada e consciente para atingir o resultado fraudulento. Com efeito, restou amplamente comprovado pela Fiscalização que as operações realizadas consistiram unicamente em uma simulação com o objetivo (presente, portanto, o dolo) de modificar uma característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o aspecto pessoal da norma tributária, substituindo as operações de prestação de serviços de instalação e montagem por operações supostamente realizadas pelo CNPJ nº 26.938.091/0001-02 - SMR SERVICE, as quais reduziram o montante dos tributos devidos sobre parte dos resultados que foram dissuadidos para o regime

presumido de tributação¹⁴⁷, além da criação de fictícios créditos fiscais, por meio de artimanha contábil que resulta em GANHO NULO (ZERO) no resultado contábil da empresa, simulando o recebimento de subvenção governamental, denominados de redução da base de cálculo do ICMS advindo do Convênio ICMS 52/91, que foram EXCLUÍDOS na apuração do Lucro Real e da BC da CSLL.

Como relatado neste TVF, com a devida comprovação material dos fatos, não há como negar o conhecimento por parte do Sr. JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI de que se levou a cabo operações abusivas com o intuito de reduzir tributos e por consequência beneficiar-se com a distribuição de lucros advindos da ilícita economia tributária auferida. Ficou claramente evidenciado a autoria e grau de responsabilidade dos atos praticados pelo administrador da FISCALIZADA, tendo em vista que, pela sua posição, demonstrara o interesse comum na redução indevida das obrigações tributárias da fiscalizada ELETROFRIO.

Nos termos do inciso III, art. 135 do CTN, imputa-se a responsabilidade tributária solidária, quanto aos créditos tributários constituídos nos autos de infração, a JOSÉ ANTÔNIO PAULATTI, ADMINISTRADOR da ELETROFRIO REFRIGERAÇÃO LTDA". (Destques no original)

117. Como se vê, os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal apontam:

- **Engendramento de estrutura artificial de prestação de serviços**, por meio do uso do CNPJ nº 26.938.091/0001-02 – SMR SERVICE, empresa inexistente de fato, com o objetivo de **dissimular receitas**, deslocar resultados da ELETROFRIO (tributada pelo lucro real) para pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido e, assim, **impedir ou reduzir a ocorrência do fato gerador dos tributos federais**, caracterizando fraude dolosa;
- **Atuação direta como administrador com plenos poderes de gestão**, detendo conhecimento integral das operações simuladas, assinando demonstrações financeiras, presidindo decisões societárias estratégicas e representando o grupo econômico, circunstâncias que evidenciam o **nexo causal entre sua conduta e a constituição dos créditos tributários**;
- **Excesso de poderes e violação do dever legal de diligência**, nos termos do artigo 1.011 do Código Civil, uma vez que inexistente — e não poderia existir — autorização contratual para a prática de simulações, criação de créditos fiscais fictícios ou manipulação contábil destinada à evasão tributária.

118. Dessa forma, restou caracterizado que os ilícitos fiscais não decorreram de mera irregularidade formal, mas de conduta dolosa do sócio administrador, praticada no exercício da gerência, com infração à lei e com benefício econômico direto, o que atrai, de forma inequívoca, a aplicação do 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, com a imputação de responsabilidade tributária pessoal e solidária pelos créditos constituídos.

119. Por essas razões, entendo que a responsabilidade atribuída ao sócio Sr. José Antônio Paulatti, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional deve ser mantida.

VI - Dispositivo

120. Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, entendo por conhecer do Recurso Voluntário apresentado, em peça única, pela contribuinte principal ELETROFRIO REFRIGERAÇÃO LTDA e pelo responsável Sr. José Antônio Paulatti.

121. E, após análise detida das alegações formuladas, entendo por adotar as seguintes providências:

- (i) Rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento por ausência de indicação do dispositivo legal infringido e por ausência do Mandado de Procedimento Fiscal;
- (ii) No mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que a SMR não se constitui, no plano fático, como ente empresarial autônomo, mas sim como estrutura meramente formal, utilizada para deslocar receitas e lucros decorrentes das atividades desempenhadas pela ELETROFRIO, gerando ilícita economia tributária, mantendo assim a multa qualificada.
- (iii) Em relação ao responsável Sr. José Antônio Paulatti, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a responsabilidade atribuída com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

122. É como voto.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin