



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

**Processo n°** 11030.001718/2010-62  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-001.139 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de abril de 2014  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** ONIZ DISTRIBUIDORA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não verificado que houve preterição do direito de defesa, descabe falar em nulidade do auto de infração. Válido o lançamento quando presentes os elementos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e alterações, e do art. 142 do CTN.

CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA. DESCONFORMIDADE COM OS FATOS. CONFUSÃO PATRIMONIAL. SIMULAÇÃO. PROVA. CARACTERIZAÇÃO. IRPJ. GLOSA DE DESPESAS.

Caracteriza simulação a constituição/operação de empresa, pelos mesmos sócios da autuada, em que ficou evidenciada a existência de desconformidade entre a realidade fática e os negócios celebrados, bem como a sucessão de erros contábeis, a existência de documentação fiscal inidônea e a confusão patrimonial existente entre essa empresa e a autuada.

O fato da constituição da pessoa jurídica ter sido formalmente praticada não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação a existência de atos jurídicos lícitos.

Justifica-se a glosa das despesas pela prestação de serviços originados de empresa que operava de forma contrária à lei.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO.

No lançamento de ofício formalizado em Auto de Infração, em que se comprovou a existência de simulação, o termo inicial do prazo decadencial começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

MULTA MAJORADA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA. PERCENTUAL DE 150%. APLICABILIDADE.

É cabível a aplicação da multa de ofício, no percentual de 150%, nos casos em que se evidencia a atitude deliberada no exercício de atividades empresariais de forma contrária à lei, caracterizada pela simulação e confusão patrimonial, o que acarretou na redução do valor dos tributos devidos.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que os ensejaram são os mesmos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do pedido de diligência, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento fiscal e de nulidade do acórdão de primeira instância, em considerar definitivamente julgadas as matérias não expressamente e em afastar a ocorrência da decadência em relação aos lançamentos do IRPJ e da CSLL. Acordam, pelo voto de qualidade, em afastar a ocorrência da decadência em relação aos lançamentos do PIS e da Cofins e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, que consideravam decaídos os lançamentos do PIS e da Cofins e, no mérito, davam provimento ao recurso. Os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Orlando José Gonçalves Bueno e Geraldo Valentim Neto apresentaram declaração de voto quanto ao item confusão patrimonial e simulação.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

## **Relatório**

Trata-se de examinar o lançamento fiscal para exigência do IRPJ e reflexos na CSLL, no PIS e na Cofins, relativo ao 4º trimestre de 2005, com multa de ofício, no percentual de 150% e juros de mora, com base na taxa Selic.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 30/09/

2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 04/02/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, As

sinado digitalmente em 23/10/2014 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 10/02/2

015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 10/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nos termos do Contrato Social e alterações, fls. 247 a 306, a empresa autuada, Oniz Distribuidora Ltda. foi fundada no ano de 1986, tem como atividade principal a distribuição de produtos alimentícios, cosméticos, de limpeza, medicamentos, atuando também no transporte rodoviário de cargas e apurou, no ano de 2005, o lucro tributável com base no lucro real trimestral.

Segundo a fiscalização, uma segunda empresa, CD Sul Logística Ltda., com os mesmos sócios da Oniz Distribuidora Ltda., foi constituída para assumir o desempenho das atividades de transporte rodoviário de cargas, antes desempenhada pela autuada.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 23 a 67, os sócios da autuada, José Luiz Turmina e Ieda Maria Bonafé Turmina, criaram em 2004, essa segunda empresa, tributada pelo lucro presumido, que prestou serviços em 2005 quase que exclusivamente à autuada, na proporção de 96,20% de suas receitas, tendo como único objetivo criar despesas fictícias para a interessada e distribuir lucros aos sócios comuns.

Após uma detalhada análise dos documentos e livros contábeis e fiscais das duas empresas, a fiscalização concluiu que a empresa CD Sul Logística Ltda faria parte de uma simulação, de modo que a sua constituição seria mera ficção face as seguintes constatações retratadas no relatório do Acórdão nº 10-44.300 da DRJ/Porto Alegre, de fls. 1801 a 1822, que, por bem descrever os fatos ocorridos, passo a transcrever, na parte que mais interessa, e também adotar:

“(…)

3 - O objeto social da CD Sul Logística Ltda é a prestação de serviços de transporte e logística, tendo como principal cliente a Oniz Distribuidora Ltda (96,20% das receitas no ano-calendário de 2005).

4- O entendimento do autuante foi de que a fundação da CD Logística foi uma simulação fraudulenta, não passando de uma ficção, sem propósito negocial algum, cujo real objetivo foi de gerar falsas despesas para reduzir a tributação da Oniz Distribuidora (apuração de prejuízos, conforme DIPJ 2005, fls. 82/91) e aumentar a distribuição de lucros isentos aos sócios por meio da pessoa jurídica gestada, conforme se extrai do expressivo número de evidências a seguir tratadas:

4.1- Mesmo quadro social, Ieda Maria Bonafé Turmina (integralização do capital - R\$ 80.000,00 em dinheiro) e José Luiz Turmina (integralização em dinheiro - R\$ 191.000,00 - 9,95% do capital subscrito), sendo que os registros contábeis apontam que até 31/12/2006 não havia sido integralizado o restante do capital social (R\$ 1.729.000,00). No entanto, até essa data os registros contábeis apontam a distribuição de lucros, em dinheiro, no montante de R\$ 7.939.200,00 (fls. 379, 452, 460, 629).

- Na declaração da pessoa física do ano-calendário de 2004 o Sr. José Luiz Turmina informa a existência da dívida, no valor de R\$ 1.920.000,00, descrita como capital a integralizar de 96% da participação na CD Logística Ltda. e que correspondem aos registros contábeis e contrato social da sociedade (fls357/361, 379 e 629). Em janeiro de 2005 foi integralizado o valor de R\$ 191.000,00, restando para a integralizar o valor de R\$ 1.729.000,00 (fls. 379). Na declaração da pessoa física do ano-calendário de 2005 não é informada tal dívida, entretanto os registros contábeis da CD Logística apontam que o valor foi integralizado (fls. 138).

- Consta o registro contábil da distribuição e pagamento, em dinheiro, dos lucros ao sócio no valor total de R\$ 4.396.800,00 (R\$ 1.248.000,00, pagos em 22/11/05 e R\$ 3.148.800,00, pagos em 31/12/05-fls. 390/391) e de R\$ 3.542,000,00, também em moeda corrente, em 2007 (fls. 452, 456/458). Somente em 2007, após o recebimento, em dinheiro, de R\$ 1.296.000,00, em 04/01, é registrada a integralização do restante do capital subscrito em 31/01/2004 (fls. 698/699).

4.2- Mesmo objeto social. Constam em ambos os contratos sociais como ramo de atividade a prestação de serviços de logísticas e transporte rodoviário de cargas (fls. 288, 357/358).

4.3- Mesmo endereço de funcionamento. Em todas as unidades de funcionamento, matriz e filiais, os estabelecimentos funcionam no mesmo endereço, variando apenas em relação aos blocos. A justificativa apresentada pelo contribuinte é que a CD Sul utiliza a estrutura da Oniz Distribuidora em Passo Fundo e Cachoeirinha em comodato e possui, em São José dos Pinhais (PR), depósito próprio, do qual sede parte à Oniz, também em comodato.

4.4- O Ativo Permanente da CD Sul Logística Ltda., no ano-calendário de 2005, era composto somente de veículos (20 caminhões) oriundos da Oniz Distribuidora Ltda., conforme informações extraídas dos livros fiscais das sociedades (fls. 147/150 e 379) e Detran/RS (fls. 522/557). A contabilidade da Oniz Distribuidora registra a venda a prazo (fls. 147/149, 158 e 707) enquanto a contabilidade da CD Sul Logística o registro foi de uma transação à vista (fls. 379), não havendo qualquer registro de dívidas a pagar dessa natureza, o que demonstra que não houve compra e venda de veículos, mas sim, a simulação da compra e venda dos mesmos.

4.5 – Imóveis. De acordo com os livros fiscais apresentados pela CD Sul, não há qualquer registro de propriedade de imóveis ou pagamento de locação no ano-calendário de 2005 (fls. 612/696), fato justificado pela utilização dos imóveis da Oniz Distribuidora em comodato (fls. 465/466).

- O contribuinte apresentou um “contrato particular de comodato de bens imóveis” (fls. 467/469), datado de 07/03/2005, o qual, embora não seja exigido, não há menção de registro, tampouco há reconhecimento das firmas signatárias, o que não permite afirmar que as assinaturas foram apostas na referida data ou, então, a posteriori, conforme a conveniência das partes.

- O referido contrato de comodato estipula a utilização de 50% (cinquenta por cento) da área de seus depósitos situados em Passo Fundo (...) e Cachoeirinha (Cláusula Primeira) e que as despesas com manutenção, segurança, água, energia elétrica e outras dos DEPÓSITOS serão rateados entre as PARTES (Cláusula Terceira). Entretanto, ao longo do ano de 2005, a CD Sul somente registrou receitas e nada de despesas básicas de água, energia elétrica e segurança, afora R\$ 35,50 de despesas com telefone (fls. 612//696). Tais despesas foram pagas pela Oniz Distribuidora (fls. 61/696).

4.6- Mão-de-Obra. Quando foi intimado a apresentar a relação de empregados registrados contratados no ano-calendário de 2005, a CD Sul Logística apresentou a relação de folhas 477 a 480, na qual consta a contratação de motoristas nos meses de janeiro e fevereiro de 2005, porém não há qualquer registro contábil de pagamento de salários ou encargos até 14/04/2005. Somente em 15/04/2005 há o registro de pagamento de adiantamento de salários relativo ao mês de abril/05 (fls. 379/382).

- Em 20/04/2005 a CD Sul emitiu a nota fiscal de serviços nº 01, na qual, segundo a discriminação de serviços, refere-se a serviços prestados no mês de março de 2005 em armazenagem e logística (fls. 401). De acordo com a relação de empregados apresentada não há funcionários contratados para a prestação dos serviços descritos.

- Embora tivesse a sua disposição vinte e três motoristas, somente em agosto/05 a CD Sul emitiu o primeiro conhecimento rodoviário de cargas.

- Na GFIP/FGTS apresentada pela CD Sul, referente ao mês 04/2005 (fls. 558/561), verifica-se que havia funcionários admitidos e que não foram informados na relação apresentada. Curiosamente, todos esses funcionários eram empregados da Oniz (GFIP/FGTS 03/2005, fls. 562/572) demitidos em 03/2005, alguns deles, inclusive, mantinham contratos simultâneos com as duas empresas (fls. 573/609).

- Vários empregados da Oniz tiveram suas verbas trabalhistas pagas pela CD Sul, conforme dados obtidos nos livros contábeis e constantes no Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS (fls. 382/389).

4.7 - Serviços prestados pela CD Sul Logística Ltda. As receitas declaradas pela CD Sul Logística Ltda no ano-calendário de 2005 provieram de três fontes: Ajinomoto Interamericana e Comércio Ltda., Bunge Alimentos S.A. e Oniz Distribuidora Ltda. (fls. 478/499).

- As receitas decorrentes do contrato com a Ajinomoto totalizaram R\$ 153.231,97 e com a Bunge Alimentos R\$ 133.095,30, enquanto que as receitas decorrentes do contrato com a Oniz Alimentos totalizaram R\$ 7.313.693,91, correspondente a 96,20% do total das receitas declaradas (fls. 401/412, 630/632).

- Os Conhecimentos de Transporte Rodoviários de Cargas - CTRC foram emitidos englobando todos os serviços prestados no mês, outros CTRC foram emitidos englobando os serviços prestados em vários meses, o que os torna inidôneos perante a legislação do ICMS (Convênio SINIEF 06/89 e alterações, e Decreto RS nº 37.699, de 1996). A referida legislação permite a dispensa da emissão do CTRC a cada prestação de serviços, desde que sejam atendidos certos requisitos, como o período de apuração do imposto. Nesse aspecto os CTRC foram emitidos extemporaneamente.

- Todos os pagamentos foram efetuados em moeda corrente nacional ou cheques de terceiros, conforme afirmação do impugnante (fls. 190), e não foram elaborados recibos de quitação, tendo como justificativa o não pagamento da CPMF. Interpelada a demonstrar quais pagamentos foram efetuados em moeda ou cheques, o contribuinte afirmou não possuir controles paralelos que possibilitassem a discriminação, somente os livros e documentos já entregues (fls. 312/313).

- Os livros contábeis registram os pagamentos em moeda corrente. Por sua vez, os documentos, que segundo o contribuinte serviriam de comprovantes da quitação, por vezes expressam que os valores foram pagos através de depósito em conta (fls. 151/157).

(...)

- Outro aspecto a ser considerado em relação aos pagamentos em moeda corrente é o volume físico das notas, o que tornaria prudente a contratação de transportadora de valores a um custo maior, é claro, do que a economia da CPMF. Talvez o transporte não se apresentasse tão necessário, uma vez que as pessoas

jurídicas dividem o mesmo espaço físico, porém, um bom sistema de segurança se faria necessário, já que envolve valores dignos de um estabelecimento bancário. Até mesmo o mais ingênuo contribuinte preferiria pagar em cheques, ou transferência bancária, para evitar não somente os problemas de segurança, mas principalmente para fins de prova frente à prestadora de serviços.

(...)

- As duas pessoas jurídicas pertencem aos mesmos sócios e com a mesma gestão, seria lógico que o desejo de economia de CPMF se aplicasse às duas sociedades, mas não é isso que se observa. Por exemplo: No dia 28/04/05 a Oniz Distribuidora contabiliza o pagamento da nota fiscal nº 01 em dinheiro, no valor de R\$ 462.046.61 (fls. 151/157), enquanto a CD Sul deposita tal valor no banco. No dia seguinte a CD Sul contabiliza a retirada de R\$ 220.000,00 de bancos para o depósito em caixa (fls. 383).

(...)

4.8 - Pagamento das contas. Mesmo com veículos e funcionários registrados, a CD Sul recorreu a serviços de descarga e fretes efetuados por terceiros. O mesmo expediente foi usado pela Oniz, que utilizou os mesmos prestadores de serviços. De acordo com a contabilidade da CD Sul, todos os valores foram pagos em moeda corrente, totalizando R\$ 230.923,58 para serviços e R\$ 743.280, 01 para fretes e carretos.

- Nos meses de abril, maio e junho foram contabilizados expressivos valores a título de despesas de fretes e carretos, combustíveis, manutenção de veículos, salários de motoristas e, no entanto, não há nenhum documento da CD Sul que ateste a realização de serviços de transporte nesse período.

- Observa-se que o somatório das despesas de manutenção, tributos e distribuição de lucros da CD Sul (R\$ 7.302.681,91) se assemelha ao valor das Receitas auferidas pela Oniz.

- A explicação para esses fatos é que quem paga as despesas da CD Sul Logística é a Oniz Distribuidora, pois as despesas são efetivamente dela. A CD Sul nada mais é do que a Oniz operando com o nome fantasia de CD Sul Logística Ltda.

5- Planejamento tributário. Segundo o autuante, os fatos acima demonstram que a CD Sul Logística Ltda. (lucro presumido) foi criada para gerar despesas para reduzir o resultado fiscal da Oniz Distribuidora Ltda. (lucro real) e para geração de créditos fraudulentos na apuração do PIS e da Cofins.

- Afirma o autuante que o planejamento tributário não pode ser efetuado por meios abusivos ou gerarem situações simuladas ou puramente artificiais. Nesse aspecto, o planejamento tributário deve se alinhar à tendência mundial de combate, com vigor, não só a sonegação, mas também os negócios jurídicos artificiosos, fraudulentos, simulados ou desprovidos de quaisquer propósitos econômicos ou negociais, que colaboram com a ausência de sentido ou de justiça no sistema tributário.

- Com base na doutrina de Marco Aurélio Greco, afirma que o direito ao planejamento tributário elisivo não pode ser absoluto, ou seja, há de se haver uma conformação entre a existência do direito e o modo que se deu seu exercício. No caso do contribuinte, admite a existência do direito de utilizar a dedução das despesas de fretes, porém, entende que o que não se deve admitir é a dedução de

despesas prestadas por pessoa jurídica inexistente de fato, criada com a estrita finalidade de fraudar o fisco e de usufruir benefícios para se submeter a uma carga tributária menor.

6- Conclusão. Conclui o autuante afirmando que a CD Sul Logística Ltda., embora tenha personalidade jurídica, não existe de fato. Que é uma fantasia criada pelos sócios da Oniz Distribuidora Ltda. com o único intuito de evadir tributos, evasão que representou, no ano-calendário de 2005, R\$ 2.644.920,96. Assim, não pode ser admitida a utilização de despesas criadas para reduzir o resultado fiscal de outrem, pela simples razão da inexistência de tais despesas, corroborada pela não comprovação de seu pagamento.

- Afirma que não se trata de desconstituir o ato jurídico de criação da pessoa jurídica CD Sul Logística Ltda., mas sim, trata-se de desconconsideração dos efeitos tributários dos negócios efetuados entre essa empresa e a sua criadora, a Oniz Distribuidora Ltda.

7- Crédito tributário apurado. Como a CD Sul foi considerada inexistente de fato e que os atos praticados foram realizados pela Oniz Distribuidora, foram eliminadas, para fins tributários, as transações entre as partes, acrescentando-se as receitas obtidas pela CD Sul com terceiros e os custos e despesas incorridos ao resultado obtido pela Oniz Distribuidora. Nas planilhas de folhas 64 e 65 é apresentada a Demonstração do Resultado do Exercício Reconstituído e o cálculo do IRPJ e da CSLL. Na planilha de folhas 66 a Apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e na planilha de folhas 67 a Apuração da Contribuição para a Cofins.

8- Da multa de ofício. O autuante entendeu que os fatos relatados dão conta da existência de simulação na criação da empresa de logística, uma vez que não existe de fato, com a finalidade de reduzir fraudulentamente o montante de tributos devidos, o que se enquadra nos conceitos de fraude e sonegação, definidos pelos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e enseja a duplicação da multa de ofício, conforme previsto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

O contribuinte apresentou a impugnação de fls. 715/797, alegando, em síntese, o seguinte:

9- Preliminarmente: A nulidade dos autos de infração em razão da confusão criada em torno dos conceitos e denúncias constantes do Termo de Verificação Fiscal, como fraude, simulação, abuso de direito, o que veio a limitar-lhe o direito de defesa, previsto constitucionalmente.

- A nulidade dos autos de infração em face da violação ao art. 10, inc. III e IV, e art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

- A decadência do IRPJ e reflexos em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de outubro e novembro de 2005.

- A nulidade do lançamento da CSLL em face da ausência de suporte autorizativo no MPF-F.

10 - Mérito. A criação da CD Sul Logística Ltda. se deu dentro da legalidade. O planejamento tributário, além da proteção constitucional à liberdade de iniciativa, é um dever, pois a própria Lei 6.404, de 1976, arts. 153 e 154, impõe ao administrador a incumbência de empregar todos os recursos (obviamente legais) que estiverem ao seu alcance a fim de lograr os fins econômicos e alcançar os interesses da entidade. Não há no ordenamento jurídico vedações alguma ao procedimento

adotado. Causa estranheza se pensar, tão só por haver desmembramento de atividades de uma empresa em prol de outra administrada pelos mesmos proprietários, que tal prática configure, de pronto evasão fiscal. A própria Petrobrás S/A, como empresa pública, se fragmento em diferentes atividades.

- A "empresa inexistente" tem sua marca registrada no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI, desde 22.02.2005, não fazendo sentido nenhuma supor que os proprietários/administradores se dessem ao trabalho de criar outra pessoa jurídica de "fachada", ou só para "existir no papel", preocupando-se em proteger a marca que conceberam. Ainda, no ano de 2005, faz parte da EXPOAGAS (exposição da Associação de Supermercados do Rio Grande do Sul) realizada na FIERGS, com estande próprio onde já oferecia os serviços de logística e transporte (com sua marca e estrutura própria) aos supermercados de todo o Estado, buscando captar clientes. Para ilustrar, anexa algumas fotografias do evento, onde é possível identificar o estande ocupado pela nominada pessoa jurídica. Também, anexa um CD com vídeo de divulgação comercial, para ser reproduzido a título de prova, para melhor compreensão de suas alegações. Ver-se-á, contrariamente às suposições fiscais, que a Oniz distribuidora e a CD Sul Logística são pessoas jurídicas autônomas, ainda que seus proprietários/administradores sejam os mesmos, com empregados próprios, contabilidades separadas, frotas de caminhões que não se confundem, logomarcas, clientes, exploração independente de objeto social, o que se afasta em absoluto a rasa ilação de tratarem-se de uma só entidade para efeitos fiscais/tributários.

- A não configuração de evasão fiscal no caso vertente. O fiscalizador tem duplo ônus probatório, (i) não pode pautar-se por conjecturas, subjetivismos, presunções ou ilações superficiais, mesmo porque, falta-lhe fundamento legal autorizativo para tanto. Ele tem que apresentar provas contundentes e conclusivas de que o contribuinte agiu de forma contrária ao ordenamento jurídico, que ofendeu alguma disposição legal imperativa, que seus negócios jurídicos foram artificiosos e que não refletem a verdade de seu resultado, e (ii) que o correto é a forma como por ele próprio definida. Nesse aspecto, o autuante não se desincumbiu de nenhum dos ônus probatórios.

- A integralização do capital social na CD Sul Logística se deu na forma do artigo 6 do Contrato Social, que estipulava que as cotas subscritas poderiam ser integralizadas até 31 de dezembro de 2010. O que houve foi um erro de preenchimento da DIRPF, só corrigido na declaração do exercício de 2008. No tocante à distribuição dos lucros, esta se deu nos termos da legislação aplicável ao lucro presumido, vigente à época.

- A identidade de objeto social entre a Oniz Distribuidora e a CD Sul Logística, que é alvo da discórdia fazendária, é mais uma das tantas atividades que incluiu em seu estatuto no curso dos mais de vinte anos de sua existência e que, como tantas outras, optou por abandonar, paulatinamente, quando mais depois da constituição da CD Sul. Constar formalmente (e desde há muito tempo) no objeto social da Oniz Distribuidora a possibilidade de, querendo, desenvolver transporte e logística não dignifica que o faça, tampouco que isso tenha o condão de confundir suas atividades com as atividades exploradas pela CD Sul, o que comprova que o entendimento fiscal a respeito do mesmo objeto social não merece guarida.

- O ativo permanente da CD Sul Logística e a titularidade dos caminhões. Inexistem elementos que configurem prática de simulação, fraude ou sonegação fiscal. A interpretação do autuante é tendenciosa, na medida em que se transferindo a execução de parte do objeto social (transporte e logística) em favor da CD Sul,

precisamente para que pudesse explorar exclusivamente essa atividade, fosse compelida adquirir nova frota de caminhões no mercado, quando tais equipamentos pouca ou nenhuma utilidade teriam na Oniz Distribuidora.

- A aquisição dos veículos foi devidamente escriturada, embora exista a discrepância entre o registro de venda à prazo, enquanto a CD Sul fez o registro à vista, ela não é justificativa para crer que o negócio não tenha existido, fato que só comprova que a contabilidade de uma e de outra é confeccionada de forma autônoma. (...)

- A inexistência de propriedade imóvel no ativo imobilizado da CD Sul. Não há impedimento legal algum para que duas empresas compartilhem o mesmo espaço geográfico para promover suas atividades econômicas de forma distinta, a exemplo de prédios comerciais onde inúmeros estabelecimentos situam-se sob o endereço da mesma, distinguindo-se por "salas", "lojas", "blocos", etc. Não há como desqualificar os contratos de comodato estabelecido entre as duas empresas, por inexistência de registro e, tampouco, por falta de reconhecimento das firmas signatárias.

- Dos contratos trabalhistas da CD Sul Logística. Houve um equívoco na interpretação do Termo de Diligência Fiscal nº 04 (fls. 430), segundo o qual ao invés de se apresentar uma lista com todos os funcionários contratados ao longo do ano-calendário de 2005 (como requerido pelo autuante), o atendeu somente com àqueles que ainda mantinham relação trabalhista em 31 de dezembro, excetuados os demitidos ou dispensados, o que ocasionou a diferença tida como omissão planejada.

- A contratação dos empregados da Oniz não se deu por rescisão/admissão, mas por transferência, como certificam as anotações do Livro de Registro de Funcionários, com registros em 01/04/2005. Daí que não há qualquer registro contábil de pagamento de salários e encargos até o dia 14/04/2005. A data de admissão mencionada não é pela CD Sul, mas sim pela Oniz Distribuidora. Portanto, nos meses de janeiro a março os 31 empregados eram funcionários da Oniz, de forma que foi ela quem honrou seus pagamentos, basta contrastar a RAIS-2005 de ambas as empresas (anexos 9 e 10).

- Do momento da constituição da CD Sul até a sua estruturação definitiva e consolidação de suas operações, houve o aproveitamento mútuo do corpo de funcionários em transferência, a figura do "consórcio de empregados", que nada mais é do que um ajuste de vontade de pessoas jurídicas (ou físicas) empregadoras, objetivando a admissão e utilização em comum de empregados para execução de seus respectivos objetos sociais, sob subordinação individualizada de cada uma, sem configurar aí uma sociedade ou grupo econômico propriamente dito. O próprio Código Civil admite a reunião de empresas, que se conjugam das mais diversas formas para se fortalecerem e alcançar objetivos de mercado, o que resolveu se chamar grupo econômico, fruto das denominadas sociedades coligadas, o que é também admitido pela jurisprudência trabalhista.

- A alegada discrepância entre a remuneração dos serviços prestados pela CD Sul Logística à Oniz Distribuidora, quando contrastada com àqueles determinados com as demais contratantes (Ajinomoto e Bunge), não procede. Primeiro, as grandezas sobre as quais incidem os percentuais contratados pela Oniz Distribuidora e pela Bunge junto à CD Sul Logística são absolutamente idênticas. Segundo, como é sabido, os custos logísticos dos serviços de transporte são definidos pela distância a ser percorrida, número de entregas e números de movimento na expedição.

- Por outro lado, em relação à Oniz existem outras peculiaridades, como o elevado número de entregas com valores baixos, que fazem com que os custos de transporte e entrega (média de 22.976) se elevem consideravelmente. Também, a exigência, por parte da Oniz, de que todos os municípios sejam atendidos remete a custos elevados para a efetivação do trabalho. Como o valor de faturamento do produto é muito baixo, inviabilizaria o contrato de entrega caso o percentual cobrado pelos serviços da CD Sul não fossem rateados em toda a operação. Também, o número de movimentos dos produtos é um agregador de custos.

- A emissão extemporânea dos CTRC se justifica em razão da demora em ser deferido os pedidos de impressão de documentos fiscais e a impressão pelas gráficas. De qualquer forma, somente o Fisco Estadual tem competência para se pronunciar sobre as irregularidades formais dos documentos fiscais em questão, conforme art. 3º da Lei Estadual nº 8.118, de 1985. Além disso, os CTRC emitidos nas mesmas condições para os outros tomadores de serviço não foram contestados.

- Em relação aos pagamentos, considerados inexistentes por terem sido efetuados, em sua maioria, via conta-caixa, não evidencia qualquer irregularidade fiscal. Os pagamentos muitas vezes transitaram pelas contas bancos-movimento do Banrisul (duas contas-corrente, uma da matriz e outra da filial).

- A escrituração contábil faz prova a seu favor, e deve ser considerada na apuração da renda efetiva a ser tributada. Por questões de praticidade procedimental e economia tributária com CPMF, os pagamentos foram realizados pela Oniz e recebidos pela CD Sul pela via da conta Caixa. (...)

- Ademais, inexistem no sistema jurídico-tributário limites de quaisquer natureza acerca do uso da conta Caixa para recebimentos e pagamentos, desde que os fatos econômicos, financeiros e fiscais depreendam as disponibilidades sacadas e recebidas, tal como ocorre no presente caso. Muito menos, que os pagamentos e recebimentos sejam feitos pela via de entrega de moeda manual. Essa prática não se amolda a nenhuma espécie de indício de prática de anomalia fiscal.

(...)

- As suposições de que os pagamentos não ocorreram são graves e demandam prova robusta por conta de quem o faz, no caso, o Auditor Fiscal responsável pelos autos de infração, que no caso não provou.

- Os principais motivos para a adoção dessa sistemática de pagamentos foram (i) de ordem prática, uma vez que as empresas pertencem aos mesmos sócios, onde a Oniz realiza os pagamentos para a CD Sul a crédito da conta Caixa, mormente porque ostenta disponibilidades dessa estirpe, tem liberdade para fazê-lo e não há nenhum impeditivo legal que a impeça, e (ii) de ordem financeira, vez que ao assim agir, considerados os representativos valores, evitou sobremaneira a tributação pela CPMF.

- No que se refere aos comprovantes de pagamento, de fato, nas notas fiscais e CTRCs emitidos pela prestadora (CD Sul), efetivamente, corporificam, do ponto de vista legal, a prova das obrigações, e, *ipso facto*, uma vez pagas, sua extinção. Afinal, não é de se supor que, sendo os mesmos proprietários de ambas, se empregasse formalismos exagerados para a quitação dos compromissos, como se uma fosse exigir da outra a o pagamento da mesma obrigação, já outrora quitada, ao argumento de não existir outro comprovante que não o documento fiscal emitido, os lançamentos contábeis a crédito da conta Caixa na pagadora e os lançamentos contábeis a débito da mesma conta na recebedora.



*Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.*

**CSLL MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE INDICAÇÃO DO TRIBUTO FISCALIZADO. NULIDADE DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

*A falta de indicação do tributo ou contribuição em Mandado de Procedimento Fiscal não dá causa à nulidade do lançamento.*

**PIS/COFINS DECADÊNCIA**

*Nos casos de dolo, fraude ou simulação o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário tem seu termo de início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não alcançando os fatos geradores tratados nos autos.*

**IRPJ/CSLL/PIS/COFINS SIMULAÇÃO**

*As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso dos autos, as operações do sujeito passivo com pessoa jurídica constituída de modo meramente formal, que lhe geraram custos, despesas e créditos artificiais, devem ser desconsideradas, recompondo-se as bases de cálculo reduzidas em decorrência de tal prática.*

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVAMENTO**

*É cabível o agravamento da multa de ofício nos casos em que ficar provado a existência de fato simulado pela pessoa jurídica.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Os principais fundamentos do acórdão recorrido podem ser assim sintetizados:

- Quanto ao alegado cerceamento do direito de defesa, o próprio impugnante demonstra à saciedade que não ocorreu, pois sua impugnação apresenta-se ampla, rica em argumentação e abrangente em todos os aspectos da acusação formalizada no Termo de Verificação Fiscal. Sob os aspectos formais, exigidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional e pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os autos de infração contêm todos os requisitos estipulados em lei.

- Também não se constata a nulidade do auto de infração da CSLL por falta de autorização no MPF-F, pois esse documento é um ato de controle interno da administração tributária, de caráter gerencial, utilizado para a determinar a realização do procedimento fiscal relativos aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para efetuar o lançamento do crédito tributário administrado pela Receita Federal do Brasil, foi atribuída pelo art. 60, I, a, da Lei nº 10.593, de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, cuja atividade é vinculada e obrigatória, nos termos dos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional.

- Na hipótese da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a regra e pela não homologação do pagamento e, conseqüentemente, o Fisco fica atrelado à regra decadencial prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional, ou seja, o Fisco tem cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para constituir o crédito tributário. Assim, considerando-se que o lançamento pode ser efetuado somente depois de vencido o prazo para o pagamento espontâneo, tomando-se para o cálculo do transcurso do prazo o PIS e a Cofins, que tem o fato gerador mais antigo, outubro de 2005, e cujo vencimento ocorreu em 20/11/2005, o lançamento poderia ser efetuado a partir de 21/11/2005. Logo, o termo de início de contagem do prazo decadencial foi em 01/01/2006 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) e o termo final de contagem do prazo em 31/12/2010. Os lançamentos foram cientificados em 29/10/2010, portanto, quando não havia transcorrido o alegado prazo decadencial. Esse raciocínio também se aplica para os demais tributos e fatos geradores.

- É reconhecido que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade. Entretanto, o que não se admite é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

- O planejamento tributário não é visto como uma ilicitude. O que é repellido é a forma artificiosa desse planejamento, quando visivelmente de cunho tributário, sem efeito econômico ou negocial, como é o caso dos autos em que a nova empresa, constituída pelos mesmos sócios da autuada, passa a realizar, nas mesmas instalações físicas desta, as atividades até então realizadas pela antiga pessoa jurídica, transformando-a em sua maior cliente, com 96,2 % do faturamento total.

- Teria ficado evidenciado que não existia nenhum fluxo financeiro entre as duas sociedades. Todas as operações de pagamentos são efetuadas mediante lançamentos contábeis na conta Caixa, justificados pelo impugnante como de ordem prática, já que as sociedades pertencem aos mesmos sócios, e de ordem financeira, uma vez que ao assim agir, considerados os representativos valores, evitou sobremaneira a tributação pela CPMF no ano de 2005.

- Ao analisar os fatos concluiu-se que ocorre uma estreita ligação econômica, financeira, administrativa e patrimonial entre as duas pessoas jurídicas. A única separação, a formal, é utilizada para fins de redução da carga tributária.

- Não se contesta a criação da CD Sul Logística Ltda., mas a forma de sua operacionalização, que se confunde em todos os aspectos com a da Oniz Distribuidora Ltda., quer social, financeira, administrativa, funcional, localização física dos estabelecimentos e atividades, e cuja principal fonte de receitas é justamente a prestação de serviços para a Oniz Distribuidora. A única diferença facilmente identificável entre as duas pessoas jurídicas é a forma de apuração do lucro.

- A constituição formal da CD Logística Ltda., embora aceitável sob os aspectos legais, na prática, se apresenta de forma artificiosa e simulada, configurando-se numa extensão operacional da Oniz Distribuidora, geradora de custos e créditos que reduzem o seu resultado tributável e a base de cálculo das contribuições sociais. As evidências nesse sentido são fartas, conforme demonstrado à sociedade pelo autuante, pois (i) o seu patrimônio foi

vertido da Oniz Distribuidora, (ii) o quadro de funcionários originário da Oniz Distribuidora, (iii) as atividades desmembradas da Oniz Distribuidora, (iv) principal cliente, representando 96,2% de sua receita, é a Oniz Distribuidora, (v) possui o mesmo endereço de funcionamento da Oniz Distribuidora, (vi) possui o mesmo quadro societário, apenas dois sócios, (vii) mesmo quadro de administradores da Oniz Distribuidora, (viii) os pagamentos são efetuados apenas formalmente, mediante o registro contábeis das operações na conta Caixa, dentre outras.

- As provas apresentadas pelo impugnante não têm a força de afastar a certeza de que a situação exposta pelo agente fiscal é o que na realidade busca o contribuinte. A Oniz, tributada com base no Lucro Real, assume custos e despesas o que, por consequência, resulta numa baixa lucratividade e baixo lucro tributável, enquanto a CD Sul, tributada com base no Lucro Presumido, apresenta-se com uma alta lucratividade, consequência, basicamente, da prestação de serviços realizadas para a própria Oniz.

- A seguir, comenta as provas trazidas pelo impugnante em 17 anexos, concluindo que as mesmas não conseguem refutar as conclusões da fiscalização.

- Correta a aplicação da multa de ofício duplicada, pois os fatos relatados pelo autuante deixaram claro o evidente intuito doloso do sujeito passivo de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, mediante a criação de nova pessoa jurídica, meramente formal.

Irresignado, o contribuinte apresentou novo recurso voluntário a este colegiado, mediante arrazoado, de fls. 1828 a 1915, repisando praticamente as mesmas alegações trazidas na peça impugnatória.

Junta com seu recurso, documentos que comprovariam a regularidade das operações da CD Sul Logística, dentre eles:

- Anexo 2: Relatórios de entregas de encomendas e cópias de Notas Fiscais e CRTCs comprovando a efetiva prestação de serviços, fls. 1931 e seguintes;

- Anexo 3: Comprovação de despesas/custos com salários, manutenção de veículos/imóveis, combustíveis, material de consumo, etc., fls. 2081 e seguintes;

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso é tempestivo e nos termos da lei, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão principal a ser examinada no presente processo diz respeito à ocorrência da criação de empresa com aparente legalidade, mas que apresenta aspectos de simulação.

de limpeza, medicamentos, atuando também como operadora logística no transporte rodoviário de cargas, criaram uma segunda empresa, a CD Sul Logística Ltda., com o objetivo de assumir o desempenho das atividades de operadora logística no transporte rodoviário de cargas, antes desempenhada pela autuada. Essa segunda empresa, tributada pelo lucro presumido, presta serviços quase que exclusivamente para a interessada, gerando despesas e reduzindo o lucro real tributável da autuada.

Ao longo do procedimento fiscal, a autoridade lançadora teria identificado que a CD Sul Logística Ltda. confundia-se patrimonialmente com a Oniz Distribuidora Ltda (autuada), o que levou a fiscalização a concluir que a criação da primeira empresa era na verdade uma simulação, tendo sido constituída para reduzir os tributos nas operações da recorrente.

Por oportuno, registre-se, inicialmente, que não há no processo evidência de que tenha havido, mesmo no curso da fiscalização, eventual ato praticado com abuso de poder ou qualquer procedimento adotado que fosse ilegal ou que pudesse causar eventual constrangimento à interessada ou a terceiro. Verifica-se que o agente fiscal agiu nos estritos limites impostos pela legislação, tendo feito várias intimações à interessada durante a fiscalização, oferecendo-lhe, assim, oportunidades diversas para apresentar os esclarecimentos e os documentos requisitados.

Passo à análise dos pontos questionados pela recorrente.

### **Nulidade dos Autos de Infração**

Inicialmente cumpre afastar a preliminar de nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa. Alega a recorrente que a descrição dos fatos ocorridos pela fiscalização não teria sido clara, o que veio a limitar-lhe o direito de defesa previsto constitucionalmente. Com isso, teriam sido violados os arts. 10, inc. III e IV, e 59, inc. II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Creio não assistir razão à defesa. Compulsando os autos, verifico que o auto de infração contém todos os elementos previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações.

Além disso, a autuada teve a oportunidade de se defender do lançamento efetuado pela fiscalização, ao apresentar as suas razões de defesa na impugnação e no recurso ora examinado, demonstrando estar plenamente ciente dos motivos da autuação.

Esclareça-se à recorrente que as nulidades dos atos administrativos somente ocorrem se lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, fatos que definitivamente não ocorreram no presente caso:

*"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."*

Em relação à nulidade do lançamento da CSLL, por falta de autorização no Mandado de Procedimento Fiscal- Fiscalização – MPF-F, cumpre dizer que a mesma não é razão suficiente para anular a exigência dessa contribuição. O MPF-F é mero instrumento de controle administrativo do desempenho das atividades fiscais. Já a atividade de constituição do crédito tributário é privativa da autoridade administrativa, revelando-se vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos exatos termos do art. 142 e seu parágrafo único do CTN, descabendo-se falar em nulidade por falta de preenchimento no MPF-F. Além disso, o lançamento da CSLL é reflexo do lançamento do IRPJ, com os mesmos fatos apurados, bem como relativo ao mesmo período de apuração, nada podendo ser reclamado nesse sentido.

Assim, uma vez que os autos de infração foram lavrados por autoridade competente e contêm todos os elementos previstos nos arts. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e 142 do CTN, e não provada violação das disposições contidas no art. 59 do mesmo Decreto 70.235, de 1972, é de se rejeitar a preliminar de nulidade levantada.

### Acórdão recorrido – pretensas omissões

Em sua segunda peça recursal a defesa, em extenso arrazoado (85 pgs.), alega que o acórdão recorrido, mais uma vez, teria sido omissivo, ao não apreciar as provas trazidas com a impugnação, com violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Requer que este colegiado proceda ao exame das provas trazidas com a impugnação, e com o recurso e/ou, se assim não entender, que o julgamento do recurso seja convertido em diligência, a fim de atestar a licitude das operações.

No que concerne à omissão na apreciação das provas, cumpre esclarecer ao recorrente que o julgador não tem a obrigação de apreciar, uma a uma, as provas trazidas. O conjunto dos fatos e provas é que levam à convicção do julgador para decidir. O que efetivamente interessa são os fundamentos e razões utilizados na sua decisão. Se o julgador entender que as provas trazidas aos autos eram suficientes para lhe convencer da decisão a ser tomada, sem a necessidade de diligência, não há nenhuma ilegalidade nessa atitude.

O art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações é bastante claro nesse sentido:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Na lição de Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez Lopes, *in* Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, São Paulo, Dialética, 2002, p. 307, o julgador é soberano na análise das provas, adotando as diligências que entender necessárias:

*“No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão-somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento.”*

No presente caso, verifico que o acórdão recorrido apresentou os fundamentos em sua decisão com base, principalmente, na caracterização da ocorrência da simulação. O farto conjunto probatório trazido aos autos levou o julgador a concluir nesse sentido. A decisão de primeira instância expôs com clareza as suas razões de decidir, baseada nos fatos e documentos carreados nos autos.

E este voto seguirá o mesmo procedimento, examinando as provas e razões de defesa apresentados e utilizando como razões de decidir os principais pontos que entender necessários para lhe formar a livre convicção na solução do litígio.

Esse é o entendimento do STJ proferido no REsp nº 874.793, com o seguinte ementário (transcrito em parte):

1.[...]

**2. O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.**

[...] (grifos meus)

Já a autuada teve a oportunidade de se defender do lançamento fiscal e do que foi decidido no acórdão recorrido, ao apresentar ampla argumentação nas suas razões de defesa, demonstrando estar plenamente ciente dos motivos da autuação, sem que se vislumbre qualquer ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

Por fim, o pedido de diligência formulado no recurso não deve ser conhecido, a teor do § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações, porque não atendeu os requisitos lá previstos, pois deixou de expor claramente os motivos que a justificasse e deixou de formular quesitos, além do que verifica-se que a diligência se mostra desnecessária para a solução do litígio.

**Art. 16. A impugnação mencionará:**

[...]

**IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, *expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.* (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)**

[...]

**§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia *que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.* (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)**

Em face do exposto, voto no sentido de não conhecer do pedido de diligência.

### **Confusão patrimonial e simulação nas operações com a CD Sul Logística**

A autoridade fiscal aponta que o conjunto de evidências apresentado permite afirmar que a empresa CD Sul Logística Ltda, embora tenha personalidade jurídica, não existe de fato e foi criada com o objetivo de gerar despesas para a autuada, diminuindo seu lucro, além de possibilitar uma maior distribuição dos lucros aos sócios comuns. Sustenta, ainda, que teria ocorrido “simulação” nos negócios jurídicos, assim descrito pela fiscalização, fls. 57 : *“É, portanto, uma manifestação enganosa da vontade, objetivando atingir resultado diverso daquele externamente indicado, produzindo uma aparência de direito para enganar terceiros ou fraudar a lei.”*

O acórdão da DRJ/Porto Alegre manteve o mesmo entendimento, conforme excertos do voto-condutor, abaixo transcritos:

“É reconhecido que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive a redução dos tributos, sem que isso implique em qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite hoje é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou comercial, para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente o de reduzir o pagamento de tributos.

[...]

Ressalta-se, o planejamento tributário não é visto como uma ilicitude. O que é repellido é a forma artificiosa desse planejamento, quando visivelmente de cunho tributário, sem efeito econômico ou comercial, como é o caso dos autos em que a nova empresa, constituída pelos mesmos sócios da autuada, passa a realizar, nas mesmas instalações físicas desta, as atividades até então realizadas pela antiga pessoa jurídica, transformando-a em sua maior cliente, com 96,2 % do faturamento total.

[...]

A constituição formal da CD Logística Ltda., embora aceitável sob os aspectos legais, na prática, se apresenta de forma artificiosa e simulada, configurando-se numa extensão operacional da Oniz Distribuidora, geradora de custos e créditos que reduzem os seus resultado tributável e a base de cálculo das contribuições sociais.

As evidências nesse sentido são fartas, conforme demonstrado à sociedade pelo autuante, pois (i) o seu patrimônio foi vertido da Oniz Distribuidora, (ii) o quadro de funcionários originário da Oniz Distribuidora, (iii) as atividades desmembradas da Oniz Distribuidora, (iv) principal cliente, representando 96,2% de sua receita, é a Oniz Distribuidora, (v) possui o mesmo endereço de funcionamento da Oniz Distribuidora, (vi) possui o mesmo quadro societário, apenas dois sócios, (vii) mesmo quadro de administradores da Oniz Distribuidora, (viii) os pagamentos são efetuados apenas formalmente, mediante o registro contábeis das operações na conta Caixa, dentre outras.

As provas apresentadas pelo impugnante não têm a força de afastar a certeza de que a situação exposta pelo autuante é o que busca o contribuinte. A Oniz Distribuidora, tributada com base no Lucro Real, assume custos e despesas o que, por consequência, resulta numa baixa lucratividade e lucro tributável, enquanto a

CD Sul Logística, tributada com base no Lucro Presumido, se apresenta com uma alta lucratividade, consequência, basicamente, da prestação de serviços realizadas para a própria Oniz Distribuidora..”

Já a recorrente se defende argumentando, em síntese, que a criação da CD Sul Logística Ltda. ocorreu dentro da legalidade. Essa empresa tem sua marca registrada no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI, desde 22/02/2005, não fazendo sentido supor que os proprietários/administradores se dessem ao trabalho de criar outra pessoa jurídica só para "existir no papel". A fiscalização teria deixado de apresentar provas contundentes e conclusivas de que o contribuinte agiu de forma contrária ao ordenamento jurídico refutando, uma a uma, as conclusões da fiscalização. Em relação ao fluxo financeiro entre as duas empresas, alega que a escrituração contábil faz prova a seu favor. Por questões de praticidade procedimental e economia tributária com CPMF, os pagamentos das despesas foram realizados pela Oniz, e recebidos pela CD Sul, por meio da conta Caixa. As suposições de que os pagamentos não ocorreram seriam graves e demandam prova robusta por conta da fiscalização, que no caso não teria ocorrido. Resta definir se o que ocorreu foi um recurso a meio legítimo para pagar menos tributo (planejamento tributário), ou uma simulação, meio fraudulento utilizado para prejudicar terceiros (Fazenda Nacional). No caso, se caracterizada a simulação, ao Fisco somente interessaria provar que ocorreu o negócio encoberto e não demandar a nulidade do negócio simulado.

Em que pese os argumentos trazidas pela interessada, creio não assistir razão em sua defesa.

Inicialmente, cumpre deixar claro o entendimento deste relator. O direito de organização das atividades empresariais é protegido constitucionalmente, sendo lícito ao empresário buscar a maior economia possível dos tributos devidos. Entretanto, esse direito não é absoluto, devendo se conformar com as demais regras do ordenamento jurídico, repudiando-se qualquer forma de reorganização societária feita de forma artificial, eivada de vícios.

Analisando os elementos dos autos, verifica-se que existem provas suficientes para o convencimento de que teria ocorrido “simulação” na criação da empresa CD Sul Logística Ltda., além de ficar evidenciada a utilização de documentos fiscais inidôneos e a ocorrência de “confusão patrimonial” entre as empresas (CD Sul e a autuada).

Sobre esse último aspecto, convém deixar claro que a possibilidade de constituição da pessoa jurídica advém do fato desse ente possuir personalidade jurídica própria, capaz de adquirir direitos, assumir obrigações, proceder judicialmente e ter patrimônio próprio, tais quais são atribuídos às pessoas físicas, situação positivada no art. 1.022 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 e alterações (Código Civil Brasileiro).

*Art. 1.022. A sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador.*

Por seu turno, o princípio contábil da “Entidade” encontra-se previsto na Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Referido princípio está definido no artigo 4º, a seguir transcrito:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 30/09/

2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 04/02/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, As

sinado digitalmente em 23/10/2014 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 10/02/2

015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 10/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

*Parágrafo único: O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou segregação contábil de patrimônio autônomo não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”*

Nos termos dos dispositivos acima transcritos, resta claro que o patrimônio da pessoa jurídica deve ser tratado de forma autônoma, em relação às demais pessoas, físicas ou jurídicas.

Por seu turno, a definição de “simulação” encontra-se amplamente estudada no campo do Direito Privado e sua hipótese de ocorrência está claramente estabelecida na lei civil. A Lei nº 10.406, e alterações, em seu art. 167, estipula que haverá “simulação” nos negócios jurídicos quando os mesmos aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, reputando-se nulo o 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.*

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

Tratando também dos efeitos da simulação, o art. 50 do mesmo diploma legal prevê que, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizada pela confusão patrimonial, poderá a pessoa jurídica ser dissolvida, *in verbis*:

*Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica*

**Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua. (destaquei)**

A doutrina italiana sobre a matéria, representada por Francisco Ferrara (*in* “*A simulação dos negócios jurídicos*”, Red Livros, 1999, p.65), apresenta o conceito de “simulação”, nas seguintes palavras:

“(…) a simulação importa a contradição deliberada e consciente entre o querido e o declarado, realizada com o fim de produzir uma aparência que engane as terceiras pessoas. (1) E, portanto, podemos definir a instituição de que nos ocupamos desta maneira:

*Simulação é a declaração dum conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de enganar, a aparência dum negócio jurídico que não existe ou é diferente daquele que se realizou.”*

O professor Marco Aurélio Greco, *in* *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, Dialética, São Paulo, 1998, p. 53, também se manifesta a respeito do “conceito” de simulação:

“A simulação é defeito dos atos e negócios jurídicos, encontrando disciplina legal no Código Civil, art. 102 e segs.. Não é o momento de proceder a uma teorização sobre a figura, amplamente estudada no campo do Direito Privado. Para os fins da presente análise, importante é observar que, nela, há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real que é querido pelas partes mas que não resulta visível. Além disso, a duplicidade de negócios existe pois as partes têm a intenção de esconder (dissimular) o negócio real (fiscalmente mais oneroso).” (destaquei)

Já acerca da forma de apuração da “simulação”, valho-me da passagem do voto condutor do Acórdão nº 101-96.724, sessão de 28 de maio de 2008, do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, onde a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni faz menção ao trabalho apresentado pelo tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, *in* “*Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda*”, ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, com valioso comentário a esse respeito:

"A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1o do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos". (destaquei)

Da leitura dos dispositivos legais e da doutrina acima mencionados, entende-se que a característica principal de “simulação” é o falseamento de uma realidade, com a aparência dum negócio jurídico que não existe de fato ou é diferente daquele que se realizou,

com o fim de enganar terceiros, provando-se pelos indícios e circunstâncias do ato tido como simulado.

Há, portanto, que aferir se os fatos praticados no presente processo são reais ou foram simulados. E essa análise não há que ser feita olhando-se o negócio jurídico de forma isolada, mas sim considerando o conjunto de negócios em si, como um todo. Essa a lição de Marco Aurélio Greco, *in Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345/346:

“Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

(...)

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa), é importante interpretar a estória (conjunto).

(...)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior do conjunto de etapas. Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinado empreendimento etc, e qual a situação final resultante da última das etapas.” (GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345/346).

No caso em exame, é de se render às evidências e provas trazidas pelo trabalho da fiscalização. Verifica-se que as atividades desenvolvidas no início das operações da empresa CD Sul Logística, no ano de 2005, ocorreram de forma irregular, onde as suas operações, e os seus registros, “confundiam-se” com as atividades da empresa autuada.

Chega-se a essa conclusão de acordo com os fatos ocorridos ao longo do ano de 2005, que se encontram a seguir descritos, dentre outros, considerados os mais importantes, que se mostram incontroversos nos presentes autos e suficientes para a formação da convicção do julgador:

1- Ficou caracterizada a existência de confusão patrimonial entre as duas empresas, seja pela utilização do mesmo espaço físico por ambas as empresas, seja pela falta de rateio das despesas administrativas comuns, tais como despesas com água, luz, telefone, funcionários. A autuada, ao permitir, deliberadamente, que outra pessoa jurídica utilizasse gratuitamente os seus imóveis para prestar os serviços de logística, antes executados por ela mesma, incorreu na apropriação de custos que não eram seus, mas que deveriam ser da CD Sul Logística evidenciando, por consequência, a existência de “confusão patrimonial”. Além disso, a fiscalizada passou a pagar pela prestação de serviços executados teoricamente pela CD SUL, mas que em última análise, eram desempenhados por ela mesmo, como se verá na seqüência.

2- A forma sistemática de pagamento pela autuada dos serviços prestados pela CD Sul Logística, foi feita utilizando-se da conta “Caixa” (e não conta Bancos), que não é o

meio usualmente adotado, face aos valores vultuosos envolvidos nesses pagamentos. A respeito da constatação de que os pagamentos à CD Sul Logística, via conta Caixa, teriam sido simulados, veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 49 e ss.:

“A fiscalizada alega que foram pagos "em moeda corrente nacional ou cheques de terceiros". Os livros contábeis registram pagamentos em moeda corrente. Por sua vez, dos documentos, que segundo a fiscalizada "serviram de comprovantes" de quitação, por vezes expressam que os valores foram pagos através de "depósito em conta". Citemos como exemplo a Nota Fiscal de Serviços nr. 01 (fl. 369), emitida em 20/04/2005. O documento registra que o pagamento dar-se-á por "depósito em conta" enquanto o registro contábil reproduz pagamento a crédito de Caixa (fls. 149 a 155).

Ora, não possui registros e comprovantes porque efetivamente não foram efetuados os pseudo pagamentos nem foram prestados os fictos serviços. Ocorreu somente uma simulação de pagamentos como ocorreu uma simulação de prestação de serviços uma vez que a CD Sul Logística Ltda é, também, uma ficção.

[...]

Somente para citar alguns exemplos, enquanto a fiscalizada afirma ter efetuado no dia 28/04/2005 o pagamento à CD Sul, em moeda corrente, de R\$ 469.082,85 ("para não haver tributação pela CPMF") emite cheque de R\$ 300,00 (fls. 149 a 155).

Ou então, enquanto em **22/11/2005** contabiliza o pagamento à CD Sul, em moeda corrente, de **R\$ 3.192.746,70** - referentes aos CTRC 04, 05, 06 e 07 ("para não haver tributação pela CPMF"), emite cheque de R\$ 65,33 (fls. 667 a 671).

[...]

Se nos detivermos, como exemplo, dentre todos os pseudo pagamentos declarados (fl. 184) ao pagamento supra mencionado de R\$ 3.192.746,70 verificaremos que o volume físico de moeda não é pequeno. (...)

Ademais, R\$ 3.192.746,70 representam 319.270 notas de R\$ 10,00 (mais de 3.190 pacotes de notas) mais R\$ 46,70. Ou então, 63.854 notas de R\$ 50,00 (mais de 638 pacotes de notas) mais R\$ 46,70.

[...]

No entanto, embora afirme que efetuou tais pagamentos, efetivamente não os comprova.”

3- Funcionários da autuada tiveram suas verbas trabalhistas pagas pela CD Sul Logística, conforme dados obtidos nos livros contábeis dessa última empresa e constantes no Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS. O argumento trazido na peça recursal, de que os funcionários relacionados “*já haviam sido admitidos/transferidos para a empresa em 01.04.2005, e, portanto, eram funcionários seus...*”, não se sustenta: **por primeiro**, inexistente justificativa lógica para a CD Sul Logística pagar férias e rescisão, em abril e maio de 2005, de funcionários recém contratados e, **por segundo**, porque as informações do Cadastro Nacional de Informações Sociais- CNIS não atestam a alegação trazida pela defesa. Evidencia-se, por consequência, a existência de “confusão patrimonial” entre as duas empresas. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 38 e ss.:

“Em 12/04/2005 há o registro de pagamento de férias de Edilberto Vieira de Melo (NIT 1702073626-0). O beneficiário não consta rol de funcionários apresentado pelo contribuinte. No entanto, figura como receptor de direitos de férias. Na verdade, conforme consulta realizada ao CNIS (fl.568), constatou-se que se trata de funcionário da Oniz Distribuidora Ltda, admitido em 01/09/2000 com rescisão em 11/05/2005. Na data da rescisão a CD Sul contabiliza o pagamento das verbas rescisórias do funcionário da Oniz (fls. 350 e 354);

Em 02/05/2005, a CD Sul contabiliza o pagamento de verbas rescisórias de Valderes Ribeiro dos Santos (NIT 1251250823-6) e Luis Felipe Antunes Ramires (NIT 1225165138-3). Ambos não constam no rol de funcionários apresentado pela empresa. No entanto, conforme informações do CNIS (fls. 569 e 570), eram funcionários da Oniz admitidos em 17/02/04 e 06/07/2004, respectivamente, e com rescisão em 02/05/2005 (fl. 353);

Em 12/05/2005 a CD Sul contabiliza o pagamento de verbas rescisórias de Jéferson da Silva (NIT 1260771670-7) e Teodoro Wolffenbuttel dos Santos (NIT 1252185338-2). Ambos não constam no rol de funcionários apresentado pela empresa. No entanto, conforme informações do CNIS (fls. 572 e 573), eram funcionários da Oniz admitidos em 15/06/2000 e 11/11/2004, respectivamente, e com rescisão em 12/05/2005 (fl. 354);

Em 23/05/2005 a CD Sul contabiliza o pagamento de verbas rescisórias de Fábio Ferreira da Silva (NIT 1249162887-4), o qual não consta no rol de funcionários apresentado pela empresa. No entanto, conforme informações do CNIS (fl. 574), era funcionário da Oniz admitido em 27/04/2004 e com rescisão em 23/05/2005 (fls. 355 e 357).”

4- Os veículos de transporte (20 caminhões) utilizados nas operações da CD Sul Logística, em 2005, eram todos oriundos da fiscalizada. No entanto, os registros contábeis de ambas as empresas revelam discrepâncias quanto à negociação e a forma de pagamento dessas aquisições, pressupondo-se fictícias. Não há comprovação nos autos da efetividade do pagamento/aquisição, pela CD Sul Logística, dos caminhões utilizados no transporte das mercadorias, antes de propriedade da autuada. Evidencia-se, mais uma vez, a existência de “confusão patrimonial” entre as duas empresas. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 33 e ss.:

“Em 25 e 26/01/2005 a empresa Oniz Distribuidora Ltda escriturou a venda a prazo dos veículos acima para a CD Sul Logística conforme demonstra lançamentos efetuados no Livro Diário (fls. 145 a 147 e 156), com a correspondente demonstração no Livro Razão Clientes - CD Sul Logística (fl. 673).

Intimada a esclarecer a origem das transações escrituradas na conta acima mencionada, a empresa Oniz Distribuidora Ltda confirma que os valores representam a transação de venda dos veículos à CD Sul Logística Ltda (fl. 310). Note-se que o registro é de uma transação a prazo. O registro da transação é corroborado pela informação contida no Relatório Sintético de Clientes levantado pela Oniz em 31/12/2005 (fl.672).

No entanto, na contabilidade da CD Sul Logística Ltda o registro foi de uma transação à vista, conforme Livro Diário (fl. 347), não havendo qualquer registro de dívidas a pagar dessa natureza.”

5- As Notas Fiscais-NFs e os Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas-CTRC foram considerados inidôneos pela fiscalização, seja por terem sido emitidos

com data fictícia (NFs), seja por serem emitidos em desacordo com a legislação do ICMS (CTRCs). A título exemplificativo, verifica-se dos autos que a NF 001 da CD Sul Logística, no valor de R\$ 469.082,85, emitida em 20/04/2005, fl. 369, tem o registro no Livro Diário da autuada em 28/04/2005, fl. 149. Todavia, a Autorização para Impressão de Documentos Fiscais somente foi liberada em 02/09/2005, fl. 1016, e a impressão da NF realizada/entregue em 04/10/2005, fl 1017, ou seja, quase 6 meses após a data que consta na respectiva Nota Fiscal. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 48 e ss.:

“Os serviços teriam sido prestados muito anteriormente e os documentos emitidos extemporaneamente, certamente nas datas que em que a empresa Oniz Distribuidora Ltda necessitava de despesas para anular seu resultado fiscal e evitar a tributação devida.

Observem-se, por exemplo, a nota fiscal nr. 01 (fl. 369), emitida em 28/04. Na descrição dos serviços prestados tem-se "serviços prestados no mês de março de 2005". Muito bem. Em março de 2005 somente haviam sido contratados motoristas, não havendo quaisquer funcionários para prestar outros serviços. Ou seja, a Oniz não havia sequer transferido os funcionários para a CD Sul, conforme já anteriormente demonstrado.

São documentos fiscais inidôneos. nos termos da legislação citada, fazendo prova apenas a favor do fisco.

Não houve prestação dos serviços. Ocorreu tão-somente uma simulação de prestação de serviços através da emissão de documentos fiscais. Transporte e serviços logísticos fictícios.”

6- O capital a integralizar na empresa CD Sul Logística, no valor de R\$ 1.920.000,00, consta na declaração Pessoa Física do sócio como pago (em 2005), diferentemente dos registros contábeis dessa empresa. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 29 e ss.:

“O sócio-proprietário José Luis Turmina (CPF 374.457.070-34) informa em sua declaração de ajuste anual do exercício 2005 (ac 2004) a existência de dívida perante a CD Sul Logística Ltda no valor de R\$ 1.920.000,00, descrita como "capital a integralizar de 96% da participação na CD Sul Logística Ltda". Tais informações são corroboradas pelos registros contábeis da empresa e contrato social de constituição (fls. Contrato social 334 a 336 e livros contábeis fls.347 e 595).

[...]

Porém, Curiosamente, na declaração do imposto de renda pessoa física apresentada pelo sócio no exercício 2006 (ac 2005), a dívida é tida como paga, haja vista que sua situação em **31/12/2005** é apresentada como ZERO (fl. 136).

Nos anos seguintes, não há menção de tal ônus nas declarações de imposto de renda do contribuinte. No entanto, não há qualquer registro de integralização do valor remanescente de R\$ 1.729.000,00 nos livros contábeis da empresa tanto em **2005, como em 2006** (fls 420 e 595).”

Verifica-se que os fatos/provas acima expostos são claros em apontar que o exercício das atividades da CD Sul Logística “ocorreu de forma irregular”, uma vez que **encontram-se contrários ao direito: i) à legislação civil (arts. 50 e 1022 do CCB); e ii) à escrituração com inobservância da legislação comercial e fiscal (art. 251 do RIR/99), face a “autonomia patrimonial” das pessoas jurídicas.**

As ocorrências apontadas demonstram a convergência para um mesmo fato. No ano autuado, em 2005, as operações que eram aparentemente executadas pela CD Sul Logística eram na realidade conferidos a pessoa diversa (autuada-Oniz Distribuidora), o que caracteriza “simulação”, nos exatos termos do art.167, § 1º, inciso I do Código Civil Brasileiro: “*haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem*”.

Cumpra a este órgão julgador se opor à existência, inconteste, dos vários vícios apurados durante o exercício das atividades das empresas no ano de 2005 (erros contábeis, documentos fiscais inidôneos, confusão patrimonial, simulação). A alegação da defesa de que tudo foi feito dentro da legalidade não tem sustentação, diante dos fatos e provas trazidos pela fiscalização e que foram relacionados nos itens precedentes deste voto.

Como já mencionado, o ordenamento jurídico pátrio reconhece que as empresas possuem personalidade jurídica própria, com direitos e deveres distintos das outras pessoas, não se admitindo que as movimentações financeiras, seus patrimônios, suas receitas e despesas se confundam, sob pena de violação à essência da existência desse ente como pessoa jurídica.

A principal conseqüência da personalidade jurídica é a concessão da autonomia patrimonial de modo a permitir a limitação da responsabilidade e a criar um patrimônio exclusivo para a execução de uma determinada atividade empresarial. Por isso, Fábio Konder Comparato in *O Poder de Controle da Sociedade Anônima*, Forense, 4ª Ed., Rio de Janeiro, 2005, p. 450, considera a “confusão patrimonial” como critério fundamental para a desconsideração da personalidade jurídica, *verbis*: “*E compreende-se, facilmente, que assim seja, pois a pessoa jurídica nada mais é, afinal, do que uma técnica de separação patrimonial. Se o controlador, que é o maior interessado na manutenção desse princípio, descumpra-o na prática, não se vê bem porque os juízes haveriam de respeitá-lo, transformando-o, destarte, numa regra puramente unilateral.*” Em outras palavras. Se o sócio, que é o maior interessado em manter a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, descumpra-a na prática, porque haveria de o Estado em respeitá-la.

A fiscalização trouxe provas suficientes para formar a convicção de serem fortes as evidências que caracterizam a empresa CD Sul Logística Ltda. como uma pessoa jurídica que operou irregularmente no ano de 2005. Em primeiro lugar, porque existe uma clara “confusão patrimonial” entre as duas sociedades empresariais, itens 1, 2, 3 e 4 acima descritos. Em segundo lugar, porque ficou evidenciado que os registros contábeis e os documentos fiscais se encontram “dissociados dos fatos” efetivamente ocorridos, itens 4, 5 e 6 acima descritos.

A ocorrência de uma série de “sucessão de erros contábeis”, da “existência de documentação fiscal inidônea” e da “confusão patrimonial” revelam que, ao menos em 2005 (ano autuado), as operações da empresa CD Sul Logística mostrou-se desastrosa em termos legais, o que acarretou a criação de despesas fictícias para autuada. Difícil o convencimento da regular operação da empresa CD Sul Logística, uma vez que todas as atividades por ela desempenhadas, com as mesmas instalações e veículos da fiscalizada, eram anteriormente executadas pela própria autuada.

Carlos Maximiliano, em seu livro “*Hermenêutica e Aplicação do Direito*”, 16ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1996, pg. 261, traz um brocardo aplicável ao caso:

“313-M – *Nemo creditur turpitudinem suam allegans* (ninguém alcança acolhida alegando a própria torpeza), *Nemo de improbitate sua consequitur actionem* (**ninguém consegue ação vitoriosa graças a improbidade sua**).” (grifos meus)

Já a alegação da defesa de que em procedimento fiscal distinto (processo 11030.000140/2002-16), dos anos de 2006 a 2008, a fiscalização não invalidou as operações entre a CD Sul Logística e a autuada, o que descaracterizaria a existência de simulação, nada tem de inconsistência ou de falta de uniformidade. Como se disse, foi no início das operação da CD Sul, em 2005, que ocorreram os vícios apontados e o exercício das atividades de forma irregular, fato que levou a fiscalização a glosar corretamente as despesas de prestação de serviços com a CD Sul.

Aspectos relevantes destacados por Ferrara para caracterizar a “simulação” são a existência de motivo- *causa simulandi* (economia tributária), e a “falta de execução material” do contrato (existência de vícios). Essa última característica, segundo Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da "mais clara confissão" da “simulação”. Veja-se o que diz o autor a esse respeito (Ob. citada, p. 437)

“O contrato produziu uma mutação nas relações jurídicas, mas esta mutação permaneceu só no campo do direito: *de facto* os contratantes continuam a comportar-se como antes; continuando a efectuar os mesmos atos de disfrute e de disposição, como se o contrato não existisse. Esta é, na verdade a mais clara confissão da sua inexistência.”

Por todos os fatos apontados, evidencia-se que as operações de logística de transporte do ano autuado de 2005, repassadas para a CD Sul Logística, somente o foram no papel, pois, de fato, a autuada continuou comportando-se como antes à frente das operações, com os mesmos veículos, mesmas instalações, com movimentações financeiras praticamente exclusivas por conta Caixa, inclusive fazendo pagamentos de despesas em nome da CD Sul Logística.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça-STJ também repudia a constituição de empresa, pelos mesmos sócios e mesmo objeto social, com o intuito simulatório:

*TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. EXPEDIÇÃO. DESCABIMENTO. EMPRESA CRIADA PELOS MESMOS SÓCIOS DA EMPRESA DEVEDORA DO FISCO. SIMULAÇÃO.*

*I - Verificada pelo Tribunal a quo a irregularidade na constituição de nova pessoa jurídica, com o mesmo objeto social e os mesmos sócios de sociedade devedora do fisco, restando assente o intuito simulatório da medida, tem-se como legítimo o óbice da Fazenda para a emissão da certidão negativa de débito.*

*II - Na hipótese vertente, conforme demonstrado pelo Tribunal a quo, a simples mudança de sociedade, no mesmo ramo de comércio e com os mesmos sócios da sociedade devedora, implica em verdadeira transformação societária, remanescendo clarividente a tentativa de se eximir das dívidas fiscais.*

*III - Conceder certidão negativa na hipótese presente implica em prestigiar a fraude contra o Fisco, em verdadeira quebra da isonomia em detrimento de milhões de contribuintes que com dificuldade operam suas empresas com regularidade.*

*IV - Recurso especial improvido.*

*(REsp 650.852/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/06/2005, DJ 05/09/2005, p. 233)*

A respeito do dever de tributação dos atos simulados, assim decidi o extinto Primeiro conselho de Contribuintes, conforme ementário do Acórdão nº 101-96523, sessão de 23/01/2008, reproduzido em parte:

*SIMULAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Se as provas constantes dos autos demonstram que a Contribuinte realizou negócio jurídico de forma diversa daquela formalmente declarada, havendo desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, resta caracterizada a ocorrência de simulação, devendo a obrigação tributária ser apurada sobre o negócio jurídico de fato realizado.*

Assim, diante das provas trazidas aos autos, em relação às atividades desenvolvidas no ano de 2005, conclui-se pela ocorrência de “confusão patrimonial” e de “simulação” na operação da CD Sul Logística Ltda., de modo que correta a glosa das despesas de prestação de serviços com origem nessa empresa.

### **Decadência**

O acórdão recorrido afastou a preliminar de decadência a todos os tributos lançados entendendo que, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se homologa o pagamento antecipado pelo sujeito passivo e, conseqüentemente, o Fisco fica atrelado à regra decadencial prevista no art. 173, I do Código Tributário Nacional para a constituição do crédito tributário.

Por se tratar de lançamento por homologação, entende a recorrente que a contagem deva regular-se pela regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Creio não assistir razão à defesa.

Conforme já abordado neste voto, ficou evidenciada a prática de “simulação” na criação da empresa CD Sul Logística Ltda, utilizada para criar despesas fictícias na empresa autuada. Esse fato, como corretamente abordou o acórdão recorrido, afasta a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, posto que o final do dispositivo expressamente excetua a incidência da regra na ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por se tratar de situação mais gravosa, o próprio Código Tributário Nacional estabelece um prazo de contagem mais elástico ao fisco, que é aquele previsto no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o início da contagem de prazo para constituir o crédito tributário se dá a partir do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme transcrição que segue:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

No caso dos autos, as infrações apuradas decorrem de fatos ocorridos no ano de 2005. Assim, a contagem para o fato gerador mais remoto lançado, relativo ao PIS e à Cofins, concernente ao período de outubro de 2005, o lançamento poderia ter sido efetuado em 01/11/2005 e o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, a que se refere a regra do art. 173, I, do CTN, se iniciou em 01/01/2006. Portanto, o transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco anos) se encerrou em 31/12/2010.

Já os lançamentos fiscais foram cientificados ao sujeito passivo em 29/11/2010, fls. 03 e seguintes, portanto, perfeitamente dentro do prazo previsto pela lei para a constituição do crédito tributário.

Dessa forma, considera-se que os lançamentos foram feitos dentro do prazo legal, devendo ser rejeitada a preliminar de decadência levantada.

### **Valores exigidos nas autuações**

Conforme mencionado ao longo do voto, a constituição da empresa CD Sul Logística Ltda. foi considerada uma operação simulada.

Na planilha da fl. 64, a autoridade fiscal recompôs o lucro real da autuada, fazendo os ajustes necessários, em especial, a glosa das despesas operacionais relativas aos pagamentos efetuados à CD Sul Logística, correspondente aos CTCRC emitidos contra a Oniz Distribuidora Ltda., no valor de R\$ 4.946.821,17 e das despesas operacionais administrativas relativas também à CD Sul Logística, correspondente às Notas Fiscais emitidas contra a Oniz Distribuidora Ltda., no valor de R\$ 232.902,30, ajustes esses que, a meu ver, não merecem reparos.

Com relação à recomposição da base de cálculo da CSLL, os fatos são idênticos ao IRPJ, fls. 64/65.

Por fim, a fiscalização glosou os créditos do PIS e da Cofins das Notas Fiscais e CTCRCs originadas da CD Sul Logística, conforme analiticamente demonstrados nas planilhas das fls. 66/67.

A recorrente deixa de contestar expressamente a composição dos valores dos tributos lançados, de modo que os mesmos são considerados definitivos na esfera administrativa, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (grifei)*

### **Multa majorada por infração qualificada – 150%**

O recorrente pleiteia a inaplicabilidade da multa majorada, argumentando que não há a ocorrência de dolo ou fraude, onde tudo teria sido feito às claras, com os devidos registros contábeis.

Conforme amplamente noticiado no relatório e voto deste acórdão, a autuada utilizou-se de empresa que operava irregularmente, com os mesmos sócios e com idêntico propósito negocial. No caso em questão, pode-se entender que o procedimento levado a cabo pela contribuinte revela a ocorrência de dolo no intuito de fraudar o fisco, cujo resultado foi a supressão dos tributos devidos. A caracterização da simulação, da confusão patrimonial, da existência de registros contábeis e documentos fiscais inidôneos na operação de empresa irregular, amplamente demonstrada neste voto, é motivo para o agravamento da multa por infração qualificada.

Por oportuno, cumpre esclarecer os conceitos de dolo, fraude e simulação previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 e os efeitos que decorrem ao caso em análise:

***Lei nº 4.502, de 1964***

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

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

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

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

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

Os sócios da interessada, ao constituir a empresa CD Sul Logística Ltda, que se mostrou dissociada dos fatos ocorridos e que se confundiu patrimonialmente com a empresa autuada, incidiram na ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, alterando as condições pessoais do contribuinte, o que afetou o valor dos tributos devidos, definido pela lei tributária como sonegação, fraude e conluio, nos termos dos arts. 71 a 73 acima transcritos.

Cesar A. Guimarães Pereira, em sua obra “*Elisão Tributária e Função Administrativa*”, Dialética, 2001, p. 194, aborda com propriedade que a “simulação” é caso de enquadramento nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

“No caso de certos tributos federais, a simulação é colhida pelo art. 73 da Lei nº 4.502, de 20.11.1964, por se destinar a ajuste doloso destinado a obter o efeito descrito no art. 71 da mesma Lei ( na simulação, as duas partes em um negócio jurídico ou ato jurídico receptício concorrem para criar uma aparência jurídica do negócio ou ato realmente praticado – que pode ser nenhum, no caso da simulação absoluta). O dolo, porém, deve ser específico (dirigido ao efeito da evasão tributária).”

Apesar do contribuinte afirmar que a qualificação da multa somente se impõe em casos de incontestável prova de ter agido dolosamente, entende-se como evidenciada a atitude deliberada e consciente em operar de forma irregular, como de fato ocorreu, posto que todas as ações expostas neste voto culminaram na redução dos tributos devidos no ano de 2005, utilizando-se do artifício de “simulação” na operação da empresa CD Sul Logística Ltda., face a existência de fatos/registros contábeis dissociados da realidade, de documentos fiscais inidôneos e face a clara existência de “confusão patrimonial” com a autuada.

Com efeito, os fatos apurados encontram sintonia com a norma que prevê a imposição de penalidade mais gravosa, no caso, o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 (constante dos autos de infração), com a nova redação dada pela a Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrito, para melhor clareza:

*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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifei)*

De acordo com o acima exposto, por ter ficado evidenciado a atitude dolosa do sujeito passivo em se utilizar da simulação na criação da empresa CD Sul Logística Ltda., acarretando a redução dos tributos devidos e, por existir perfeito enquadramento da sua ação com os dispositivos legais acima mencionados, deve ser mantida a multa agravada, por infração qualificada, no percentual de 150%.

Quanto aos lançamentos relativos à CSLL, ao PIS e à Cofins, cabe dizer que subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que os ensejaram são os mesmos.

Em face do que foi exposto, voto por não conhecer do pedido de diligência, de rejeitar as preliminares de nulidade da autuação e de decadência, de considerar definitivamente julgadas as matérias não expressamente contestadas e, no mérito, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Donassolo

## Declaração de Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

Em relação à necessidade de demonstração de dolo na simulação, argumenta a Recorrente (Fls. 76 – Recurso Voluntário):

(...)

*Não por outro motivo são severamente repudiadas presunções, ilações, subjetivismos ou conjecturas no ato fiscal que imputar uma sanção ancorada em preceitos criminalizantes, como bem observam MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA TERESA MARTINEZ LÓPEZ, membros atuantes dos Conselhos de Contribuintes: ‘As presunções do Fisco só se admitem nas infrações objetivas; nas subjetivos, o dolo e a culpa não se presumem, provam-se’.*

(...)

Inicialmente, para se avaliar o dolo em infração tributária, pode-se partir da premissa de que se trata do mesmo dolo do Direito Penal. Sobre o assunto, transcreve-se os ensinamentos do Professor Sérgio Cavalieri Filho (*in Programa de Responsabilidade Civil. São Paulo, Atlas, 2010, p. 31*):

(...)

*convém, ainda, ressaltar que não vemos nenhum fundamento para se dizer, como querem alguns, que o dolo e a culpa civil são diferentes do dolo e da culpa penal. A rigor, são substancialmente iguais, têm os mesmos elementos: se diferença houver, será apenas de grau.*

No caso, deparamo-nos com a necessidade de o Fisco demonstrar o dolo na conduta de simulação de uma pessoa jurídica. Vale dizer, é possível falar-se em “consciência” de uma pessoa jurídica na responsabilidade penal? O Professor Daniel Eduardo Carnacchioni responde com proficiência à pergunta anterior com os seguintes ensinamentos, (*in Curso de Direito Civil – Parte Geral – Institutos Fundamentais, Rio de Janeiro, Lúmen Júris, 2010, pp. 296 a 297*):

(...)

*A pessoa jurídica é uma realidade (teoria da realidade técnica), com vontade própria e, por isso, plenamente capaz de cometer um crime. É óbvio que a pessoa jurídica não se intimida, não tem consciência própria das pessoas naturais, não pode se sujeitar a pena privativa de liberdade, mas, é possível compreender essa responsabilidade penal.*

(...)

*Por essas razões, assiste razão àqueles doutrinadores que defendem a possibilidade de responsabilizar penalmente a pessoa jurídica. Os principais argumentos para aceitar tal realidade são muito bem retratados por CLEBER MASSON, em seu livro “Direito Penal – Parte Geral – esquematizado”, cujos fundamentos peço vênua para reproduzir: “1 – A pessoa jurídica constitui-se em ente autônomo, dotado de consciência e vontade, razão pela qual pode realizar condutas e assimilar a natureza intimidatória da pena; 2 – A pessoa jurídica deve responder por seus atos, adaptando-se o juízo de culpabilidade às suas características; 3 – A pessoa jurídica possui vontade própria, razão pela qual o direito penal a ela reserva tratamento isonômico ao dispensado à pessoa física; 4 – é óbvio que o estatuto social de uma pessoa jurídica não prevê a prática de crimes como uma de suas finalidades. Da mesma forma, não contém em seu bojo a realização de atos ilícitos, o que não os impedem de serem realizados. (...)”*

*Sérgio Salomão Shecaira também defende a responsabilidade penal da pessoa jurídica, com os seguintes argumentos: “ A pessoa jurídica tem vontade própria, distinta da de seus membros; a pessoa jurídica pode ser responsável pelos seus atos, devendo o juízo de culpabilidade ser adaptado às suas características. Embora não se possa falar em imputabilidade e consciência do injusto, a reprovabilidade da conduta de uma empresa funda-se na exigibilidade de conduta diversa, a qual é perfeitamente possível. (...)”*

Os ensinamentos doutrinários anteriores atingem o ponto crucial para se demonstrar o dolo de uma pessoa jurídica: *a reprovabilidade da conduta de uma empresa funda-se na exigibilidade de conduta diversa.*

A relação jurídica da Recorrente com a CD Sul Logística não deixa dúvidas quanto à exigência de conduta diversa para descaracterizar a simulação e a conseqüente qualificação da multa de ofício, conforme os fatos demonstrados pelo Fisco e analisados no voto condutor deste Acórdão, novamente transcritos:

1- Ficou caracterizada a existência de confusão patrimonial entre as duas empresas, seja pela utilização do mesmo espaço físico por ambas as empresas, seja pela falta de rateio das despesas administrativas comuns, tais como despesas com água, luz, telefone, funcionários. A autuada, ao permitir, deliberadamente, que outra pessoa jurídica utilizasse gratuitamente os seus imóveis para prestar os serviços de logística, antes executados por ela mesma, incorreu na apropriação de custos que não eram seus, mas que deveriam ser da CD Sul Logística evidenciando, por conseqüência, a existência de “confusão patrimonial”. Além disso, a fiscalizada passou a pagar pela prestação de serviços executados teoricamente pela CD SUL, mas que em última análise, eram desempenhados por ela mesmo, como se verá na sequência.

2- A forma sistemática de pagamento pela autuada dos serviços prestados pela CD Sul Logística, foi feita utilizando-se da conta “Caixa” (e não conta Bancos), que não é o meio usualmente adotado, face aos valores vultuosos envolvidos nesses pagamentos. A respeito da constatação de que os pagamentos à CD Sul Logística, via conta Caixa, teriam sido simulados, veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 49 e ss.:

“A fiscalizada alega que foram pagos "em moeda corrente nacional ou cheques de terceiros". Os livros contábeis registram pagamentos em moeda corrente. Por sua vez, dos documentos, que segundo a fiscalizada "serviram de comprovantes" de quitação, por vezes expressam que os valores foram pagos através de "depósito em conta". Citemos como exemplo a Nota Fiscal de Serviços nr. 01 (fl. 369), emitida em 20/04/2005. O documento registra que o pagamento dar-se-á por "depósito em conta" enquanto o registro contábil reproduz pagamento a crédito de Caixa (fls. 149 a 155).

Ora, não possui registros e comprovantes porque efetivamente não foram efetuados os pseudo pagamentos nem foram prestados os fictos serviços. Ocorreu somente uma simulação de pagamentos como ocorreu uma simulação de prestação de serviços uma vez que a CD Sul Logística Ltda é, também, uma ficção.

[...]

Somente para citar alguns exemplos, enquanto a fiscalizada afirma ter efetuado no dia 28/04/2005 o pagamento à CD Sul, em moeda corrente, de R\$ 469.082,85 ("para não haver tributação pela CPMF") emite cheque de R\$ 300,00 (fls. 149 a 155).

Ou então, enquanto em **22/11/2005** contabiliza o pagamento à CD Sul, em moeda corrente, de **R\$ 3.192.746,70** - referentes aos CTRC 04, 05, 06 e 07 ("para não haver tributação pela CPMF"), emite cheque de R\$ 65,33 (fls. 667 a 671).

[...]

Se nos detivermos, como exemplo, dentre todos os pseudo pagamentos declarados (fl. 184) ao pagamento supra mencionado de R\$ 3.192.746,70 verificaremos que o volume físico de moeda não é pequeno. (...)

Ademais, R\$ 3.192.746,70 representam 319.270 notas de R\$ 10,00 (mais de 3.190 pacotes de notas) mais R\$ 46,70. Ou então, 63.854 notas de R\$ 50,00 (mais de 638 pacotes de notas) mais R\$ 46,70.

[...]

No entanto, embora afirme que efetuou tais pagamentos, efetivamente não os comprova.”

3- Funcionários da autuada tiveram suas verbas trabalhistas pagas pela CD Sul Logística, conforme dados obtidos nos livros contábeis dessa última empresa e constantes no Cadastro Nacional de Informações Sociais – CNIS. O argumento trazido na peça recursal, de que os funcionários relacionados “já haviam sido admitidos/transferidos para a empresa em 01.04.2005, e, portanto, eram funcionários seus...”, não se sustenta: **por primeiro**, inexistente justificativa lógica para a CD Sul Logística pagar férias e rescisão, em abril e maio de 2005, de funcionários recém contratados e, **por segundo**, porque as informações do Cadastro Nacional de Informações Sociais- CNIS não atestam a alegação trazida pela defesa. Evidencia-se, por conseqüência, a existência de “confusão patrimonial” entre as duas empresas. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 38 e ss.:

“Em 12/04/2005 há o registro de pagamento de férias de Edilberto Vieira de Melo (NIT 1702073626-0). O beneficiário não consta rol de funcionários apresentado pelo contribuinte. No entanto, figura como recebedor de direitos de férias. Na verdade, conforme consulta realizada ao CNIS (fl.568), constatou-se que se trata de funcionário da Oniz Distribuidora Ltda, admitido em 01/09/2000 com

rescisão em 11/05/2005. Na data da rescisão a CD Sul contabiliza o pagamento das verbas rescisórias do funcionário da Oniz (fls. 350 e 354);

Em 02/05/2005, a CD Sul contabiliza o pagamento de verbas rescisórias de Valderes Ribeiro dos Santos (NIT 1251250823-6) e Luis Felipe Antunes Ramires (NIT 1225165138-3). Ambos não constam no rol de funcionários apresentado pela empresa. No entanto, conforme informações do CNIS (fls. 569 e 570), eram funcionários da Oniz admitidos em 17/02/04 e 06/07/2004, respectivamente, e com rescisão em 02/05/2005 (fl. 353);

Em 12/05/2005 a CD Sul contabiliza o pagamento de verbas rescisórias de Jéferson da Silva (NIT 1260771670-7) e Teodoro Wolffenbuttel dos Santos (NIT 1252185338-2). Ambos não constam no rol de funcionários apresentado pela empresa. No entanto, conforme informações do CNIS (fls. 572 e 573), eram funcionários da Oniz admitidos em 15/06/2000 e 11/11/2004, respectivamente, e com rescisão em 12/05/2005 (fl. 354);

Em 23/05/2005 a CD Sul contabiliza o pagamento de verbas rescisórias de Fábio Ferreira da Silva (NIT 1249162887-4), o qual não consta no rol de funcionários apresentado pela empresa. No entanto, conforme informações do CNIS (fl. 574), era funcionário da Oniz admitido em 27/04/2004 e com rescisão em 23/05/2005 (fls. 355 e 357).”

4- Os veículos de transporte (20 caminhões) utilizados nas operações da CD Sul Logística, em 2005, eram todos oriundos da fiscalizada. No entanto, os registros contábeis de ambas as empresas revelam discrepâncias quanto à negociação e a forma de pagamento dessas aquisições, pressupondo-se fictícias. Não há comprovação nos autos da efetividade do pagamento/aquisição, pela CD Sul Logística, dos caminhões utilizados no transporte das mercadorias, antes de propriedade da autuada. Evidencia-se, mais uma vez, a existência de “confusão patrimonial” entre as duas empresas. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 33 e ss.:

“Em 25 e 26/01/2005 a empresa Oniz Distribuidora Ltda escriturou a venda a prazo dos veículos acima para a CD Sul Logística conforme demonstra lançamentos efetuados no Livro Diário (fls. 145 a 147 e 156), com a correspondente demonstração no Livro Razão Clientes - CD Sul Logística (fl. 673).

Intimada a esclarecer a origem das transações escrituradas na conta acima mencionada, a empresa Oniz Distribuidora Ltda confirma que os valores representam a transação de venda dos veículos à CD Sul Logística Ltda (fl. 310). Note-se que o registro é de uma transação a prazo. O registro da transação é corroborado pela informação contida no Relatório Sintético de Clientes levantado pela Oniz em 31/12/2005 (fl.672).

No entanto, na contabilidade da CD Sul Logística Ltda o registro foi de uma transação à vista, conforme Livro Diário (fl. 347), não havendo qualquer registro de dívidas a pagar dessa natureza.”

5- As Notas Fiscais-NFs e os Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas-CTRC foram considerados inidôneos pela fiscalização, seja por terem sido emitidos com data fictícia (NFs), seja por serem emitidos em desacordo com a legislação do ICMS (CTRCs). A título exemplificativo, verifica-se dos autos que a NF 001 da CD Sul Logística, no valor de de R\$ 469.082,85, emitida em 20/04/2005, fl. 369, tem o registro no Livro Diário da autuada em 28/04/2005, fl. 149. Todavia, a Autorização para Impressão de Documentos Fiscais

somente foi liberada em 02/09/2005, fl. 1016, e a impressão da NF realizada/entregue em 04/10/2005, fl 1017, ou seja, quase 6 meses após a data que consta na respectiva Nota Fiscal. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 48 e ss.:

“Os serviços teriam sido prestados muito anteriormente e os documentos emitidos extemporaneamente, certamente nas datas que em que a empresa Oniz Distribuidora Ltda necessitava de despesas para anular seu resultado fiscal e evitar a tributação devida.

Observem-se, por exemplo, a nota fiscal nr. 01 (fl. 369), emitida em 28/04. Na descrição dos serviços prestados tem-se "serviços prestados no mês de março de 2005". Muito bem. Em março de 2005 somente haviam sido contratados motoristas, não havendo quaisquer funcionários para prestar outros serviços. Ou seja, a Oniz não havia sequer transferido os funcionários para a CD Sul, conforme já anteriormente demonstrado.

São documentos fiscais inidôneos. nos termos da legislação citada, fazendo prova apenas a favor do fisco.

Não houve prestação dos serviços. Ocorreu tão-somente uma simulação de prestação de serviços através da emissão de documentos fiscais. Transporte e serviços logísticos fictícios.”

6- O capital a integralizar na empresa CD Sul Logística, no valor de R\$ 1.920.000,00, consta na declaração Pessoa Física do sócio como pago (em 2005), diferentemente dos registros contábeis dessa empresa. Veja-se o que relata a fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 29 e ss.:

“O sócio-proprietário José Luis Turmina (CPF 374.457.070-34) informa em sua declaração de ajuste anual do exercício 2005 (ac 2004) a existência de dívida perante a CD Sul Logística Ltda no valor de R\$ 1.920.000,00, descrita como "capital a integralizar de 96% da participação na CD Sul Logística Ltda". Tais informações são corroboradas pelos registros contábeis da empresa e contrato social de constituição (fls. Contrato social 334 a 336 e livros contábeis fls.347 e 595).

[...]

Porém, Curiosamente, na declaração do imposto de renda pessoa física apresentada pelo sócio no exercício 2006 (ac 2005), a dívida é tida como paga, haja vista que sua situação em **31/12/2005** é apresentada como ZERO (fl. 136).

Nos anos seguintes, não há menção de tal ônus nas declarações de imposto de renda do contribuinte. No entanto, não há qualquer registro de integralização do valor remanescente de R\$ 1.729.000,00 nos livros contábeis da empresa tanto em **2005, como em 2006** (fls 420 e 595).”

Destarte, em que pesem os argumentos recursais, o Fisco conseguiu demonstrar o dolo da Recorrente na prática de simulação, razão pela qual não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Em face do exposto, nego provimento ao presente recurso.

*(documento assinado digitalmente)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 30/09/

2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 04/02/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, As

sinado digitalmente em 23/10/2014 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 10/02/2

015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 10/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Declaração de Voto

Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno.

Como bem observado pela relatoria do voto condutor do presente processo, a questão principal a ser examinada diz respeito à ocorrência da criação da empresa - CD Sul Logística Ltda. – com aparente legalidade, mas que ao final não passaria de uma suposta simulação.

No entanto, antes de adentrar a questão fática, entendo relevante tecer alguns comentários sobre planejamento tributário.

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido.

Trata-se de um pensar com antecedência, se organizar, um planejar, tendo em mente que, para alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento do tributo.

Entrementes, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio alternativo (planejado) que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.

Na jurisprudência administrativa no extinto Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, é possível verificação que a licitude negocial era feita na análise do negócio jurídico realizado pelo contribuinte (planejado), de forma a identificar se o mesmo se coadunava com o direito, sendo certo que “aquilo que não era proibido, era permitido” segundo o princípio da liberdade negocial que rege o mundo das relações privadas.

Nesse prisma, a análise do negócio planejado era suficiente, por si só, para dizer se se estava diante de uma elisão fiscal, cujos efeitos de redução tributária deveriam ser respeitados pela Fazenda Pública, ou se se estava diante de um negócio jurídico ilícito, cujos efeitos tributários deveriam ser afastados pelo Fisco.

No entanto, com a evolução da jurisprudência administrativa, principalmente, a partir de 2006, cresceu o entendimento de que não basta o negócio jurídico realizado ser tido por lícito. É necessário verificar a realidade do negócio praticado, pois é dessa realidade (evento) que se extrai o fato jurídico tributário.

Neste diapasão, passou-se a dar maior atenção ao fato jurídico, que nada mais é que a qualificação jurídica dada ao evento, conforme doutrina de Paulo de Barros Carvalho. Ao contrário do que até então prevalecia, em que o evento determinava como o direito deveria conhecê-lo.

O direito fixa os pressupostos caracterizadores do fato jurídico em uma hipótese geral e abstrata, permitindo a juridicidade do evento e, paralelamente, torna o fato jurídico relevante para o conhecimento da relação jurídica tributária individual e concreta.

Em vista disso, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a reconhecer, nas hipóteses de planejamento tributário, a necessidade de conhecer o “fato jurídico tributário”, de forma a saber não apenas se o negócio jurídico realizado pelo contribuinte é lícito. Antes disso, é necessário identificar qual o fato jurídico praticado pelo Contribuinte, extraindo-se do mundo dos eventos, o fato jurídico relevante para instaurar a norma individual e concreta de tributação.

Logo, deve-se analisar o fato jurídico da criação da CD Sul Logística LTDA. para ao final concluir-se sobre a licitude de tal planejamento tributário.

De acordo com as premissas supracitadas, quando se esta diante de um planejamento tributário depreende-se a existência de um negócio jurídico não planejado, que no caso concreto seria a existência da própria recorrente (Oniz). E paralelamente, admite-se também a coexistência de um negócio jurídico planejado com intuito também de redução ou não pagamento de tributos, ou seja, a já citada criação da CD Sul Logística.

Portanto, cabe ao julgador analisar a licitude do negócio jurídico planejado, sua realidade fática e a verdade na sua execução, pois, se um desses três elementos estiver ausente, deverá haver a recomposição para encontrar o verdadeiro fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.

E são estes elementos que se passa a analisar.

Primeiramente, a licitude da criação da CD Sul Logística é clarividente, pois em momento algum houve questionamento de sua existência formal por parte do auditor autuante e da própria DRJ- POA, ou seja, sua criação foi considerada válida e regular. Quanto a realidade fática e verdade na sua execução, entende-se pela sua existência verdadeira. E ambas serão analisadas em conjunto, pois na prática resulta sendo consequência da outra.

Não se pode entender pela inexistência de uma pessoa jurídica pelo simples fato de não possuir imóveis próprios para seu funcionamento, aliás, esse entendimento é conforme a jurisprudência do CARF, uma vez que a existência de duas empresas no mesmo endereço não é vedada por lei e se justifica pela logística e estratégia comercial, sendo uma forma lícita de redução de custos, senão vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício. 2002

**SIMULAÇÃO — INEXISTÊNCIA** — Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (Processo nº 11516.002462/2004-18)

Ademais, em 2006 a CD Sul Logística adquiriu imóvel próprio na cidade de Cachoeirinha, Rio Grande do Sul.

No entanto, na situação fática o fisco erroneamente entendeu ocorrente a simulação e, desqualificando a empresa CD Sul Logística Ltda. (que seria o negócio simulado), para fins fiscais, constituída para assumir o desempenho das atividades de transporte rodoviário de cargas, antes desempenhada pela recorrente, celebrado com o único objetivo de criar despesas fictícias para a interessada e distribuir lucros aos sócios comuns.

A intenção da atuada com a criação da CD Sul Logística resta clara a todos, racionalizar as operações e com isso também diminuir a carga tributária, concentrada antigamente somente na recorrente. É claro que uma mudança dessa magnitude não é simples, rápida e ocorre do dia para a noite.

Sua concretização leva tempo e por vezes pode gerar embaraços e confusões com a empresa da qual se herdará os futuros trabalhos como, por exemplo, ocorreu com a transferência do ativo imobilizado e dos trabalhadores da atuada à CD Sul Logística, situação que, sob esse ponto de vista, reforça ainda mais a existência fática e regular da empresa criada (CD Sul Logística).

Ocorre que no presente caso as circunstâncias fáticas e jurídicas foram analisadas estritamente sobre um único aspecto, ou seja, aquela que interessa ao fisco, desconsiderando outros períodos sucessivos e anteriores da existência e atuação regular da CD Logística, como se pudesse inferir que a empresa simplesmente não existiu num certo tempo e voltou a existir depois, como pretendeu a autoridade fiscal em suas conclusões pela autuação fiscal, ao passo que deveriam ter sido examinadas como um todo, as operações antes e depois das verificações necessárias no interesse fazendário em comento.

Entende-se que os argumentos apresentados acima já seriam suficientes para afastar a compreensão de que o planejamento tributário delineado pelo recorrente seria ilegal, no entanto, traça-se algumas premissas sobre a simulação.

Luciano Amaro afirma que não há *"ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, desde que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho"*, sob pena de se ter de admitir *"o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal"*.

Ricardo Mariz de Oliveira aduz que da Constituição Federal advém o direito *"à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus"*

Todos os meios e formas lícitas de que se vale o contribuinte, para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever ou da obrigação tributária são designados pelo nome de elisão fiscal, cuja distinção básica da evasão ilícita reside nos meios empregados, como ensina SAMPAIO DÓRIA em sua obra *Elisão e Evasão Fiscal*, São Paulo, José Bushataky, Editor, p. 58:

*"O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva"*.

O exame da licitude ou não dos meios empregados conduz necessariamente à apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não reflete o fato concreto, é aparente, e aí se está diante da simulação que, segundo o parágrafo primeiro do art. 167 do Novo Código Civil, se faz presente 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 ante-datados, ou pós-datados".*

No lapidar ensinamento de CLÓVIS BEVILÁQUA, in Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, edição histórica, Editora Rio, Volume I, p. 353:

*"Simulação é uma declaração enganosa de vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado".*

Explicitando esse conceito de simulação ofertado pelo autor do Projeto que veio a se converter no Código Civil de 1916, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, in Curso de Direito Civil, Parte Geral, Edição Saraiva, 1975, p. 207, didaticamente leciona que:

*"Como o erro, simulação traduz urna inverdade. Ela 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, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido".*

A simulação pressupõe, em regra, uma declaração bilateral de vontade; resulta, sempre, de um conluio, um concerto entre as partes, de tal sorte que nenhuma das partes é iludida, uma e outra têm conhecimento da busca urdida para prejudicar terceiro e traduz, invariavelmente, uma proposital divergência entre a vontade interna ou real e a vontade declarada no ato, que não corresponde à verdadeira intenção das partes.

Na simulação, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a operar e valer entre as partes, e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar e valer perante terceiros, como bem apreendido por UBALDINO MIRANDA, in Teoria Geral do Negócio Jurídico, São Paulo, Atlas, 1991, p. 115, ensina:

*"Com efeito, a simulação é um procedimento complexo a que as partes recorrem para a criação de uma aparência enganadora. Nesse procedimento, mediante uma só intenção, as partes emitem duas declarações: uma destinada a permanecer secreta e a outra com o fim de ser perpetrada para o conhecimento de terceiros, isto é, do público em geral. A declaração, destinada a permanecer secreta, consubstanciada numa contra declaração ou ressalva, constata a realidade subsistente entre os simuladores.*

*O procedimento simulatório é deliberado pelas partes mediante um acordo ou pacto (pactum simulationis) pelo qual celebram um negócio jurídico aparente: umas vezes, por lhes interessar apenas essa aparência, frente a terceiros, os quais, na intenção dessas partes que simulam, devem tomar a aparência como realidade, nenhuma relação jurídica efetiva é estabelecida entre elas (simulação absoluta). Outras vezes, as partes têm em vista a formação de uma determinada relação jurídica, mas pactuam a celebração de uma forma negocial aparente, a fim de ser projetada ao conhecimento de terceiros para, sob essa forma aparente, subsistir, entre elas, aquela relação jurídica que visam (simulação relativa).*

*Assim, na primeira hipótese, quando uma das partes simula com o seu comparsa uma venda fictícia (imaginaria venditio), para fugir ao assédio dos seus parentes sucessíveis; e, na segunda hipótese, quando alguém simula uma venda a outrem, quando na realidade lhe doa".*

Como os atos simulados são praticados com o objetivo de ludibriar, escondendo os atos dissimulados e efetivos, a prova da simulação é difícil, árdua, às vezes impossível, pois divergência psicológica de intenção das partes que é, escapa a uma prova direta, dificilmente os que simulam deixam evidências, a prova escrita do fingimento é impossível e a contra-declaração, reveladora do negócio dissimulado, raríssima.

Por isso, o fisco, a quem incumbe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os atos e negócios jurídicos atacados, provando que não passam de mera aparência ou ocultam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador, há de se valer da prova indireta, de indícios, que hão de ser graves, precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e indutores de ligação direta do fato desconhecido como fato conhecido.

Nesse sentido, disso não se desincumbiu o fisco. A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais sejam, a transferência de ativo permanente (veículos e caminhões), compartilhamento de empregados, extemporaneidade de emissão de alguns CTCs ou NFs, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar legitimamente a carga tributária.

A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse sempre que a empresa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios.

O argumento de que o desmembramento das atividades operacionais teve por único escopo obter economia tributária não é suficiente, por si só, para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados com amparo legal.

Assim, por todo o exposto acima entende-se que não houve simulação e confusão patrimonial, a justificar o tratamento fiscal adotado nos presentes autos.

*(documento assinado digitalmente)*

**Orlando José Gonçalves Bueno**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 30/09/

2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 04/02/2015 por GERALDO VALENTIM NETO, As

sinado digitalmente em 23/10/2014 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 10/02/2

015 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 10/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Declaração de Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto.

Em que pese o entendimento exposto pelo I. Conselheiro Relator em seu voto em relação à confusão patrimonial e simulação nas operações com a CD Sul Logística, peço vênica para abrir divergência em razão dos motivos abaixo.

Como constou do Relatório, a Recorrente alegou que a criação da CD Sul Logística Ltda. ocorreu legalmente, uma vez que o planejamento tributário é prática legal decorrente da liberdade constitucional da iniciativa e de acordo com a legislação vigente, sendo possível ao administrador empregar recursos legais ao seu alcance a fim otimizar as atividades e interesses da entidade, não existindo nenhuma vedação legal para o procedimento ora adotado.

Alegou a Recorrente que a CD Sul Logística não consiste em “empresa inexistente”, já que possui marca registrada no Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) desde 22/02/2005, o que demonstraria a preocupação na proteção das marcas. Informou, também, que a CD Sul Logística faz parte, desde 2005, da exposição da Associação de Supermercados do Rio Grande do Sul (EXPOAGAS) realizada na FIERGS, com o oferecimento de serviços de logística e transporte aos supermercados do Estado do Rio Grande do Sul, com marca e estrutura próprias.

Argumentou, também, que a Oniz Distribuidora e a CD Sul Logística são empresas diversas, com personalidades jurídicas distintas, ainda que seus proprietários/administradores sejam os mesmos, com empregados próprios, contabilidade separada, frotas de caminhões que não se confundem, logomarcas, clientes, exploração independente de objeto social diversos, afastando-se o entendimento de que se trataria de uma só entidade.

Consignou a Recorrente que a integralização do contrato social foi realizada nos prazos legais, tendo ocorrido mero erro de preenchimento da DIRPF, corrigido em 2008, relacionado à integralização das cotas subscritas. Também teria ocorrido distribuição de lucros nos termos da legislação vigente.

Alega, por fim, que a D. Autoridade Fiscal também teria deixado de comprovar a prática de fraude, simulação ou sonegação fiscal, uma vez que: (i) os caminhões foram transferidos da Recorrente para a CD Sul Logística em decorrência da pouca ou nenhuma utilidade dos mesmos na Oniz Distribuidora; (ii) não há impedimento legal para que duas empresas compartilhem o mesmo espaço diante da inexistência de propriedade do imóvel no ativo imobilizado da CD Sul Logística; (iii) não foram corretamente analisados os contratos trabalhistas apresentados; (iv) a contratação dos empregados da Oniz Distribuidora não se deu por rescisão/admissão, mas, sim, por transferência (Livro de Registros de Funcionários), razão da inexistência de registro contábil de pagamentos de salários e encargos até 14/04/2005; (v) do momento da constituição da CD Sul até a consolidação de suas operações houve aproveitamento mútuo do corpo de funcionários em transferência (“consórcio de empregados”), situação admitida pelo Código Civil (reunião de empresas); (vi) inexistência de discrepância entre a remuneração dos funcionários da Oniz Distribuidora e da CD Sul; (vii) a escrituração contábil faz prova a favor da Recorrente e deve ser considerada na apuração da renda efetiva a ser tributada; entre outras alegações.

Pretendeu demonstrar a Recorrente que nem todo caminho que represente menor onerosidade fiscal para o contribuinte configura, necessariamente, simulação.

O voto vencedor do I. Conselheiro Relator determinou que, de acordo com as evidências, a empresa CD Sul Logística Ltda., apesar de dotada de personalidade jurídica, não existiria de fato e havia sido criada com o objetivo de gerar despesa para a autuada, diminuindo o seu lucro, além de possibilitar maior distribuição de lucros aos sócios comuns, configurando, assim, “simulação” dos negócios jurídicos.

Além disso, no seu entendimento, o voto vencedor determinou que o direito constitucional da organização das atividades empresariais não é absoluto, repudiando-se reorganizações societárias evadidas de vícios. Entendeu o I. Relator pela verificação de simulação na criação da empresa CD Sul Logística Ltda., evidenciada também a utilização de documentos fiscais inidôneos e a ocorrência de confusão patrimonial entre as empresas.

Entretanto, peço vênia para discordar de referido posicionamento, como alegado em tribuna, pois a meu ver não há provas robustas capazes de determinar a configuração de confusão patrimonial ou mesmo simulação na criação da empresa CD Sul Logística Ltda.

Como bem ensina o jurista Washington de Barros Monteiro, “*como o erro, simulação traduz uma inverdade. Ela 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, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido*” (Curso de Direito Civil, Parte Geral, Edição Saraiva, 1975, p. 207).

Os atos simulados sempre têm o objetivo de esconder os dissimulados e efetivos. Sendo assim, não verifico a intenção da Recorrente na prática de atos com o objetivo de ludibriar a fiscalização. A meu ver, restou manifestamente caracterizada a falta de aprofundamento da ação fiscal, decorrente do princípio administrativo da busca pela verdade material. Isso porque, tal como consignado pela Recorrente, foram apresentados diversos e relevantes documentos que sequer foram analisados pela D. Autoridade Fiscal (o que gerou, inclusive, a declaração de nulidade da decisão anterior proferida em primeira instância). Além disso, apesar das alegações de que as empresas funcionam no mesmo local, em nenhum momento foi realizada qualquer diligência com o objetivo de atestar se, de fato, haveria a confusão patrimonial.

Também como ressaltado pela Recorrente, durante procedimento fiscal diverso (Processo Administrativo nº 11030.000140/2002-16) foram convalidadas as operações realizadas entre a CD Sul Logística e a Recorrente nos anos de 2006 a 2008, práticas idênticas às desconsideradas na presente autuação fiscal, o que descaracterizaria a alegada simulação.

Conforme esclarecimentos de Alfredo Augusto Becker, a elisão legal é a faculdade “*que o indivíduo poderá, sem violar regra jurídica ou eficácia jurídica, atingir aquele efeito econômico, escolhendo um outro caminho (outros atos, fatos ou estados de fato) que não seja elemento integrante de hipótese de incidência de regra jurídica tributária ou, então, que seja elemento integrante de hipótese de incidência de outra regra jurídica tributária mais favorável (menor tributo)*”.

Ou seja, para se considerar como configurada a evasão fiscal é necessário que as autoridades fiscais façam prova destes atos. A evasão é a imputação, ao contribuinte, de prática de conduta ilegal e, dessa forma, o ônus da prova é do Fisco. Essa questão também se relaciona

com o princípio da verdade material através do qual a apuração dos fatos é fundamental para que o fenômeno da subsunção ocorra perfeitamente, considerando todos os elementos do tipo tributário. Isto porque, conforme posicionamento doutrinário, *“a verdade aproximada ou formal é, portanto, absolutamente incompatível com os princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes à obrigação tributária. É por isso também que as presunções e ficções devem ser restritas em matéria tributária (...)”*. (*“A Verdade Material no Direito Tributário”*, Malheiros, 2013, pág. 119).

Assim, na busca pela verdade material apurar os fatos é condição primordial para que possa ocorrer de forma correta o fenômeno da subsunção.

Nos presentes autos, a imputação de prática de evasão fiscal decorre de presunção, indícios, o que não pode ser admitido pelo princípio da verdade material.

De fato, o contribuinte não está obrigado a escolher sempre o caminho com maior onerosidade fiscal, até porque não há vedação legal para a busca legal de redução da carga tributária.

A título exemplificativo, considerando o entendimento exarado no voto vencedor, o simples fato de uma das empresas ser tributadas pelo Lucro Real e a outra pelo Lucro Presumido não deve e não pode ser considerado ato simulado, mas, sim, alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes.

Nesse sentido, mantenho o mesmo entendimento do Ilustre Conselheiro Relator proferido nos autos do Processo Administrativo nº 19515.001905/200467, Acórdão nº 3403002.519, 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária Sessão de 23.10.2013, abaixo transcrito, que muito bem se aplica à presente discussão em relação à alegação de prática simulada, *in verbis*:

*“A criação de pessoas jurídicas para cada tipo de atividade é naturalmente embalada pela necessidade de racionalizar e reduzir custos, inclusive os tributários.*

**Em todo grupo econômico, com efeito, identifica-se com naturalidade a existência de pessoas jurídicas submetidas ao lucro real e ao lucro presumido, pois apenas algumas atividades, cuja margem de lucro é reduzida, é que valem a pena ser submetidas ao lucro real, enquanto outra parte, justamente por envolver lucro em percentual maior que a presunção legal de lucro, acabam segregadas em uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido.**

*Ou seja, mesmo a segregação de empresas por atividade, em um grupo econômico, é embalada por razões de carga fiscal.*

*A prevalecer o entendimento da Fiscalização e da DRJ neste caso, todo grupo econômico que tenha desdobrado suas atividades, com a criação de uma empresa para sujeitar-se a um regime diferente de apuração de tributos, estaria igualmente sujeita à qualificação de sua conduta como simulação absoluta, visto que a nova empresa seria apenas um artifício para reduzir a tributação.*

*Ora, é o peso da tributação que exerce o poder de alterar a estrutura da economia.*

*Toda alteração tributária repercute em novas decisões econômicas, as quais são baseadas, em sua essência, na determinação de modelos de produção que apresentem o menor custo.*

**Entendo, por isso, que no presente caso não existe uma simulação absoluta, mas uma alteração concreta na estrutura econômica de atuação dos contribuintes.”** *(não grifado no original)*

No citado processo administrativo foi proferida decisão unânime, cuja ementa foi lavrada no sentido de que **“a alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só (...)”**.

Este E. CARF já decidiu diversas vezes nesse mesmo sentido. Vejamos, por exemplo, a ementa abaixo transcrita:

**“SIMULAÇÃO — INEXISTÊNCIA — Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária. (Processo nº 11516.002462/2004-18, Acórdão nº 103-23.357, Sessão de 23/01/2008)”**  
(não grifado no original)

Entendo que o simples fato de o contribuinte se valer do modo menos oneroso para recolhimento do tributo não deve ser, obrigatoriamente, considerado simulação, aceitando as alegações arguidas pelo Recorrente. Além disso, não há nos autos prova por parte da D. Autoridade Fiscal da prática de simulação, tendo a D. Autoridade Fiscal deixado de analisar documentos contábeis para a verificação ou não de prática ilegal.

Sendo assim, se a simulação não pode ser presumida, a determinação de configuração de confusão patrimonial também não pode, não tendo a D. Autoridade Fiscal atuado de forma diligente na busca da verdade material, seja pela falta de análise dos documentos apresentados pela Recorrente, seja pela utilização equivocada de premissas inaplicáveis e que não têm, a meu ver, o condão de determinar a prática de ato simulado ou de confirmar a alegação de confusão patrimonial.

Dessa forma, em que pese a prolação do voto vencedor e a exposição de suas razões, entendo que não restou configurada a prática de simulação e/ou de confusão patrimonial.

*(documento assinado digitalmente)*

Geraldo Valentim Neto.