



Processo nº 11030.001718/2010-62
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.788 – CSRF / 1^a Turma
Sessão de 04 de outubro de 2021
Recorrente ONIZ DISTRIBUIDORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃO COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido e paradigmas*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 2.563/2.585) interposto pela contribuinte ONIZ DISTRIBUIDORA LTDA. em face do Acórdão nº **1202-001.139** (fls. 2.464/2.508), o qual recebeu a seguinte ementa:

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.

Em síntese, o litígio decorre de Autos de Infração (fls. 3/24) que exigem, em relação ao ano base de 2005, IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), acrescidos de multa qualificada de 150%, em razão da desconsideração de *planejamento tributário* consistente no *desmembramento de parte das atividades da contribuinte para uma nova empresa*.

De acordo com o relatório constante da decisão recorrida:

(...)

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 1044.300 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 (fls 357/361, 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 n.º 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.

- 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 desconsideração 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 Recomposto 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 fraudulentemente 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 duplação 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 vedação 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 fragmentou 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 seus 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 6º 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 significa 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 aqueles 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 RAIS2005 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 aqueles 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 procedural e economia tributária com CPMF, os pagamentos foram realizados pela Oniz e recebidos pela CD Sul pela via da conta Caixa. (...)

- Ademais, inexiste 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 impedimento 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.

- Quanto ao pagamento de contas, que o autuante alega, em razão da proximidade de valores repassados, que seria para satisfazer compromissos seus, o raciocínio é inconsistente, pois foram desconsiderados diversos valores, o que representou a semelhança entre as despesas/custos suportados pela CD Sul e as receitas derivadas da prestação de serviços à Oniz. Também desconsidera que seria impossível à Oniz saber ao certo o quantum deveria verter à CD Sul, ao longo de todo o ano-calendário, para efeito de interferir no resultado de modo a tornar distribuíveis aos sócios o lucro líquido de R\$ 4.580.000,00. Além disso, o resultado obtido pela CD Sul foi de R\$ 4.800.000,00, dos quais poderia dispor integralmente aos sócios quotistas, optando por não fazê-lo. A comparação revela-se superficial também porque o autuante não considera que os custos e despesas serviram de suporte para a obtenção das receitas operacionais brutas, também, das contratantes Ajinomoto e Bunge.

(...)

- Multa de ofício. Inexiste suporte factual para a exasperação da multa, pois todas as suas operações foram devidamente contabilizadas, sempre atendeu as intimações, entregando, sempre que possível, todos os elementos solicitados. Todos os recursos advindos da sua atividade social estão contabilizados, pelo que inadmissível se tornaria, só por isso, o agravamento a título de evidente intuito de fraude. Tudo foi feito às claras, sem adulterações, sem utilização de documentos falsos, emprego de artis ou outros comportamentos capazes de traduzir o objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou reduzir o montante do imposto devido.

- No campo das sanções tributárias, em especial daquelas que dependem da figura criminalizante, vigora o equivalente ao princípio *in dúvida pro reo* que disciplina as relações na esfera do Direito Penal. Por isso, o Código Tributário Nacional, no seu art. 112, prescreve a interpretação benigna, ou seja, mais favorável ao acusado sempre que houver dúvidas sobre a conduta fraudulenta.

Por último, requer o acolhimento da impugnação para sejam declarados nulos os lançamentos ou a improcedência dos mesmos.”

Inicialmente, foi emitido o Acórdão nº 1032.539 da DRJ/Porto Alegre, de fls. 1048 a 1056, mantendo integralmente os lançamentos fiscais.

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

Na seqüência, esta Turma Julgadora do CARF emitiu o Acórdão nº 1202-000.872, sessão de 02 de outubro de 2012, decidindo, por maioria, vencido este Relator, por anular o Acórdão nº 1032.539 da DRJ/Porto Alegre e que fosse emitido outro, por ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa e verdade material, fls. 1769 e seguintes.

Em seguida, a DRJ/Porto Alegre emitiu um novo Acórdão, de nº 1044.300, julgando improcedente a impugnação, com o seguinte ementário, fls. 1801 a 1822:

(...)

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 CRTC 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;

Encaminhados os autos para julgamento no CARF, a 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário por meio do referido Acórdão nº **1202-001.139** (fls. 2.464/2.508). Transcreve-se a seguir a parte dispositiva do *decisum*:

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.

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou o recurso especial (fls. 2.563/2.585), recurso este que foi parcialmente admitido nos seguintes termos (fls. 2.780/2.794).

(...)

a) Simulação

O Sujeito Passivo argui que "não restou demonstrada a alegada simulação, não há prova do desvirtuamento da vontade, não é possível desconsiderar a personalidade jurídica de uma pessoa jurídica (Recorrente) pelo simples fato de ter ela, legalmente e legitimamente, decidido pelo desmembramento de parte de suas atividades".

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão n.º 3403-002.519, de 22.10.2013:

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. 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, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.

Acórdão n.º 3302-003.138, de 17.03.2016:

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo. Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária [e ainda] não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "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."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

b) Atos Desconsiderados

O Sujeito Passivo defende que há que se repelir o "procedimento da fiscalização em que também pretendia reunir as operações de duas empresas, instaladas "na mesma área geográfica", sob a acusação de existência de simulação no "desmembramento de atividades antes exercidas".

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão n.º 2403-002.705, de 10.09.2014:

PREVIDENCIÁRIO. CONCURSO DE AGENTES. COMUNHÃO DE DESÍGNIOS. SOLIDARIEDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTUAÇÃO. LANÇAMENTO. ATOS DESCONSIDERADOS. Se houver convencimento de que a conduta dos agentes, em concurso, configura materialidade delitiva, a comunhão de desígnios impõe autuar ambos contribuintes infratores. Cumpre, no mínimo, intimar por solidariedade o partícipe sob pena de caracterizar cerceamento de defesa para o único autuado na medida em que, nos autos, não se tenha sido oportunizado a devida manifestação do segundo, mormente na hipótese em que sobre este majoritariamente, recaia os argumentos que motivarem o lançamento. Na forma do contido na previsão do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional CTN, a Autoridade Administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Acórdão n.º 103-23.357, de 23.01.2008:

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.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "a Autoridade Administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária [bem como] 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."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "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."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

c) Lucro Arbitrado

O Sujeito Passivo evidencia que "diante das irregularidades contábeis alegadas pelo Agente Fiscal que formalizou os autos de infração, dever-se-ia arbitrar o lucro no presente feito."

(...)

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados não se revelam discordantes, não restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

d) Multa de Ofício Qualificada

O Sujeito Passivo afirma que o "que se tem por planejamento de negócios, portanto, à mingua de comprovação fazendária de dolo no caso em liça, deve prevalecer a multa regulamentar no percentual de 75% (art. 44, I, Lei n.º 9.430/96."

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão n.º 2202-002.731, de 12.08.2014:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA. No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que "no planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "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".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

Conclusão

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial do Sujeito Passivo deve ser **DADO SEGUIMENTO EM PARTE**, a saber:

I) existem as divergências jurisprudenciais indicadas em relação aos seguintes itens:

- a) Simulação;
- b) Atos Desconsiderados; e
- d) Multa de Ofício Qualificada.

II) não existe a divergência jurisprudencial indicada em relação ao seguinte item:

- c) Lucro Arbitrado.

Intimada do despacho prévio de admissibilidade, a contribuinte ofereceu Agravo (fls. 2.826/2.831) contra a matéria não conhecida, mas este foi rejeitado com base no despacho de fls. 2.834/2.839.

Também chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.796/2.803). Pugna pelo não conhecimento recursal com base nas razões a seguir transcritas e, no mérito, sustenta que a decisão recorrida não merece reforma.

(...)

Em primeiro lugar, há que se destacar a surpresa que a admissão do recurso de divergência causa, já que não há, em definitivo, divergência sobre a interpretação de dispositivos legais. O que há, nos acórdãos indicados como paradigmas, é a apresentação de conclusão diversa quanto à existência de simulação em situações com suas próprias peculiaridades e arcabouço fático. Tanto que na maioria desses acórdãos sequer houve interposição de recurso especial pela Fazenda, já que não se interpõe recurso para a Câmara Superior para que se analisar fatos. Mesmo o recurso interposto no caso Unilever, citado como paradigma pelo sujeito passivo (acórdão nº3403-002.519), deixou-se de conhecer do recurso pela mesma circunstância, de não haver paradigma com idêntico contexto fático.

As conclusões nos acórdãos paradigmas foram diversas porque a situação fática era diversa. Ademais, quanto aos “atos desconsiderados”, o despacho de admissibilidade apenas cita trechos do acórdão recorrido e trechos dos paradigmas que não têm nenhuma correlação, de tal forma que nem se consegue compreender qual seria a tese que teria sido admitida, se seria a questão da instalação de empresas na área geográfica, ou se seria a questão do cerceamento de defesa etc.

Assim, tanto por identificar a inexistência de um conjunto probatório idêntico, seja pela dificuldade de identificar a divergência, fica dificultada a tarefa desta Procuradoria na atividade de oferecer contrarrazões.

(...)

Em seguida os autos foram a mim distribuídos para relatoria e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e parcialmente transscrito a seguir:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão comparados.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inocrrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de divergência consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), haja, por parte do Julgador, a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado paradigma não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial. Isso ocorre, por exemplo, quando a comparação das decisões sinalizam que as conclusões jurídicas são diversas em função de situações e arcabouços fáticos dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica.

Tendo isso em vista, analisaremos cada uma das divergências admitidas previamente pelo referido despacho de fls. 2.780/2.794.

Simulação

De acordo com a decisão recorrida:

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.

Analizando os elementos dos autos, verifica-se que existem provas suficientes para o convencimento de que teria ocorrido “simulação” na criação da empresa CD Sul

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

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).

(...)

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 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.:

(...)

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**, inexiste 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.:

(...)

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.:

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.:

(...)

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”*.

Cumpre 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

Como se nota, a decisão ora recorrida em nenhum momento questionou ou demonstrou adotar interpretação contrária à possibilidade jurídica de um contribuinte segregar atividades até então por ele desempenhadas de forma centralizada. O *decisum*, na verdade, considerou que a alegada *segregação* da atividade de transporte e logística da Oniz para a CD Sul, diante dos indícios e provas colhidos pela fiscalização, não teria ocorrido no ano de 2005. Ou seja, que ela foi simulada.

O primeiro paradigma (Acórdão n.º 3403-002.519 – fls. 2.588/2.615), por sua vez, registra em sua ementa que “não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda de produtos.”

Mais precisamente, a situação analisada naquele julgado foi assim relatada:

(...)

No Termo de Verificação e Esclarecimentos (fls. 424/428-e), a Fiscalização explica ter havido simulação por parte do contribuinte, explicando-a e caracterizando-a nos seguintes termos (fls. 425/427):

(...)

No caso concreto temos o destaque do patrimônio da Unilever dos bens das suas filiais, estabelecimentos industriais de produtos de higiene e beleza, para constituir a sociedade IGL, que assumindo as operações das filiais, passa a vender os produtos de higiene e beleza, para a própria Unilever, que por sua vez os comercializa. Uma vez que as receitas de indústria foram reduzidas porque substituídas pelas receitas de comércio, a Unilever diminuiu significativamente o recolhimento do PIS monofásico.

Antes de continuarmos é preciso dizer que presume-se a simulação, mormente a absoluta, porque os agentes no afã de esconder a vontade real, imprimem grande esforço para não produzir prova, que acredito possa ser feita através dos indícios e vestígios que possuímos.

Primeira ilegalidade

No nosso entender com este negócio jurídico a Unilever praticou simulação absoluta com o fim exclusivo de diminuir a carga do PIS monofásico.

A empresa IGL industrial não possui autonomia empresarial. Esta conclusão decorre do engedramento do ato jurídico, sim porque para que o negócio surtisse os efeitos declarados haveria de:

Ser possível a autonomia de produção, e isto é insensato, porque tornaria a IGL uma concorrente e a base do negócio foi poder diminuir custos para concorrer. Por outro lado as fórmulas dos produtos e o "know how" tecnológico são propriedade da Unilever da Holanda o que obriga a IGL a fabricar os mesmos produtos que a Unilever, nesta linha, industrializava;

Ser possível a autonomia de comercialização, e isto é impossível, porque a Unilever determina quais vendas são realizadas, mesmo porque, a Unilever é cliente quase exclusiva da IGL. Ainda que os produtos se mantivessem com outra embalagem e nome comercial, só para argumentar, que eles pudessem ser produzidos e vendidos autonomamente, a IGL concorreria com grande vantagem em preços de venda, porque os da Unilever ao menos conteriam a margem de lucro da IGL e mais todos os custos da Unilever. O que pudesse ser denominado como planejamento operacional/ tributário conteria uma vitória de Pirro;

Ser possível a autonomia de gestão e de políticas e a Unilever trata a IGL como tratava suas antigas filiais, assim considerando:

O presidente da Unilever é opresidente da IGL;

Na IGL os escritórios e seus funcionários confundem-se com os da Unilever;

A Unilever contrata os funcionários da IGL;

A Unilever considera as fábricas da IGL como sendo suas;

A Unilever determina as políticas de trato do meio ambiente da IGL e

A Unilever considera-se uma só entidade, incluindo a IGL e todas as outras unidades.

Ora, considerados todos estes argumentos, perguntaríamos ao leitor, que diferença ou que mudanças foram provocadas na Unilever e na IGL que justifiquem a existência do negócio jurídico, a não ser a economia de PIS? Quiseram criar uma empresa, mas se o não tivessem feito nada aconteceria e a criando nada mudou ou aprimorou-se (assim são

as ações com objetivos empresariais) que justificasse o ato, senão economia de contribuições sociais.

Parece-iis que fica caracterizada a simulação absoluta, porque este ato jurídico aparentou conferir ou transmitir direitos para a IGL ao invés de a quem, realmente, se conferiu ou transmitiu, a Unilever. A declaração contida no ato jurídico de organizar f nova empresa em seu sentido literal é diferente da intenção verdadeira, de reduzir tributos.

Segunda ilegalidade

A Unilever, como observamos anteriormente, detém o comando de produção e comercialização da IGL e esta não possui autonomia empresarial. A IGL compra produtos de acordo com rígidas especificações da UNILEVER, estando impedida de fabricar qualquer produto solicitado pela Unilever de acordo com suas próprias fórmulas, se é que elas existem. Corroborando este pensamento, diríamos que os produtos fabricados não são da IGL, mas da Unilever.

O legislador do IPI quis classificar como industriais as empresas que por uma questão de oportunidade terceirizam sua fábrica e preservam seu produto. A "fábrica" não produz autonomamente, mas obriga pelo encomendante.

Bem não será o fato de a Unilever não remeter a mercadoria para a IGL, mas obriga-la a comprar segundo suas normas, que caracterizará a operação como equiparada, nos termos do inciso IV do artigo nono do RIPI. Este foi o objetivo da lei tributar as operações de industrialização ou equiparadas.

(...)

Nesse contexto, o precedente afastou a ocorrência da alegada *simulação de segregação de atividades* com base nos seguintes fundamentos:

(...)

A Fiscalização interpretou os fatos de o presidente da Unilever ser presidente também da IGL e de que os escritórios e funcionários situam-se no mesmo lugar, além de que a Unilever contrata os funcionários da IGL, considera as fábricas da IGL como suas e determina as políticas de trato meio ambiente da IGL, para entender que a IGL não tem autonomia de comercialização e que, por isso, a existência da IGL é artificial (fl. 426).

(...)

Infelizmente, no nosso País, não existe uma política econômica clara e definida sobre como devem ser direcionadas e estruturadas as forças de produção, nem se tem um objetivo a ser atingido para a estruturação da economia nacional.

É possível, e de fato acontece, que uma mesma empresa controle todas as fases da produção, desde a extração da matéria-prima, a transformação em produto acabado, a distribuição para os centros consumidores e a venda a varejo.

E pode fazê-lo enquanto uma única pessoa jurídica, ou como um grupo econômico, repartido entre diversas pessoas jurídicas, coligadas ou subordinadas, com atuação diferente.

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.

A criação da IGL não é uma ficção, mas uma realidade concreta induzida pelos efeitos econômicos da política fiscal, a qual, sobreonerando o setor produtivo, compeliu os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição.

O acórdão da DRJ concorda em que não se trataria propriamente de simulação, mas mantém o mesmo tom de indignação da Fiscalização em ver, na conduta do contribuinte, um dano para o Erário, conforme se ilustra com a seguinte passagem (fls. 5120/5122):

(...)

O voto condutor do Acórdão da DRJ, embora de forma tímida, reconheceu a efetividade jurídica da criação e atuação da IGL, na medida em que, na prática, superou o fundamento da simulação absoluta, substituindo-o pela motivação de conduta abusiva.

Por isso, aliás, o Recorrente também alega que a DRJ **alterou a motivação** do lançamento, pois enquanto a Fiscalização alega a existência de simulação absoluta, a DRJ supera este fundamento substituindo-o pela alegação de desconsideração do negócio jurídico.

Verifico, com efeito, que a DRJ entendeu não ter havido simulação, mas que se configuraria uma conduta abusiva do contribuinte, a qual poderia ser enquadrada no parágrafo único do art. 166 do CTN, se estivesse regulamentado, mas que dele não se depende para a desconsideração do negócio jurídico, o que, segundo defende, por ser feito com fundamento no princípio da capacidade contributiva.

E isto o que se extrai do seguinte trecho do acórdão da DRJ:

(...)

A abusividade, como visto, é tida pela DRJ em razão de haver desabrido os números da arrecadação, frustrando a incidência monofásica, pelo deslocamento da agregação de valor ao produto, da fase da produção (tributada pela incidência monofásica) para a fase da comercialização (tributada à alíquota zero).

E em razão da queda da arrecadação que a DRJ sustenta a abusividade da constituição da IGL.

A DRJ sustenta que a exigência fiscal teria suporte no art. 126 do CTN, utilizando o conceito de "Unidade Econômica", conforme se confere abaixo:

(...)

A pior solução é a que pretende dar a Fiscalização e a DRJ, que tentam construir uma teoria da simulação e de comportamento abusivo sobre o terreno lamacento da política econômica.

Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas da motivação como da própria fundamentação legal, introduzindo de maneira indevida o art. 126 do CTN como esteio da exigência fiscal, razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal.

(...)

Verifica-se, assim, que o caso do *primeiro paradigma* envolveu a análise de simulação caracterizada com base em situação fática que não se confunde com a presente.

Isso porque aqui, conforme visto, a fiscalização, além da alegada ausência de *autonomia empresarial* (ou seja, mesmos sócios, mesmo endereço e operações comerciais entre a nova empresa à empresa antiga), trouxe indícios adicionais específicos, notadamente a apresentação de documentos inidôneos, transações financeiras suspeitas e duvidosos registros contábeis em conta caixa, que foram determinantes para considerar a estrutura simulada também à luz da existência de *confusão patrimonial*.

Além disso, nesse caso específico a DRJ já havia concordado com a tese de simulação, ao passo que no julgado ora confrontado o Colegiado entendeu que a decisão de piso buscou inovar no lançamento, fato este que também foi invocado como razão de decidir contrária às cobranças lá formuladas.

Enfim, tratam-se de situações fático-jurídica incomparáveis e que impedem que o presente Julgador crie qualquer convicção de que o Colegiado do *primeiro paradigma* reformaria a decisão ora recorrida.

Isso se repete com o *segundo paradigma* (Acórdão n.º 3302-003.138 – fls. 2.616/2.630), o qual tratou de autuação fiscal fundada na premissa de que a contribuinte, ao integralizar determinadas *Fazendas* para constituir empresa que passaria a ser fornecedora de insumos (*madeira*), estaria na verdade simulando operações de compra com empresa interposta, pois desprovida de *propósito negocial* e com isso gerar créditos de PIS/COFINS.

A simulação, entretanto, foi afastada pela DRJ e também quando do julgamento de recurso de ofício, com base na seguinte motivação:

Conforme se extrai dos autos, a Interessada é empresa de direito privado e tem como objeto social a fabricação de madeira laminada e de chapas de madeira compensada, prensada e aglomerada, devidamente inscrita no CNPJ (MF) sob o n.º 56.643.018/0001-66.

Em 14 de junho de 2005, a Interessada juntamente com o Sr. José Antônio Goulart de Carvalho constituíram a empresa denominada Eucatex Agro-Florestal Ltda., inscrita no CNPJ (MF) sob o n.º 07.580.377/0001-06, para realização das seguintes atividades:

(...)

Já em 22 de novembro de 2007, por meio de ordem judicial proferida nos autos da Recuperação Judicial n.º 7220-1/05, em trâmite perante a 3ª Vara Cível da Comarca de Salto em São Paulo, a Interessada transferiu, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. os seguintes imóveis de sua propriedade (vide documentos de fls.555-583):

(...)

Dado isso, nos termos da cláusula 2^a, da 4^a Alteração Contratual datado de 22 de novembro de 2007 (fls.257-284), a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. constituiu uma filial para cada imóvel recebido a título de integralização.

Face às alterações societárias procedidas, verifica-se que a Interessada deixou de ser proprietária dos referidos imóveis, centralizando o plantio e cultivo de eucaliptos na empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda.

Concernente as operações realizados no exercício de 2008, alvo da fiscalização, a Interessada adquiriu da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., por meio de operação de compra e venda, insumos (árvore em pé) para ser utilizado em seu produtivo, tendo apurado e utilizado créditos de PIS e de COFINS.

Ao que consta dos autos, a operação era realizada da seguinte forma:

A) A interessada por meio de suas filiais (Eucatex S/A Indústria e Comércio - CNPJ 56.643.018/0001-66) adquiria da empresa Eucatex Agro-Florestal, CNPJ 07.580.377/0001-06, madeiras (árvores em pé) para ser utilizada em seu processo produtivo;

B) Por conta do Regime Especial concedido pelo Governo do Estado de São Paulo, abaixo (fls.552-554), quando a operação estava relacionada a aquisição de árvores em pé, a Interessada e suas filiais ao assumir o encargo de retirar o material eram obrigadas a emitir notas fiscais de compra. Nesse momento a Interessada procedia o registro contábil das operações e apurava o crédito de PIS/COFINS.

(...)

C) Após a retirada da madeira pela filial da Interessada, o produto era transferida à Matriz para industrialização;

D) A empresa Eucatex Agro-Florestal estava desincumbida de emitir nota fiscal de venda, pr conta do regime especial e da Consulta n.º 526/2001, de 19 de setembro de 2001.

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCALEX AGRO-FORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

(...)

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada "simulação", não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avalizado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta n.º 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei n.º 6.404, de 1976, art. 252; Lei n.º 7.713, de 1988, art.3º; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF n.º 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico.

Neste ponto, destaco parte do voto proferido pelo julgador de piso:

O simples exame destes processos de produção não permite concluir que as fazendas fornecedoras de madeira estariam localizadas nas propriedades do impugnante. As descrições somente indicam as etapas de produção que se inicia no viveiro de mudas, em seguida estas mudas são plantadas nas fazendas, e após o corte das árvores estas são estocadas e levadas à fábrica.

O simples fato de a "floresta de eucaliptos" estar na seqüência entre o "viveiro de mudas" e a fábrica, não indica necessariamente que as fazendas produtoras de madeira sejam de propriedade do impugnante.

Os textos contidos nestes documentos também não trazem subsídios capazes de determinar que as fazendas seriam de propriedade do contribuinte. Consta somente a seguinte informação, incapaz de determinar quem seria o proprietário das fazendas: "o viveiro produz 23 milhões de mudas clonais por ano para as 73 fazendas, que abastecem a unidades fabris".

Além disso, existem outros fatos comprovados pela Interessada que afastam qualquer indício de simulação nas operações sob análise, a saber: (i) as empresas possuem sede própria; e (ii) contabilidade e funcionários individualizados.

Conclusão diversa chegaria se a fiscalização demonstrasse de forma contundente que os locais de onde são extraídos os insumos eram de propriedade da Interessada; que a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. não mantinha registros e inscrições fiscais próprias; que não possuía empregados; e que não celebrava seus próprios negócios.

Não bastasse isso, é imperioso destacar que a simples criação de uma empresa com o objetivo de reduzir a carga tributária, por si só, não caracteriza infração fiscal, tampouco é suficiente para desconsiderar os atos e negócios realizados com amparo legal.

Nesse sentido:

(...)

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo-se integralmente a decisão de primeira instância.

Como se vê, o afastamento da simulação no *segundo paradigma* partiu da análise de situação que apresenta peculiaridades e arcabouço fático que também não guardam semelhança fático-jurídica com o presente caso, o que impede a caracterização do dissídio.

Atos desconsiderados

A Recorrente sustenta existir divergência dessa “matéria” nos seguintes termos:

(...)

3.2. DA SUPosta AUTORIZAÇÃO CONTIDA NO § ÚNICO DO ART. 116 DO CTN PARA EFEITO DE DESCONSIDERAR NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS ENTRE A RECORRIDA E SUA PRESTADORA DE SERVIÇOS

O acórdão recorrido se sustenta na assertiva segundo a qual seria possível ao Fisco FEDERAL desconsiderar os negócios jurídicos entabulados entre a RECORRENTE e CD SUL LOGÍSTICA LTDA., reportando-se aos artigos antevistos do Código Civil, em que pese o art. 116, § único, do CTN, aluda reserva de lei para estabelecer os procedimentos necessários desiderato o art. 50 do CC reserve à autoridade judiciária competência exclusiva a tal desiderato.

Em sentido diverso ao julgado pelo aresto recorrido, contudo, a Segunda Seção DESTE EG. CARF, por sua 4ª CÂMARAS/3^º TURMA ORDINÁRIA, decidiu, justamente, depender de lei ordinária a possibilidade de a Autoridade Administrativa desconsiderar atos e/ou

negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fatos geradores, *verbis* (**Anexo Recursal**):

**ACÓRDÃO N.º 2403-002.705 - SEGUNDA SEÇÃO - 4ª CÂMARA/3ª TURMA ORDINÁRIA -
SESSÃO EM 10/09/2014**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO. CONCURSO DE AGENTES. COMUNHÃO DE DESÍGNIOS. SOLIDARIEDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTUAÇÃO. LANÇAMENTO. ATOS DESCONSIDERADOS.

Se houver convencimento de que a conduta dos agentes, em concurso, configura materialidade dellta, a comunhão de desígnios Impõe autuar ambos contribuintes infratores. Cumpre, no mínimo, intimar por solidariedade o participante sob pena de caracterizar cerceamento de defesa para o único autuado na medida em que, nos autos, não se tenha sido oportunizado a devida manifestação do segundo, mormente na hipótese em que sobre este, majoritariamente, recalca os argumentos que motivarem o lançamento.

Na forma do contido na previsão do Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional CTN, a Autoridade Administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Recurso Voluntário Provido. (Grifou-se)

A propósito do tema, colhe-se dos fundamentos do voto condutor o seguinte, *litteris*:

"Deveras, incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001, o Parágrafo Único do art. 116 admite que autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, entretanto determina que sejam observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Desse modo, ainda que se configure fortes indícios o lançamento não prospera em razão de que se impõe à Autoridade Administrativa observar norma específica ainda por ser estabelecida". (Grifou-se)

Registre-se que o acórdão paradigma (anexo) foi **extraído diretamente do sítio do CARF**, na internet, de modo que ficam satisfeitos os requisitos objetivos de admissibilidade de que trata o art. 67 do Regimento Interno deste Eg. CARF.

Logo, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido, segundo o qual poderia a Autoridade Lançadora desconsiderar os negócios jurídicos praticados entre a Recorrente e CD Sul Logística Ltda. para efeito de lançar-lhe tributos diversos, ao suposto de dissimulação de fato gerador, para o acórdão paradigma tal prática é irrita enquanto não advier lei ordinária que discipline os procedimentos necessários; razão pela qual deverá esta C. CSRF dissipar a divergência em tela.

3.3. Da problemática do compartilhamento de espaço físico entre algumas das unidades operacionais da recorrente e da prestadora de Serviços CD Sul Logística Ltda.

Como visto, no tópico dedicado à acusação primária de "*confusão patrimonial*" entre a Recorrente e CD Sul Logística Ltda (fls. 2481 e seguintes), o Insigne Relator exclama para a questão de eventual compartilhamento de endereço entre ambas, *verbis*:

(...)

Entrementes, esta Eg. **Câmara Superior** já repeliu procedimento da fiscalização em que também pretendia reunir as operações de duas empresas, instaladas "**na mesma área geográfica**", sob a acusação de existência de simulação no "*desmembramento de atividades antes exercidas*", como se vê da ementa a seguir transcrita:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício. 2002

Ementa: 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 diminuirá carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido. (Acórdão da 3ª CSRF n.º 103-23.357/08, de 23.01.2008, Processo n.º 11516.002462/2004-18) - Grifou-se

A íntegra do acórdão paradigma em foco (anexo) foi extraída diretamente do sítio do CARF, na internet, na internet, de modo que ficam satisfeitos os requisitos objetivos de admissibilidade de que trata o art. 67 do Regimento Interno deste Eg. CARF.

A propósito do assunto remente os DD. Conselheiros a tudo o quanto sustentou no subtítulo 6.3.3.1, do Recurso Voluntário, que conta, inclusive, com relatório fotográfico das dependências da Recorrente.

Basta por aqui referir, para efeito de contextualização, que o Agente Fiscal responsável pela lavratura dos autos de infração em contenda reconhece que "as empresas operam no mesmo endereço, variando apenas em relação aos blocos" (fl. 31). Isto, embora a isso, preferiu insistir na retórica de que a "CD Sul Logística não possui imóveis, tampouco um endereço próprio para funcionar ou prestar serviço"; enquanto admite, *contrario sensu*, que ela própria adquiriu imóvel em São José dos Pinhais, **em 2006**, que serve como depósito de **sua propriedade**, cujo *contrato de compra e venda* situa-se no vol. 3, fl. 398/409.

Verdade é que a Recorrente tem sua matriz em Passo Fundo-RS, ao passo que a CD Sul tem sua sede em Cachoeirinha-RS, cuja propriedade, em ambos os casos, é da *primeira*; entretanto, estabeleceram que **50%** do espaço físico total, dos 02 (dois) imóveis, ficasse cedido para uso comercial pela *segunda*, através do instituto jurídico designado por *comodato*. Ditas cessões identificam-se pelos "blocos" indicados nos seus Estatutos Sociais e fichas de inscrição no CNPJ, servindo-lhes de **forma autônoma** (documentos de fls. 435/437). A CD Sul também adquiriu, em São José dos Pinhais-PR, **um imóvel próprio**, num lote de 34.420,67 m² que possui um prédio destinado ao comércio, feito em alvenaria e com dois pisos, e mais o depósito de um pavimento com uma área de 4.771,83 m², **comprado e registrado sob sua titularidade**, em 2006 (contrato de fl. 398/409). Pagou pelo imóvel a importância de **R\$ 3.880.000,00**, e da mesma forma, cede 50% de espaço total, através de *contrato de comodato*, à empresa Recorrente, que se vale de um bloco distinto para exploração de sua atividade comercial.

O ponto nodal da questão é que variar endereço em relação aos *blocos* (1, 2, 3, etc) - o que é muito comum em diversas atividades e segmentos, sobretudo no logístico e de transportes - quer significar que não se está a tratar de "mesmo" endereço de funcionamento, evidentemente.

Portanto, tem-se que muito diversamente do que decidiu o acórdão recorrido, esta Eg. CSRF já decidiu que endereços de funcionamento situados na mesma unidade geográfica não atraí, por si só, a figura da simulação de atos e negócios jurídicos, pelo que deve a decisão recorrida, no particular, ser reformada.

(...)

O despacho de admissibilidade entendeu que os acórdão invocados (**2403-002.705** e **103-23.357**) de fato seriam hábeis a caracterizar a divergência, seja em razão da ausência de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 (*primeiro paradigma*), seja em razão da possibilidade jurídica de constituição de empresa no "mesmo endereço" de outra empresa do grupo (*segundo paradigma*).

No entanto, chama atenção o fato de que nenhum desses argumentos constitui fundamentos autônomos da decisão recorrida.

Concordo, aqui, com a afirmação da PGFN em suas contrarrazões, no sentido de que “quanto aos “atos desconsiderados”, o despacho de admissibilidade apenas cita trechos do acórdão recorrido e trechos dos paradigmas que não têm nenhuma correlação, de tal forma que nem se consegue compreender qual seria a tese que teria sido admitida, se seria a questão da instalação de empresas na área geográfica, ou se seria a questão do cerceamento de defesa etc.”.

Com efeito, a discussão sobre a aplicação ou não do parágrafo único do artigo 116 do CTN é matéria estranha à lide, sendo que tal dispositivo sequer foi mencionado ou contemplado no acórdão ora combatido.

A decisão recorrida manteve a glosa de despesas por concordar com a tese do fisco de que os dispêndios foram criados artificialmente, uma vez que, no período objeto da autuação, a empresa recém constituída (CD Sul) não operou (foi apenas interposta), figurando, na verdade, como *mera extensão operacional* da própria ONIZ.

Para assim concluir, o Colegiado *a quo* levou em conta vários indícios, não só a localização das empresas (mesmo endereço), mas principalmente a confusão patrimonial, inidoneidade de documentos e discordância quanto aos registros contábeis das operações financeiras que teriam ocorrido entre as partes.

O tema “mesma localização geográfica” (ou *mesmo endereço*), contudo, não constitui fundamento autônomo ou matéria de direito, estando inserido, na verdade, dentro da discussão relativa à própria simulação.

Posto isso, não conheço do recurso especial quanto à matéria “atos desconsiderados”.

Multa qualificada

No tocante à multa, o Colegiado *a quo* manteve a qualificação, por entender que:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

Da leitura desse trecho da decisão, verifica-se que o Colegiado *a quo* foi favorável à qualificação da multa porque, além da redução indevida de tributos com base nas despesas criadas artificialmente, prevaleceu o entendimento de que a empresa teria agido com dolo ao apresentar documentos fiscais inidôneos, além das irregularidades contábeis e caracterização de *confusão patrimonial*.

Já o *paradigma* (Acórdão n.º 2202-002.731), ao analisar autuação de pessoa física fundada na falta de recolhimento de IR relativo a ganho de capital auferido em alienação de participação societária “transferida indevidamente a *empresa veículo*”, afastou a qualificação da multa por entender ausente a conduta fraudulenta.

Nas palavras do voto condutor desse julgado:

Da Multa Qualificada

Segundo a fiscalização a recorrente teria simulado a operação, adotando conduta no sentido de impedir o lançamento e retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Inobstante respeitável entendimento da autoridade fiscalizadora, não vejo circunstâncias que caracterizem um evidente intuito de fraude.

Na verdade, como já se demonstrou as escâncaras, tratou-se de um sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei n.º 4.502/64.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com a devida vénia dos que pensam em contrário, a simples omissão de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e qualquer título.

No caso concreto não tenho como presumir que a conduta foi eivada de vício, mas tão somente de omitir do fisco com conhecimento de fato relevante.

MULTA QUALIFICADA - A SIMPLES APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA OU DE RENDIMENTOS, POR SI SÓ, NÃO AUTORIZA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO, SENDO NECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE DO SUJEITO PASSIVO. (SÚMULA CARF nº 14)

Nestes termos, posiciono-me no sentido de rejeitar as preliminares, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso de voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Referido *paradigma*, portanto, excluiu a qualificação da penalidade naquele caso por entender que os atos praticados levaram à *simples* omissão de tributação de ganho de capital.

Não houve, e isso é determinante para afastar a similitude com esse caso, relato sobre a existência de fatos/registros contábeis dissociados da realidade, apresentação de documentos fiscais inidôneos e “confusão patrimonial”, estes sim os elementos que levaram a cobrança da multa de 150% nessa situação.

Nesses termos, não é possível, mais uma vez, cogitar como o Colegiado que proferiu o *acórdão* *paradigma* decidiria acerca da qualificação da penalidade se estivesse frente às circunstâncias específicas e diferenciadas aqui tratadas, o que definitivamente compromete a caracterização do dissídio.

Conclusão

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli