



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.729117/2014-56</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1004-000.384 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LUFT-LOGISTICA ARMAZENAGEM E TRANSPORTES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

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

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, por estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** - Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

**RELATÓRIO**

TRANSPORTES LUFT LTDA, declarando-se sucessora por incorporação de LUFT-LOGÍSTICA ARMAZENAGEM E TRANSPORTES LTDA (Contribuinte), já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador/BA que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 01/10/2014, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 2.672.446,51.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo de Autos de Infração formalizando a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$899.000,00 (oitocentos e noventa e nove mil reais), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$323.640,00 (trezentos e vinte e três mil, seiscentos e quarenta reais), acrescidos de multa de ofício, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), e dos juros de mora.

Consta da descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto de Infração do IRPJ (fl. 1.245) que, referente ao ano-calendário 2009, foi apurada a infração a seguir, aos dispositivos legais mencionados:

**1. CUSTOS DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS. CUSTOS NÃO COMPROVADOS**

Custos não comprovados, conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento Legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 248, 249, inciso I, 277, 278, 299 do RIR/99.

O Auto de Infração da CSLL, lavrado em decorrência da infração acima descrita, encontra-se às fls. 1.244/1.248.

Do Relatório Fiscal (fls. 1.230/1.236), em que o Autuante descreve os procedimentos adotados no curso da fiscalização e os fatos que deram origem aos lançamentos efetuados, extrai-se as seguintes informações relacionadas às infrações apuradas:

1. Introdução
2. O trabalho foi iniciado em 20/06/2014, amparado no Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.0.01.00-2014-00054-8, abrangendo o Imposto de Renda do ano de 2009, apurado com base no lucro real.

A Luft Logística Armazenagem e Transportes faz parte do grupo Luft, que atua na área de transporte e logística. A empresa presta serviços de transporte, logística e armazenagem. O grupo atua em nichos específicos de mercado, sendo os principais a divisão agro, a divisão "food service" e a divisão saúde, com faturamento total anual ao redor de um bilhão de reais. Em 2009, a Luft Logística faturou aproximadamente R\$ 85 milhões. Os sócios no período eram Luciano Luft

(22,22%), Fernando Luft (22,22%), Andréa Luft (22,22%), Rafaela Luft (16,66%) e Marília Luft (16,66%).

A empresa está sediada em Porto Alegre, onde mantém apenas um escritório com poucos funcionários. Os setores administrativo, financeiro e contábil de todo o grupo funcionam na filial de Barueri-SP. As atividades operacionais estão distribuídas em várias filiais pelo Brasil.

A fiscalização teve como foco principal as despesas com frete contratado junto a outras empresas do grupo, sendo constatadas irregularidades que acarretaram a glosa dessas despesas.

## 2. Fretes contratados com pessoas jurídicas ligadas

Em maio de 2013, foram efetuadas diligências em duas empresas do grupo, a Transportes Luft Ltda. e a Luft Logística Armazenagem e Transportes Ltda. (fl. 03) A partir da análise da contabilidade das duas empresas, foi aberta fiscalização na Transportes Luft, em agosto de 2013, trabalho encerrado em janeiro de 2014, com a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL. Dentre as infrações constatadas na Transportes Luft, havia custos não comprovados com fretes contratados junto a outras empresas do grupo, prática essa que se repetia também na Luft Logística Armazenagem e Transportes Ltda., razão pela qual foi aberta a presente fiscalização em 20/06/2014.

De maneira semelhante ao trabalho anterior, foi constatado que na conta de custos denominada "fretes pessoa jurídica", código 60301020221 (fl. 70), há o registro de pagamentos efetuados a outras empresas do grupo, em valores redondos que se repetem diversas vezes ao longo do ano. Os valores redondos não são comuns nos pagamentos feitos às demais pessoas jurídicas, não vinculadas ao grupo.

Estas empresas ligadas não são expressivas perante o grupo Luft, mas serviram para retirar recursos da fiscalizada, através da emissão de documentos de prestação de serviços de subcontratação de fretes, e distribuir lucros a seus sócios comuns. As empresas referidas nesse relatório como sendo vinculadas são as seguintes:

- Transportadora Cargasul Ltda - EPP, CNPJ 92.982.701/0001-91, Av. Severo Dullius 1395, 404B, Porto Alegre;
- Luft Farma - Logística Armazenagem e Transporte Ltda - EPP, CNPJ 93.073.179/0001-98, Av. Severo Dullius 1395, 302A, Porto Alegre;
- Luftland Transportes Ltda - EPP, CNPJ 92.971.530/0001-03, Rua 18 de Novembro 289, sala 03, Porto Alegre;
- Agillon Transportes Ltda., CNPJ 04.086.707/0001-13, Rod. Pres. Castelo Branco 11.100 Anexo D, Barueri/SP;
- Interway Transportes Ltda - EPP, CNPJ 03.370.250/0001-01, Rod. Pres. Castelo Branco 11.100 Anexo D, Barueri/SP;

Em 2009, essas empresas prestaram serviços exclusivamente para a fiscalizada e para a Transportes Luft, pertencente a Ademar Eloi Luft, Ilka Terezinha Migott Luft e Mário Ari Luft, todos ligados ao grupo Luft (apresenta demonstrativo do quadro societário das empresas vinculadas, que prestaram serviços de frete para a Luft Logística Armazenagem e Transportes):

Em 20/06/14, através de termo de início de fiscalização (fl. 05), a empresa foi intimada a apresentar contrato social, lalur, todos os contratos de transporte com as cinco empresas ligadas referidas acima e manifestos de carga e conhecimentos de transporte de três dias escolhidos pela fiscalização, por amostragem, associados aos contratos de transporte. O contrato de transporte é um documento emitido, tal qual uma fatura, utilizado para a cobrança mediante sua apresentação.

A solicitação dos manifestos de carga e conhecimentos de transporte se deu porque a fiscalização já conhecia, do trabalho anterior realizado na Transportes Luft., os modelos de contratos de transporte utilizados pelo grupo, considerados insuficientes para a comprovação dos custos. Da mesma forma que ocorreu na Transportes Luft, a Luft Logística Armazenagem e Transportes não forneceu os manifestos/conhecimentos solicitados, limitando-se a entregar os documentos denominados "contrato de transporte -carreto terceiro" (fls. 151 a 918).

As diligências junto às empresas contratadas já haviam sido efetuadas por ocasião da fiscalização na Transportes Luft., ainda em 2013. Naquela ocasião foram solicitados à Transportadora Cargasul Ltda., à Luft Farma - Logística Armazenagem e Transporte Ltda., à Luftland Transportes Ltda., à Agillon Transportes Ltda. e à Interway Transportes Ltda., livros, documentos e arquivos em meio magnético dos lançamentos contábeis (fls. 919 a 1051). A análise desses livros e documentos será descrita posteriormente nesse relatório.

Os "contratos de transporte - carreto terceiro" entregues pela fiscalizada não são hábeis à comprovação de custos/despesas de fretes subcontratados. Ao contrário do conhecimento de transporte, os contratos não contêm qualquer informação sobre a mercadoria transportada, o remetente e o destinatário. Também não informa o trajeto correto, pois em todos os documentos entregues pelas cinco empresas ligadas, num total de 768 contratos, consta o trajeto "Porto Alegre para Porto Alegre", o que não reflete a realidade.

A legislação do ICMS dispensa a emissão do conhecimento pela empresa subcontratada, permitindo que a prestação de serviço seja acobertada pelo conhecimento emitido pelo transportador contratante. No entanto, exige que sejam incluídas informações do subcontratado no documento emitido pelo contratante. Como exemplo dessa legislação, o art. 205 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

Por esse motivo, a fiscalizada foi reintimada a vincular alguns "contratos de transporte" com o respectivo conhecimento emitido por ela própria, na condição de contratante. Conforme resposta, na fl. 11, a empresa não consegue

demonstrar o serviço prestado (remetente, destinatário, mercadoria, etc), pois não consegue indicar, para cada contrato, o conhecimento que emitiu para acobertar o transporte efetuado pelas contratadas.

As empresas subcontratadas também informaram que o único documento de controle de seu faturamento era o referido contrato (fls. 922, 940, 981, 1003 e 1034), emitido pela própria tomadora.

Além da ausência de informações relevantes nos contratos de transporte, foram constatadas inconsistências nos dados que constam naqueles documentos. De um total de 768 contratos, 309 documentos contém placas de 12 veículos que não pertenciam naquele período à transportadora contratada. São veículos que constam como utilizados pelas empresas vinculadas para prestar serviço de subfretamento (planilhas nas fls. 1110 a 1125, elaboradas a partir dos contratos de transporte), mas cuja placa não consta na lista fornecida por cada uma das empresas (fls. 1104 a 1109), nem nos documentos de propriedade entregues em atendimento às intimações.

A precariedade que caracteriza os documentos apresentados está presente também na estrutura das empresas subcontratadas, cuja contabilidade demonstra total incapacidade para a prestação de serviços de frete. Não entregaram GFIP em 2009, evidenciando a ausência de empregados e, por conseqüência, de motoristas. Também não contabilizaram qualquer despesa com combustível. A Interway, a Agillon e a Luftfarma não registraram qualquer despesa com manutenção ou peças, conforme balancetes nas fls. 1071 a 1103.

Intimadas a esclarecer de que forma prestaram serviços sem motoristas, manutenção, combustível, etc, limitaram-se a confirmar que não possuíam empregados (fls. 922, 940, 981, 1003 e 1034).

A fim de efetuar uma verificação "in loco", foi realizada uma diligência em Barueri, ainda no curso da fiscalização anterior, no local onde estão sediadas as empresas Agillon Transportes Ltda., Interway Transportes Ltda. e Luftland Transportes Ltda.

Foi constatada a inexistência de individualização física de cada empresa, a ausência de controles efetivos dos caminhões de cada empresa no pátio do estabelecimento e confirmada a inexistência de pessoal operacional e administrativo nas empresas subcontratadas<sup>1</sup>. Os caminhões das subcontratadas não podem ser individualizados visualmente, pois toda a frota da denominada divisão agro utiliza o logotipo "Luft Agro". Essas conclusões estão registradas no termo de constatação na fl. 1052.

Não existe autonomia necessária para a caracterização dessas empresas satélites como efetivamente independentes. Os documentos de faturamento das "contratadas" são emitidos pela contratante (contrato de transporte), cuja numeração segue a conveniência da fiscalizada, conforme histórico no razão (fl. 70). Nas intimações efetuadas para as contratadas, todas responderam não emitir outro documento de controle de faturamento.

É evidente, portanto, que a ausência de documentos hábeis e de controles efetivos individualizados para cada empresa do grupo não permitem a comprovação da prestação dos serviços de frete.

E irrelevante se houve ou não o efetivo pagamento pelo serviço prestado, pois se tratam de empresas pertencentes ao mesmo grupo. Os pagamentos entre empresas ligadas não fazem prova da prestação do serviço. A transferência de valores, efetiva ou escritural, por serviços não prestados, não causaria qualquer prejuízo, trazendo na verdade benefícios tributários para o grupo, por deduzir custos/despesas na empresa tributada pelo lucro real (Luft Logística Armazenagem e Transportes) e tributar nas empresas submetidas ao lucro presumido (Cargasul, Agillon, Interway, Lut Farma e Luftland).

Além disso, por não escriturarem custos inerentes à atividade de prestação de serviços de transporte (motoristas, combustível, manutenção, etc), as empresas submetidas a lucro presumido apuram lucro contábil elevado, que permite a distribuição aos sócios quase no valor integral do faturamento (apresenta tabela com os valores aproximados da receita auferida em 2009 e a distribuição de lucros, conforme DIPJs nas fls. 1126 e balancetes nas fls. 1071).

Utilizando documentação que não permite a verificação da efetividade do serviço prestado e mantendo controles precários da individualização de cada empresa, o grupo Luft pode estabelecer qualquer preço e transferir os valores que desejar para as empresas menores do grupo, para tributar pelo lucro presumido e distribuir lucros.

Devem ser glosados, portanto, os custos/despesas com fretes subcontratados junto a empresas do grupo, por falta de comprovação da efetividade do serviço prestado (faz demonstrativo do total glosado, discriminado por prestador de serviço. Informa que os valores foram extraídos da contabilidade em meio magnético (conta "fretes pessoa jurídica - código 60301020221 – fls. 1055 a 1070)):

Em 24 de outubro de 2014, a Transportes Luft Ltda, CNPJ nº 87.689.402/0001-23, incorporadora da empresa Luft Logística Armazenagem e Transportes Ltda, apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 1.255/1.268) sob os seguintes argumentos:

#### **DA DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELA IMPUGNANTE**

O Fisco acusa a Impugnante de ter indevidamente deduzido despesas decorrentes de sua atividade principal, glosando integralmente todas as despesas indicadas na conta de custos denominada "fretes pessoas jurídicas", porque, ainda que não haja qualquer questionamento acerca do pagamento pelos serviços, no entendimento da Fiscalização, a Impugnante não teria conseguido demonstrar que o serviço foi efetivamente prestado.

Ao contrário do alegado, conforme se demonstrará a seguir, não existe qualquer dúvida de que o serviço de transporte foi prestado pela Impugnante através de utilização de caminhões de propriedade de empresas terceirizadas.

Conforme se verifica do seu contrato social, a Impugnante é um operador logístico, e tal atividade, por definição, envolve a armazenagem das mercadorias de seus clientes e o gerenciamento do transporte destas até o seu destino final.

A prática do mercado é que o operador logístico não tenha frota própria ou que esta seja insuficiente, gerenciando o transporte das mercadorias por meio de subcontratação de empresas transportadoras e utilizando-se de seus caminhões. Justamente em razão disso, a maior parte das despesas incorridas pelo referido operador consiste justamente na subcontratação de caminhões para a realização do transporte de cargas.

Através do Contrato de Transporte - Carreto de Terceiro nº 000566 (DoC. 06), é possível verificar as seguintes informações:

a) Quanto à empresa responsável pelo Transporte

Empresa transportadora: Luft Logística Armazenagem E Transportes Ltda (ora Impugnante)

b) Quanto aos dados do caminhão utilizado pelo Transporte

Veículo utilizado: Caminhão Mercedes-Benz Placa n. IGP-1403

Proprietário do veículo: Agilion Transportes Ltda.

c) Quanto à data da utilização do caminhão

16/01/2009

d) Quanto ao valor estipulado R\$5.000,00

Desta feita, ao contrário do alegado pela Fiscalização resta demonstrado que o serviço de transporte foi efetivamente prestado pela Impugnante através da utilização de caminhão de empresa terceirizada.

Demonstrado que o serviço foi efetivamente prestado, a glosa também não procede, uma vez que a subcontratação de qualquer elemento para a realização do transporte de cargas, no caso, pagamento para a utilização de caminhões de terceiros, como corrido no caso específico da Impugnante, é um caso típico de despesa operacional necessária para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nos termos do art. 299 e respectivo §1º do Decreto 3.000/1999 - RIR, eis que a Contribuinte é remunerada por seus clientes para prestar os serviços de transporte de mercadorias, utilizando, para tanto, caminhões de terceiros, conforme já exposto (traz jurisprudência administrativa federal acerca da dedutibilidade de despesas quando necessárias à atividade principal da empresa).

Da leitura do artigo 299 e dos acórdãos transcritos, verifica-se que na análise da dedutibilidade das despesas operacionais há que se levar em consideração a

atividade desenvolvida pela empresa, consistente na verificação da necessidade das despesas para o exercício de suas atividades e manutenção da fonte produtora, análise que em determinados casos revela-se tarefa complexa por envolver aspectos subjetivos.

No caso dos autos, por sua vez, não há qualquer dúvida de que o pagamento pela utilização dos caminhões de terceiros se deu para o cumprimento da atividade principal da Impugnante, qual seja, o transporte de mercadorias, não há dúvidas que são dedutíveis tais despesas.

Ademais, apenas a título de argumentação, na utilização dos caminhões, como se deu no presente caso, é possível traçar um paralelo com o arrendamento mercantil (locação financeira), cuja legislação e jurisprudência (que transcreve) são uníssonas acerca da viabilidade de sua dedução.

Portanto, todos os fatos acima aduzidos pela Impugnante sobre aquilo efetivamente ocorrido no ano-calendário de 2009 devem ser levados em consideração em respeito aos princípios da legalidade da tributação e da verdade material do processo administrativo fiscal.

O princípio da legalidade da tributação permeia todo o ato de aplicação da norma tributária ao caso concreto, exigindo não só que todos os elementos dos quais derivem a exigência tributária estejam previstos em lei, mas também que o fato hipoteticamente descrito seja de ocorrência comprovada e demonstrada no plano concreto.

É justamente neste último aspecto que o lançamento ora combatido incide em manifesta ilegalidade, pois se baseia em presunções (possibilidades) e dados distorcidos da realidade, os quais não encontram respaldo nem mesmo nos posicionamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (traz ensinamentos doutrinários e jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda sobre o dever da autoridade administrativa de buscar a verdade material).

Não se pode admitir a procedência de uma autuação que simplesmente ignora a realidade dos fatos e pretende estender uma tributação desarrazoada a uma situação que não se coaduna com os termos, objetivos e parâmetros da própria lei.

Repise-se: resta incontroverso que (i) a Impugnante atua na área de transportes e logística, (ii) os caminhões utilizados para a prestação do serviço (transportes) não são de propriedade da impugnante, e as despesas em questão se destinam a remunerar as empresas proprietárias destes caminhões, (iii) as despesas pela utilização dos referidos caminhões são necessárias para a atividade da Impugnante.

No particular, portanto, a forma não prejudicou a substância, não é o aspecto meramente formal do preenchimento de seus documentos fiscais que o inquina de nulidade, não tendo o condão de desvirtuar o que de fato ocorreu.

Ou seja, ainda que a Impugnante tenha indicado que a remuneração paga pela utilização dos caminhões de terceiros seria um "frete" e não uma "locação" de caminhões, a Fiscalização jamais poderia utilizar esta situação para desconsiderar e glosar estas despesas, haja vista que não há qualquer dúvida de que a utilização dos referidos caminhões ocorreu para o cumprimento da atividade principal da impugnante, sendo, portanto, claramente uma despesa necessária.

Se eventualmente tal pagamento não puder ser enquadrado como "frete", certamente será como locação/arrendamento dos caminhões, e continuará a ser uma despesa necessária da contribuinte. Desta forma, o eventual equívoco na classificação da despesa não pode influenciar no direito de a contribuinte deduzir uma despesa necessária.

Desta forma, a Fiscalização não pode se restringir única e exclusivamente ao intuito arrecadatório, mas deve pautar suas autuações de acordo com as normas legais vigentes e aplicáveis a cada caso específico, confrontando sempre com a situação efetivamente realizada.

Com isso, resta demonstrada a total improcedência do item 1 do Auto de Infração, eis que todas as despesas glosadas são integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pela Contribuinte, razão pela qual deve ser cancelado o lançamento objeto da presente impugnação.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

CUSTOS E DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, por estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/09/2018 (e-fl. 2195), a Contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 10/10/2018 (e-fls. 2196/2213), no qual relata as ocorrências destes autos e argumenta que:

No Auto de Infração impugnado, o Fisco afirma que a Contribuinte teria deduzido indevidamente despesas identificadas na conta de custos “fretes pessoas jurídicas”.

Em sua impugnação, a Contribuinte demonstrou que os valores deduzidos como despesa foram pagos em contraprestação pela utilização dos caminhões de propriedade das seguintes empresas:

- Transportadora Cargasul Ltda – EPP;
- Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP;
- Luftland Transportes Ltda – EPP;
- Agillon Transportes Ltda – EPP;
- Interway Transportes Ltda – EPP;

A Contribuinte também juntou aos autos as cópias dos certificados de propriedade dos caminhões pertencentes às empresas antes referidas (fls. 1327/1352), e provou de que tais caminhões foram utilizados na prestação dos serviços de transporte aos clientes da Contribuinte, conforme contratos juntados aos autos (fls. 1353 a 2168).

Estes documentos comprovam, de forma inequívoca, que os caminhões de propriedade das empresas antes referidas eram utilizados pela Contribuinte, Luft Logística Armazenagem e Transportes Ltda., na prestação dos serviços de transporte para a qual fora contratada.

Restou demonstrado, portanto, que:

- a) a Contribuinte, na prestação dos serviços de transporte aos seus clientes, utilizou os caminhões de propriedade das empresas Transportadora Cargasul Ltda – EPP; Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP; Luftland Transportes Ltda – EPP; Agillon Transportes Ltda – EPP; Interway Transportes Ltda – EPP;
- b) as proprietárias dos caminhões foram remuneradas pela Contribuinte, pelo uso dos veículos;
- c) o valor pago pela Contribuinte, para o uso dos veículos de terceiros, foi deduzido como despesa na apuração do lucro real;
- d) quando do lançamento contábil da despesa, os valores foram registrados na conta de custos denominada “fretes pessoa jurídica

Resta evidente, portanto, que não procede a afirmação, constante no Auto de Infração, de que: *“os documentos apresentados à autoridade fiscal, denominados “contrato de transporte – carreto terceiro” não são hábeis para a comprovação de custos/despesas de fretes subcontratados com as empresas ligadas”*.

É evidente, pois, que os valores pagos pela Contribuinte para as proprietárias dos caminhões é um caso típico de despesa operacional necessária para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nos termos do art. 299 e respectivo §1º do Decreto 3.000/1999 - RIR, eis que a Contribuinte é

remunerada por seus clientes para prestar os serviços de transporte de mercadorias, utilizando, nesta atividade, os caminhões de terceiros.

Eventual denominação da conta em sua contabilidade como “frete” ou “locação” não tem o condão de tornar uma despesa indedutível, especialmente quando é incontroverso nos autos que o pagamento foi efetivamente realizado, e que os caminhões foram utilizados na atividade fim da Contribuinte.

A decisão ora recorrida, todavia, ao apreciar a questão, assim decidiu:

[...]

No que se refere à locação dos caminhões pela Contribuinte, a decisão recorrida entendeu o seguinte:

[...]

Tal decisão, todavia, não pode perdurar, conforme se demonstrará a seguir.

Conforme se verifica do seu contrato social, a Contribuinte é um operador logístico, e tal atividade, por definição, envolve a armazenagem das mercadorias de seus clientes e o gerenciamento do transporte das mesmas até o seu destino final.

A prática do mercado é que o operador logístico não tenha frota própria ou que esta seja insuficiente para a totalidade dos fretes realizados, o que obriga tal operador a gerenciar o transporte das mercadorias por meio de subcontratação de terceiros, locações de caminhões, etc., com o objetivo de dispor dos meios suficientes para a prestação do serviço contratado.

No ano de 2009 a Impugnante, para prestar o serviço de transporte de mercadorias, utilizou caminhões das seguintes empresas, cujos respectivos documentos de propriedade seguem anexos (fls. 1327/1353):

- Transportadora Cargasul Ltda – EPP;
- Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP;
- Luftland Transportes Ltda – EPP;
- Agillon Transportes Ltda – EPP;
- Interway Transportes Ltda – EPP;

A Contribuinte juntou aos autos as cópias dos certificados de propriedade dos caminhões pertencentes às empresas antes referidas (fls. 1327/1352), e provou de que tais caminhões foram utilizados na prestação dos serviços de transporte aos clientes da Contribuinte, conforme contratos juntados aos autos (fls. 1353 a 2168).

Estes documentos comprovam, de forma inequívoca, que os caminhões de propriedade das empresas antes referidas eram efetivamente utilizados pela

Contribuinte, Luft Logística Armazenagem e Transportes Ltda., na prestação dos seus serviços de transporte.

Destarte, comprovado o efetivo uso dos caminhões de terceiros em sua atividade-fim, bem como o reconhecimento pela própria fiscalização de que os valores foram efetivamente pagos, jamais poderia ter sido glosada a despesa, uma vez que a utilização de caminhões de terceiros para o exercício da atividade fim da Contribuinte é despesa evidentemente dedutível, na forma da lei, eis que necessária para a geração de receita da Contribuinte.

A decisão recorrida, todavia, ignorou por completo a prova realizada, que comprova a efetiva utilização, na atividade da Contribuinte, ora recorrente, dos veículos de propriedade das empresas Transportadora Cargasul Ltda – EPP; Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP; Luftland Transportes Ltda – EPP; Agillon Transportes Ltda – EPP; Interway Transportes Ltda – EPP (contratos de fls. 1351 a 2168).

Desta feita, resta demonstrado que o serviço de transporte foi efetivamente prestado pela impugnante, através da utilização de caminhões de empresas terceirizadas, estando este fato devidamente comprovado nos autos.

A alegação, trazida na decisão ora recorrida, de que os instrumentos contratuais não estariam suficientemente detalhados em relação à locação dos caminhões, data venia, não pode ser utilizada como fundamento da glosa realizada pelo Fisco eis que, no caso concreto, está comprovada a utilização dos veículos, o pagamento do valor lançado como despesa e, especialmente, a necessidade da despesa para a realização da atividade da Contribuinte.

Importante referir que o Auto de Infração se baseia na afirmação de ausência de prova da prestação do serviço de transporte pelas empresas terceirizadas, afirmação esta que foi comprovadamente desmentida pela Contribuinte em sua defesa, através da juntada da farta prova documental que demonstra a efetiva utilização dos caminhões das empresas terceirizadas para transportar as mercadorias de seus clientes.

O Auto de Infração não traz qualquer elemento que demonstre incompatibilidade entre os valores pagos às empresas proprietárias dos caminhões e os parâmetros de mercado na região.

Logo, a discussão, aqui, se restringe à comprovação ou não da utilização, pela Luft Logística, Armazenagem e Transportes Ltda., na prestação dos seus serviços de transporte, dos veículos de propriedade das empresas Transportadora Cargasul Ltda – EPP; Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP; Luftland Transportes Ltda – EPP; Agillon Transportes Ltda – EPP; Interway Transportes Ltda – EPP, e isso está comprovado nos autos!!!

A subcontratação de qualquer elemento para a realização do transporte de cargas, no caso o pagamento para a utilização de caminhões de terceiros, como ocorrido no caso específico da Contribuinte, é um caso típico de despesa

operacional necessária para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, nos termos do art. 299 e respectivo §1º do Decreto 3.000/1999 - RIR, eis que a Contribuinte é remunerada por seus clientes para prestar os serviços de transporte de mercadorias, utilizando, para tanto, caminhões de terceiros, conforme já exposto.

Acerca da dedutibilidade de despesas, quando necessárias à atividade principal da empresa, a jurisprudência administrativa federal é cristalina:

“GASTOS COM VEÍCULOS - DEDUTIBILIDADE - A cláusula aberta, prevista na parte final do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95, no sentido de que somente seriam dedutíveis os gastos com veículos "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços", não pode transformar em norma que afeta a segurança jurídica das relações entre contribuinte e Fisco. Este, portanto, deve demonstrar, à sociedade, que os gastos feitos por aquela não se enquadram em tal previsão legal. Todavia, não podem ser considerados critérios alheios ao dispositivo legal, tal como o fato de serem ou não os automóveis em questão "veículos de luxo". Afinal, a questão fulcral não é o valor do bem, mas a sua destinação, temperando-se, porém, tal afirmativa pela idéia de razoabilidade. Ademais, no caso concreto, mesmo que se pudesse aceitar o critério "veículo de luxo" como relevante para aplicar a norma supracitada, não vislumbramos nos veículos considerados a idéia de "luxo". **1º CC. / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-07.933 em 28.01.2005. Publicado no DOU em: 23.12.2005.**

DESPESAS DE SERVIÇOS - EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO - ÔNUS DA PROVA - GLOSA - CABIMENTO - Não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados. Cabível, entretanto, a glosa, se o contribuinte deixa de comprovar documentalmente os lançamentos contábeis relativos às despesas de serviços. **CSRF -Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-03.972 em 18/06/2002. Publicado no DOU em: 04.07.2003.**

DESPESAS OPERACIONAIS. PRESSUPOSTOS LEGAIS DE DEDUTIBILIDADE. NORMALIDADE, USUALIDADE E NECESSIDADE.

Os pressupostos fiscais de dedutibilidade de despesas operacionais, previstos no artigo 299 do RIR/99, da necessidade, normalidade e usualidade, devem ser verificados tendo em vista a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa e a compatibilidade e correlação dos dispêndios ao tipo de negócio, atividades desenvolvidas e consecução dos objetivos sociais da empresa. **(CARF – Acórdão n. 1202-00.241 — 2. Câmara / 2 Turma Ordinária -09 de março de 2010)."**

Ademais, apenas a título de argumentação, é importante ressaltar que na utilização dos caminhões, como se deu no presente caso, é possível traçar um paralelo com o arrendamento mercantil (locação financeira), cuja legislação e jurisprudência são uníssonas acerca da viabilidade de sua dedução. Vejamos:

“DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL – DESPESAS DESNECESSÁRIAS. O caput do art. 13, e seu inciso II, da Lei nº 9.249/95 não permite que as contraprestações de arrendamento mercantil sejam deduzidas do Lucro Real,

exceto quando relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Para que essas despesas sejam glosadas, a autoridade fiscal deve esclarecer as razões que a levaram a considerar as despesas desnecessárias. (CARF – Acórdão n. 07-08.913 – 01/03/07).”

Do bojo da referida decisão, extrai-se a seguinte constatação:

“A fiscalização entendeu que a empresa não comprovou a necessidade das despesas com leasing, mas, não esclareceu porque entendeu que as despesas com leasing dos veículos GM/Blazer DLX 4.3, não são necessárias às transações ou operações da empresa. Citou no Termo de Constatação Fiscal, o art. 13 da Lei 9.249/95. Transcrevo o caput desse artigo e seu inciso II.

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

O caput do art. 13 e inciso II, transcritos não permite que as contraprestações de arrendamento mercantil sejam deduzidas do Lucro Real, exceto quando relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Não tendo a fiscalização indicado a razão que a levou a considerar que essas despesas são desnecessárias, entendo que essa glosa bem como a das despesas com combustíveis e seguros, mantidas com esses veículos, devem ser excluídas do lançamento.”.

Portanto, todos os fatos acima aduzidos pela Impugnante sobre o efetivamente ocorrido no ano-calendário de 2009 devem ser levados em consideração por este E. Conselho.

Neste sentido, temos que o princípio da legalidade da tributação permeia todo o ato de aplicação da norma tributária ao caso concreto, exigindo não só que todos os elementos dos quais derivem a exigência tributária estejam previstos em lei, mas também que o fato hipoteticamente descrito seja de ocorrência comprovada e demonstrada no plano concreto.

É justamente neste último aspecto que o lançamento ora combatido incide em manifesta ilegalidade, pois se baseia em presunções (possibilidades) e dados distorcidos da realidade, os quais não encontram respaldo legal.

De acordo com os ensinamentos de Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa Martínez López:

*“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e*

*provado”. (in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado “decreto n. 70.235/72 e 9,784/99 – São Paulo : Dialética, 2002, p. 63)*

Nesse mesmo sentido, Alberto Xavier preceitua que:

*“A instrução do procedimento tem como finalidade a descoberta da verdade no que toca ao seu objeto com os seus corolários da livre apreciação das provas e da admissibilidade de todos os meios de prova.” (in Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário – 2ª. ed. Totalmente reformulada e atualizada. – Rio de Janeiro : Forense, 2001, p. 124)*

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda também se posiciona no mesmo sentido da doutrina acerca do princípio da verdade material, como se pode verificar a partir da leitura das ementas abaixo transcritas:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRESSUPOSTOS BASILARES – VERDADE MATERIAL – Sob o manto da verdade material, **todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte. Erros ou equívocos não tem o condão de se transformarem em fatos geradores de obrigação tributária.** (...) Recurso de ofício negado. NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE ao recurso de ofício.”(Acórdão nº 104-17.249, j. 10/11/1999)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL – NULIDADE. (...) No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, nº sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. Preliminarmente acolhida. Recurso provido”. (Acórdão nº 103-19.789, DOU de 29/01/1999) ”*

Ora, Senhor Julgador, não se pode admitir a procedência de uma autuação que simplesmente ignora a realidade dos fatos e pretende estender uma tributação desarrazoada a uma situação que não se coaduna com os termos, objetivos e parâmetros da própria lei.

Após toda a prova produzida ao longo deste processo administrativo, de que os caminhões de propriedade de terceiros foram efetivamente utilizados, temos que a decisão ora recorrida, em suma, resolveu por manter a autuação tão somente pelo fato de a denominação da conta contábil de despesa ser “frete pessoas jurídicas” e não “locação de caminhões”.

Repise-se: Resta incontroverso que (i) a Contribuinte atua na área de transportes e logística, (ii) os caminhões utilizados para a prestação do serviço (transportes) não são de propriedade da impugnante, e as despesas em questão se destinam a remunerar as empresas proprietárias dos caminhões, (iii) as despesas pela utilização dos referidos caminhões são necessárias para a atividade da Impugnante e (iv) os serviços de transporte foram efetivamente realizados.

No particular, portanto, a forma não prejudicou a substância, não é o aspecto meramente formal do preenchimento de seus documentos fiscais que os inquina de nulidade, não tendo o condão de desvirtuar o que de fato ocorreu.

Ou seja, ainda que a Impugnante tenha indicado que a remuneração paga pela utilização dos caminhões de terceiros seria um “frete” e não uma “locação” de caminhões, a Fiscalização jamais poderia utilizar esta situação para desconsiderar e glosar estas despesas, haja vista que não há qualquer dúvida de que a utilização dos referidos caminhões ocorreu para o cumprimento da atividade principal da impugnante, sendo portanto claramente uma despesa necessária e dedutível.

Se eventualmente tal pagamento não puder ser enquadrado como “frete”, certamente será como locação/arrendamento dos caminhões, e continuará a ser uma despesa necessária da contribuinte. Desta forma, o eventual equívoco na classificação da despesa não pode influenciar no direito de a contribuinte deduzir uma despesa necessária.

Desta forma, a Fiscalização não pode se restringir única e exclusivamente ao intuito arrecadatório, mas deve pautar suas atuações de acordo com as normas legais vigentes e aplicáveis a cada caso específico, confrontando sempre com a situação efetivamente realizada.

Com isso resta demonstrada a total improcedência do Auto de Infração, eis que todas as despesas glosadas são integralmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos pela Contribuinte, razão pela qual deve ser provido o presente Recurso Voluntário, para que seja cancelado o lançamento.

Pede, assim, que o recurso especial seja provido para cancelar o lançamento impugnado.

## VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo. A petição foi elaborada sob timbre de “Serafini Advogados” e apresenta, ao final, o nome de André Luis Jung Serafini (OAB/RS nº 40.885), mas sem a correspondente assinatura. Com a impugnação foi apresentada procuração outorgada a ele e a outros advogados por Transportes Luft Ltda, naquele ato representada por Ademar Domingos Pilecco. Todavia, não constam dos autos elementos que comprovem essa representação. De toda a sorte, a petição eletrônica de recurso voluntário está assinada digitalmente por Luciano Luft, este sim administrador da Contribuinte conforme contrato social às e-fls. 12/29, bem como da dita sucessora Transportes Luft Ltda, conforme contrato social às e-fls. 1286/ 1306. Assim, o recurso voluntário é dotado dos pressupostos de admissibilidade e deve ser CONHECIDO.

No mérito, nota-se que o recurso voluntário não foi acompanhado de novas provas, para além das apresentadas em impugnação e assim apreciadas pela autoridade julgadora de 1ª instância:

Em análise, a glosa dos valores escriturados na conta de custos denominada "fretes pessoa jurídica", código 60301020221 (fl. 1055 a 1070), como sendo referentes à prestação de serviços de transporte subcontratados com pessoas jurídicas ligadas, por falta de comprovação da efetividade do serviço prestado.

Para que fossem dedutíveis, seja no âmbito do IRPJ ou da CSLL, tais despesas deveriam obedecer às condições determinadas nos arts. 299 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, conforme abaixo:

[...]

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

Considerando que as despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus do contribuinte comprová-las de forma irrefutável.

À luz da ciência contábil, para permitir ao fisco averiguar se um determinado pagamento a título de despesa atende os requisitos legais de dedutibilidade, o contribuinte deve munir a contabilidade de documentos e elementos que comprovem a efetiva realização da operação. Para que sejam considerados hábeis, os documentos devem discriminar minuciosamente os produtos adquiridos ou serviços prestados e devem ser emitidos de acordo com as prescrições legais, não apenas as de ordem formal como também as de ordem material. É preciso ainda que haja elementos materiais que comprovem, direta ou indiretamente, que a operação foi realizada com o ente que figura como beneficiário do pagamento.

A efetiva comprovação da prestação do serviço ou fornecimento de um bem se faz, inclusive, identificando, não só o pagamento a que se vinculou a operação em demonstração da contraprestação devida ao serviço recebido, como também identificando o resultado auferido com os serviços a que se obrigou a empresa contratada.

Este tem sido o posicionamento da jurisprudência administrativa, senão vejamos:

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – PROVA. Para deduzir uma despesa, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, tornou o pagamento devido. Inaceitável a dedução de pagamentos de serviços com base tão-somente em documentos financeiros e notas fiscais com informações genéricas, sem quaisquer documentos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços. 5ª Turma Especial /Recurso Voluntário 162962 / Acórdão 195-00043 em 21/10/2008*

*DESPESAS - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - IRPJ e OUTROS - EX: 1989 - Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real, as despesas incorridas que, além de atenderem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem comprovação, através de documentos hábeis e idôneos. O contribuinte, quando intimado deverá também comprovar que estas despesas correspondem a bens e/ou serviços efetivamente recebidos/prestados". 1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-20.290 em 10.05.2000. Recurso provido parcialmente. Publicado no DOU em: 31.10.2000*

*CUSTOS E DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - Somente são dedutíveis na apuração do lucro real os custos e despesas efetivamente realizados e apoiados em documentação hábil e idônea". 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-92.668 em 11.05.1999 - Publicado no DOU em: 02.08.1999.*

No caso concreto, está evidenciado nos autos, por meio do minucioso relato fiscal, lastreado em provas documentais, que durante o procedimento fiscal a contribuinte não logrou comprovar por meio de documentos hábeis e idôneos a efetiva prestação de serviços de frete subcontratados com pessoas ligadas, contabilizados na conta de custos denominada "fretes pessoa jurídica", código 60301020221.

Efetivamente, os documentos apresentados à autoridade fiscal, denominados "contrato de transporte – carreto terceiro" não são hábeis para a comprovação de custos/despesas de fretes subcontratados com as empresas ligadas (Transportadora Cargasul Ltda – EPP, Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP; Luftland Transportes Ltda – EPP; Agillon Transportes Ltda; Interway Transportes Ltda – EPP), pois, como bem afirmou o Autuante, diferentemente do conhecimento de transporte, não contêm qualquer informação sobre a mercadoria transportada, o remetente e o destinatário, observando-se que os contratos de subfretamento com pessoas físicas e jurídicas não ligadas ao Grupo Luft têm informações mais detalhadas, como trajeto e peso de mercadoria.

Como a legislação do ICMS (art. 205 do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo) dispensa a emissão do conhecimento de transporte pela empresa subcontratada, exigindo, porém, no inciso I, do citado artigo, que sejam incluídas no documento emitido pelo contratante, informações do subcontratado, a Fiscalização intimou a contribuinte a apresentar todos os conhecimentos de transportes por ela emitidos nos quais constassem os dados das empresas ligadas

subcontratadas, vinculando-os aos “contratos de transporte” com tais empresas. Em resposta, a contribuinte informou não ter as vinculações solicitadas.

Intimadas as empresas ligadas, subcontratadas, a apresentar algum documento além do “contrato de transporte” (por exemplo, faturas que contivessem a informação do conhecimento original), todas responderam que o único documento de controle de seu faturamento era o referido contrato, emitido pela própria tomadora (a contribuinte).

Além da ausência de informações relevantes nos contratos de transporte, a Fiscalização também mostrou inconsistências nos dados deles constantes, tais como contratos contendo placas de veículos que não pertenciam naquele período à transportadora contratada.

Foi verificada também, pela Fiscalização, a precariedade na estrutura das empresas subcontratadas, cuja contabilidade demonstra total incapacidade para a prestação de serviços de frete, devido à ausência de empregados e, por conseguinte, de motoristas, como também não contabilizaram qualquer despesa de combustível. A Agillon e a Luftfarm não registraram qualquer despesa com manutenção ou peças, conforme balancetes anexos.

Em diligência em Barueri, no local onde está a sede da filial 05 da Transportes Luft e a matriz das empresas Agillon, Interway e Luftland, a Fiscalização constatou que não existe autonomia necessária para a caracterização dessas empresas satélites como efetivamente independentes, pois inexistente individualização física de cada empresa, não há controles efetivos dos caminhões de cada empresa no pátio do estabelecimento, foi confirmada a inexistência de pessoal operacional e administrativo nas empresas subcontratadas, os caminhões das subcontratadas não podem ser individualizados visualmente, pois toda a frota da denominada divisão agro utiliza o logotipo “Luft Agro”, e os documentos de faturamento das “contratadas” são emitidos pela contratante (contrato de transporte).

Na impugnação, a contribuinte argúi, em síntese, não existir qualquer dúvida de que o serviço de transporte em questão foi por ela prestado através da utilização de caminhões de propriedade de empresas terceirizadas, tal como demonstra o Contrato de Transporte – Carreto de Terceiro nº 000566, cujas informações transcreve.

Aduz, também, que a subcontratação de qualquer elemento para a realização do transporte de cargas, no caso o pagamento para a utilização de caminhões de terceiros, é um caso típico de despesa operacional, nos termos do art. 299, § 1º, do RIR/1999, e que na utilização dos caminhões, como se deu no presente caso, é possível traçar um paralelo com o arrendamento mercantil (locação financeira). Acrescenta, ainda, que mesmo tendo indicado que a remuneração paga pela utilização de caminhões de terceiros seria um “frete” e não uma “locação” de caminhões, a Fiscalização jamais poderia utilizar esta situação para desconsiderar e glosar estas despesas.

Como se vê, a própria contribuinte reconhece que inexistiu a subcontratação da prestação de serviços de frete com as empresas ligadas (Transportadora Cargasul Ltda – EPP, Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP; Luftland Transportes Ltda – EPP; Agillon Transportes Ltda e Interway Transportes Ltda – EPP), objeto da glosa em litígio.

Saliente-se que os documentos que acompanham a impugnação são os denominados “contrato de transporte – carreto terceiro”, já refutados pela autoridade fiscal.

É importante registrar que, por meio de pesquisa nos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, verificou-se que, durante o ano-calendário de 2009, os motoristas identificados nos denominados “contrato de transporte – carreto terceiro”, que acompanham a impugnação, foram (em sua quase totalidade) beneficiários de rendimentos recebidos da Transportes Luft Ltda. (outra empresa do Grupo Luft – incorporadora da contribuinte, que foi objeto, e também autuada, na mesma ação fiscal que resultou os autos de infração em análise). Os rendimentos foram pagos sob o código 0561. Uma inexpressiva quantidade de motoristas são beneficiários de rendimentos de outra pessoa jurídica, cuja atividade é locação de mão-de-obra temporária. Nenhum dos motoristas é beneficiário de rendimentos recebidos daquelas empresas ligadas que supostamente teriam sido subcontratadas.

Portanto, diferentemente do alegado pela impugnante, diante da não apresentação dos documentos hábeis e idôneos para a comprovação de serviços de transporte de mercadorias – Conhecimentos de Transportes – por ela emitidos, aliada ao fato de que os motoristas identificados nos “contratos de transporte” são beneficiários de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de outra empresa do Grupo, distinta da impugnante e também das supostas “subcontratadas”, resta sem comprovação a prestação de serviços de frete, não apenas por meio das discutidas subcontratações com pessoas ligadas, como também diretamente pela própria contribuinte.

Também não pode ser acolhida a alegação no sentido de que, mesmo tendo indicado que a remuneração paga pela utilização de caminhões de terceiros seria um “frete” e não uma “locação” de caminhões, a Fiscalização jamais poderia utilizar esta situação para desconsiderar e glosar estas despesas.

Primeiro, deve-se esclarecer que contrato de locação de bem tem natureza jurídica distinta de contrato de prestação de serviço de transporte, bem como tratamento e efeitos tributários bem diferentes, tanto no âmbito dos tributos federais administrados pela RFB, como daqueles de competências estadual e municipal. Alugar caminhão não se confunde com prestar serviço de transporte de carga.

Só para exemplificar, uma das diferentes consequências seria na determinação do lucro presumido: sobre as receitas da prestação de serviço de transporte as empresas optantes por esta forma de tributação devem aplicar o coeficiente legal

de 8%, enquanto que para as receitas de locação de bem o coeficiente legal previsto é de 32%.

Ademais, conforme já comentado, o ato ou fato que o contribuinte pretende que seja dedutível como custo/despesa, na determinação do lucro real, deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea, de forma que permita a identificação precisa da natureza, competência contábil e demais circunstâncias materiais do serviço contra-prestado, e que, portanto, faculte o exame de seus demais requisitos: licitude, necessidade, materialidade e, acima de tudo, a sua efetividade.

Os já refutados "contratos de transporte – carreto terceiro" além de possuírem natureza jurídica distinta, serem carentes de informações relevantes, conterem inconsistências – e até mesmo por estes aspectos – são totalmente desprovidos dos dados inerentes a um contrato de locação de caminhões, indispensáveis para se conhecer os termos em que teriam sido pactuados, de forma que se mostrassem hábeis e suficientes para comprovar a concretização da alegada locação de caminhões.

Tratando-se de pessoa ligada, o conhecimento de todos os detalhes dos pretensos contratos de locação de caminhões com elas firmados é de fato indispensável, também, para se perquirir se os valores contratados estariam compatíveis com os cobrados no mercado em condições semelhantes, e o ônus desta comprovação, de forma irrefutável, é da impugnante.

E mais: A não apresentação dos Conhecimentos de Transportes emitidos pela contribuinte, juntamente com o fato de os motoristas constantes dos "contratos" serem empregados de outra empresa do Grupo – Transportes Luft, demonstram, também, a absoluta ausência de comprovação de que a impugnante tenha realizado diretamente os discutidos serviços de transportes, nos quais tivesse utilizado caminhões alugados das empresas ligadas em questão, sendo, por isto também, descabida a alegada locação de caminhões.

Vale ainda repetir o que afirmou a autoridade fiscal, no sentido de que é irrelevante se houve ou não o efetivo pagamento, pois os pagamentos entre empresas ligadas não fazem prova da prestação do serviço. Isto porque, sendo a empresa prestadora uma alheia, por certo um pagamento a maior feito deliberadamente somente redundaria em prejuízo para a empresa tomadora, entretanto, sendo as empresas ligadas, não é preciso muito esforço para se concluir que se trata de um ótimo negócio para as empresas e um prejuízo para a Fazenda Nacional.

No caso concreto, utilizando documentação que não permite a verificação da efetividade do serviço de frete escriturado, tampouco da alegada locação de caminhões, e mantendo controles precários da individualização de cada empresa, o grupo Luft poderia estabelecer qualquer preço e transferir os valores que desejasse para as empresas menores do grupo, para tributar pelo lucro presumido e distribuir lucros.

Assim, está perfeitamente evidenciado que a transferência de valores, efetiva ou escritural, por serviços cuja prestação a contribuinte não logrou comprovar trouxe enormes benefícios tributários para o grupo, por deduzir custos/despesas na empresa tributada pelo lucro real (Luft Logística) e tributar 8% nas empresas submetidas ao lucro presumido (Cargasul, Agillon, Interway, Lut Farma e Luftland).

Além disso, por não escriturarem custos inerentes à atividade de prestação de serviços de transporte (motoristas, combustível, manutenção, etc), as empresas submetidas ao lucro presumido apuraram lucro contábil elevado, que permitiu a distribuição aos sócios, quase no valor integral do faturamento, o que não seria possível na fiscalizada, que teve prejuízos acumulados.

Diante do exposto, reputa-se correta e mantém-se a glosa dos custos/despesas com fretes subcontratados junto a empresas do mesmo grupo econômico, por falta de comprovação da efetividade, tanto do referido serviço, quanto da alegada locação de caminhões, em igual montante, não atendendo, portanto, aos requisitos legais de dedutibilidade previstos no art. 299 do RIR/1999.

A sucessora da Contribuinte insiste no argumento de que a prova de propriedade de caminhões pelas empresas ligadas, bem como os contratos juntados à impugnação, seria suficiente para comprovar que tais veículos foram por ela utilizados na prestação de serviços de transportes. Tais documentos constam a partir das e-fls. 1353, na seguinte modelagem:

EPT LOGÍSTICA ARMAR E TRANSP LTDA UR SÉVERO CALLEZ, 50 9206-210 - AEROPISTA PORTO ALEGRE RS .B.C. RI-538.051/0007-49 I.E. 076.268.090.9		CONTRATO DE TRANSPORTE - CARRIETO TERCEIRO -- No.: 999229 Filial Origin: RS - PORTO ALEGRE Viajem No.: 000574 Emissão: 05/01/2009 14:24	
Placa: 000022 Marca: T. ENVI Cor: BRANCO Tipo: TAVCA		Placa: 000022 Cidade: PORTO ALEGRE UF: RS Ano: 2007	
Agência: 000022 Nome: AGILLON TRANSPORTES LTDA		Endereço: RUA 18 DE NOVEMBRO 269 Cidade: PORTO ALEGRE UF: RS CEP: 91.066.747/0001-11	
Nome: [REDACTED] Endereço: [REDACTED] Cidade: [REDACTED]		UF: RS CEP: [REDACTED]	
Trajeto de PORTO ALEGRE para PORTO ALEGRE		Pesos Total: 0,0000 Valor Frete: 5.000,00 Valor Pasagem: 0,00 Valor Total: 5.000,00	
Fretos Pagos: 0,00 Adiantamento: 0,00 IPST: 0,70 CEST/RS/RS: 0,50 IBS: 0,80 Saldo a Receber: 5.000,00		Solido a Pagar por Sistema: [REDACTED]	
Porto Alegre, 05/01/2009		AGILLON TRANSPORTES LTDA	
[Assinatura]		[Assinatura]	
Empresa Emissora		Recebi o Adiantamento	
[Assinatura]		[Assinatura]	
[Assinatura]		Recibi o Valor Líquido do Contrato	

## OBSERVAÇÕES

## IMPORTANTE

- Em caso de acidente, o motorista deverá se comunicar com a Filial abaixo esta provida e com a Ela Separada, conforme etiqueta anexa aos Manifestos.
- PORTO ALEGRE: R. 18 de Novembro, 269 B. São João 51-3225.2400  
BRASÍLIA: Rod. Pres. Castelo Branco, 12210 - Brasília - 11-4773.4200  
CURITIBA: R. 41-32, 99 Cidade Industrial - CEP - 41-347.1461
- Toda e qualquer avaria ou prejuízo provocado pelo uso inadequado de carroceria, baú, lonas e cordões nera de isbeira responsabilidade do Motorista ou do proprietário do veículo.
- A interrupção da viagem NÃO dá direito ao reembolso do frete. É indispensável a apresentação da presente, junto com a documentação da carga, o recebimento do valor líquido.
- Quando acordado, saldo sera pago via apresentação de NF/Fatura contra a filial de origem

Afirma a interessada que *na prestação dos serviços de transporte aos seus clientes, utilizou os caminhões de propriedade das empresas Transportadora Cargasul Ltda – EPP; Luft Farma – Logística Armazenagem e Transporte Ltda – EPP; Luftland Transportes Ltda – EPP; Agillon Transportes Ltda – EPP; Interway Transportes Ltda – EPP, remunerando-as pelo uso dos veículos.*

A autoridade lançadora, por sua vez, replicou nestes autos as constatações acerca de operações semelhantes verificadas em face de Transportadora Luft Ltda no mesmo período, e que podem ser assim sintetizadas:

- Os pagamentos efetuados a outras empresas do grupo são registrados *em valores redondos que se repetem diversas vezes ao longo do ano, e valores redondos não são comuns nos pagamentos feitos às demais pessoas jurídicas não vinculadas ao grupo;*
- Os recursos retirados da fiscalizada ensejaram distribuição de lucros aos sócios comuns, como evidenciado nos seguintes demonstrativos:

	Cargasul	Luft Farma	Luftland	Agillon	Interway
Ademar Elói Luft	90%	33,33%			
Zara Saffi Luft	10%				
Luciano Luft		22,23%	13,20%	99%	1%
Fernando Luft		22,22%	13,20%	1%	99%
Andréa Luft		22,22%	13,10%		
Ilka Terezinha Migott Luft			50,50%		
Mário Ari Luft			10,00%		

	Receita bruta de serviços	Receita não operacional	Total	Lucros distribuídos
Agillon Transportes	780.850,00	310.000,00	1.090.850,00	620.000,00
Transportadora Cargasul	1.812.545,00	105.000,00	1.917.545,00	2.100.000,00
Interway Transportes	579.300,00	300.000,00	879.300,00	270.000,00
Luftfarma Log. Arm. Transp.	1.043.000,00	0,00	1.043.000,00	560.000,00
Luftland Transportes	1.321.100,00	200.000,00	1.521.100,00	1.400.000,00
Total	5.536.795,00	915.000,00	6.451.795,00	4.950.000,00

- Tais pessoas jurídicas prestaram serviços exclusivamente para a fiscalizada e para a Transportes Luft Ltda;
- Não houve apresentação dos manifestos de carga ou conhecimentos de transporte relativos aos fretes que teriam sido subcontratados, sendo certo que a legislação do ICMS dispensa a emissão de tais documentos pela subcontratada, mas exige que a contratante os emita, e nos contratos apresentados não há *qualquer informação sobre a mercadoria transportada, o remetente e o destinatário*. Inclusive, em todos os documentos consta o trajeto “Porto Alegre para Porto Alegre”;
- As empresas subcontratadas também não apresentaram documentos com aquelas informações;
- Do total de 768 contratos, 309 apresentavam placas de 12 veículos que não pertenciam naquele período à transportadora contratada;
- As empresas subcontratadas não apresentam estrutura, em sua contabilidade, para prestação dos serviços, não entregaram GFIPs, não contabilizaram despesas com combustíveis e três delas nenhuma despesa com manutenção ou peças. Intimidadas, confirmaram que não possuíam empregados;
- Em diligência à sede de Agilon Transportes Ltda, Interway Transportes Ltda e Luftland Transportes Ltda observou-se que não há individualização física entre elas e que os caminhões em pátio apresentam o logotipo “Luft Agro”;
- As empresas subcontratadas declararam não emitir documento de controle de faturamento; e

- A transferência de valores entre o grupo traz benefícios tributários por deduzir custos/despesas na empresa tributada pelo lucro real e tributar nas empresas submetidas ao lucro presumido;

Diante deste cenário, não merece qualquer reparo a conclusão expressa pela autoridade lançadora:

Utilizando documentação que não permite a verificação da efetividade do serviço prestado e mantendo controles precários da individualização de cada empresa, o grupo Luft pode estabelecer qualquer preço e transferir os valores que desejar para as empresas menores do grupo, para tributar pelo lucro presumido e distribuir lucros.

Devem ser glosados, portanto, os custos/despesas com fretes subcontratados junto a empresas do grupo, por falta de comprovação da efetividade do serviço prestado.

Provar que houve pagamentos vinculados aos contratos no formato apresentado em defesa não evidencia a efetiva prestação de serviços de frete subcontratados. Esclareça-se, ainda, que distintamente da decisão citada no recurso voluntário, na qual a fiscalização *não esclareceu porque entendeu que as despesas com leasing dos veículos* citados não seriam necessárias à empresa lá atuada, aqui a autoridade lançadora evidenciou a ausência de qualquer prova da efetividade dos serviços subcontratados e que somente se justificariam se a Contribuinte fosse contratada para prestar tais serviços. Não há presunções ou *dados distorcidos da realidade*: a autoridade lançadora exigiu a demonstração do faturamento, pela Contribuinte, dos serviços que teriam sido subcontratados e reuniu evidências consistentes e convergentes de que a empresas contratadas não possuíam estruturas para prestar tais serviços. Assim, ainda que os pagamentos tenham sido realizados, eles não correspondem a gastos necessários às operações da Contribuinte.

Restam desatendidos, portanto, os requisitos do art. 299 do RIR/99, como bem fundamentado pela autoridade julgadora de 1ª instância, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

O presente voto, portanto, é por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**