



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720719/2021-18
ACÓRDÃO	1302-007.491 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRÃO DE OURO AGRONEGOCIOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

ARBITRAMENTO DO LUCRO. HIPÓTESES LEGAIS.

O lançamento do IRPJ com base no lucro arbitrado não deve ser mantido quando não reste cabalmente demonstrado que a situação fática se enquadra em alguma das hipóteses legais para adoção dessa modalidade de apuração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva, que votou por negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhaes Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Izaguirreda Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima.

RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração:

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 2 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 50.908.049,53, referente aos trimestres dos anos 2017 e 2018 (lucro arbitrado), sendo assim descrito os fatos apurados:

“RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS PELA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas de vendas de mercadorias pela GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS, conforme relatado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que integra os autos de infração.

(...)

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS PELA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas de vendas de mercadorias pela GRÃO DE OURO COMÉRCIO, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITAS DE SERVIÇOS DA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas de serviços escrituradas em ECDs pela GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração

(...)

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITAS DE SERVIÇOS DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTD

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas de serviços escrituradas em ECDs pela GRÃO DE OURO COMÉRCIO, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS

INFRAÇÃO: RECEITAS FINANCEIRAS DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas financeiras da GRÃO DE OURO COMÉRCIO, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração

(...)

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS

INFRAÇÃO: RECEITAS FINANCEIRAS DA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas financeiras da GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre outras receitas da GRÃO DE OURO COMÉRCIO registradas em ECDs, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre outras receitas da GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS registradas em ECDs, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.”

b) Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL (a fls. 46 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 10.324.345,86, referente aos trimestres dos anos 2017 e 2018 (base arbitrada), sendo assim descrito o fato apurado:

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre outras receitas da GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS

registradas em ECDs, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: RECEITAS FINANCEIRAS DA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas financeiras da GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: RECEITAS FINANCEIRAS DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas financeiras da GRÃO DE OURO COMÉRCIO, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

OMISSÃO DE RECEITA

INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre outras receitas da GRÃO DE OURO COMÉRCIO registradas em ECDs, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS PELA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas de vendas de mercadorias pela GRÃO DE OURO COMÉRCIO, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: RECEITAS DE SERVIÇOS DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas de serviços escrituradas em ECDs pela GRÃO DE OURO COMÉRCIO, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra os autos de infração.

(...)

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

INFRAÇÃO: RECEITAS DE VENDAS DE MERCADORIAS PELA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS LTDA

Considerando o arbitramento do lucro, foram apurados de ofício o IRPJ e a CSLL incidentes sobre receitas de vendas de mercadorias pela GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS, conforme relatado no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL que integra os autos de infração.

A contribuinte impugnou os lançamentos e a **4ª Turma da DRJ004** proferiu o **Acórdão n. 104-007.653 de 5/11/2021 (a fls. 29253 e segs.), cuja a ementa assim dispõe:**

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018

NULIDADE DO LANÇAMENTO. HIPÓTESES.

A nulidade da autuação somente ocorre quando o ato é praticado por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I do Decreto nº 70.235, de 1972, como também na hipótese de estar ausente algum dos elementos do auto de infração listados no art. 10 do referido decreto, e no art. 142 do CTN, ou seja, quando não contiver a descrição dos fatos com motivação para a imputação da infração, não trazer o enquadramento legal (e esta ausência não estiver suprida por uma descrição dos fatos adequada), não houver identificação do fato gerador e da matéria tributável, não houver determinação da exigência e intimação para cumpri-la, faltar qualificação do sujeito passivo, bem assim quando a autoridade fiscal autuante não estiver identificada e não tiver assinado o auto de infração. Não é o caso dos autos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO. SEGREGAÇÃO DISSIMULADA EM DUAS EMPRESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DE UMA DELAS. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS NA EMPRESA EXISTENTE DE DIREITO E DE FATO.

Restou demonstrada e comprovada a prática de planejamento tributário ilícito em razão de um grupo econômico manter uma empresa inexistente de fato para elevar artificialmente os custos para outra empresa do grupo e, por conseguinte, reduzir fraudulentamente seus resultados tributáveis. Devida a desconsideração para fins tributários da empresa inexistente de fato e a consequente tributação de suas receitas na outra empresa (contribuinte).

ARBITRAMENTO DO LUCRO. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO.

Demonstrada a inexistência de fato da empresa que optou pela tributação com base no lucro presumido, e que, em realidade, esta empresa e o contribuinte, integrantes do mesmo grupo econômico, são uma única empresa, é devido considerar que foi o contribuinte que efetivamente realizou as operações e auferiu as receitas escrituradas pela empresa inexistente de fato. Como as receitas escrituradas pelo contribuinte já tornavam obrigatória a apuração dos tributos pelo lucro real em razão de seu montante, as receitas tributadas indevidamente na empresa inexistente de fato também estavam sujeitas ao lucro real quando somadas

àquelas. Então, como o contribuinte, por intermédio de seus administradores, visou reduzir fraudulentamente os tributos devidos, engendrou a reorganização societária e, dentro outras práticas, optou pela apuração pelo lucro presumido relativamente às operações realizadas em nome da empresa inexistente, houve opção indevida pelo lucro presumido quanto às receitas escrituradas pela empresa inexistente de fato, o que autoriza o arbitramento do lucro.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017, 2018

Aplicam-se ao lançamento de CSLL, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE CARACTERIZADA.

Exteriorizada na conduta do contribuinte a inequívoca intenção dolosa de furtrar-se ao recolhimento de tributos através da utilização de sonegação, fraude e conluio, correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, uma vez comprovado o interesse comum, é correta a responsabilização solidária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135 DO CTN.

Devida a responsabilização dos sócios administradores quando demonstrado que agiram com excesso de poderes ou infração a lei.

A contribuinte tomou ciência do Acórdão n. 104-007.653 em 29/11/2021 (termo a fls. 29329) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 29380 e segs.) em 28/12/2021 (Termo a fls. 29337), no qual aduz as razões de defesa a seguir apresentadas:

II - A DECISÃO DA DRJ ORA RECORRIDA: A INEXISTÊNCIA DE FRAUDE NA ESCRITURAÇÃO E O RECONHECIMENTO DA ILEGALIDADE DO ARBITRAMENTO

27. A despeito da total ilegalidade do lançamento, a DRJ manteve a autuação (fls. 29253 a 29254) nos seguintes termos:

(...)

28. Desde já, é importante ressaltar que, com a decisão da DRJ, restou incontroverso que inexistente qualquer irregularidade na contabilidade da Recorrente que ensejasse o arbitramento com base no art. 530, inciso II, "b" do art. 530 do RIR/99.

29. Resta também incontroverso que a Recorrente, sujeito passivo principal do Auto de Infração não era optante do regime do lucro presumido em 2017 e 2018, e, portanto, não há base para arbitramento do lucro com base no art. 530, IV do RIR/99 (opção pelo presumido). Nesse ponto, a DRJ, em um esforço para sustentar a acusação contra a Recorrente, distorceu a aplicação do art. 530, IV do RIR/99 para tentar aplicar sua regra a uma hipótese de incidência não praticada pela Recorrente, o que evidencia, por si só, a esse E. CARF, a improcedência da cobrança indevidamente mantida pela DRJ.

33. O entendimento da decisão ora recorrida não merece prosperar sob qualquer hipótese. Seja por conta da total ilegalidade do arbitramento de lucros, tal como reconhecido pela DRJ, seja porque a GDO Comércio é empresa operacional e independente da Recorrente, com carteira de clientes, relacionamento com fornecedores, elementos patrimoniais e ativos próprios, com existência plenamente justificada pelo contexto negocial e operacional do Grupo Grão de Ouro. Vejamos.

III – O DIREITO: A NECESSIDADE DE REFORMA DA DECISÃO DA DRJ E CANCALEMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

A - PRELIMINARMENTE III.

A.1. A invalidade do procedimento adotado pelo Fisco para o arbitramento do lucro da Recorrente

34. Ao analisar a Impugnação da Recorrente, a DRJ considerou que o Auto de Infração não seria nulo, sob a justificativa de que este foi lavrado por autoridade competente e que conteria os elementos elencados no CTN e no Decreto 70.235/72. Além disso, na visão da DRJ, eventual imprecisão ou falta de clareza na descrição dos fatos e no enquadramento legal que não permitam o entendimento das infrações imputadas não seria passível de nulidade do Auto de Infração.

35. Contudo, como se passa a demonstrar, não se trata aqui de mera descrição imprecisa dos fatos ou imprecisão de enquadramento legal, mas de vício de nulidade na identificação da matéria tributável, revelando a inegável precariedade do lançamento lavrado e mantido em violação ao artigo 142 do CTN.

36. O lançamento, como visto, desconsiderou por completo o lucro real que foi legitimamente adotado pela Recorrente nos anos-calendário de 2017 a 2018, arbitrando o lucro sob a justificativa de que a contabilidade do período seria “imprestável” para fins de determinar o lucro real do

período, invocando como fundamento legal o artigo 530, inciso II do RIR/99. Confira-se o seguinte trecho do Auto de Infração:

(...)

38. Ocorre que o arbitramento do lucro é medida extrema que somente pode ser adotada se não houver outro método que permita o lançamento tributário das diferenças de tributos decorrentes de supostas incorreções na escrituração contábil. Trata-se de método de lançamento que tem como finalidade zelar pelo interesse público de constituir e exigir do crédito tributário, somente quando não é possível a apuração do lucro real.

39. A própria decisão da DRJ reconhece a total impropriedade do arbitramento com base no inciso II, “b”, do art. 530 do RIR/99 diante da ausência de apontamento de qualquer irregularidade na escrituração da Recorrente (fls. 29293- 29294).

(...)

47. A partir do entendimento da doutrina e dos precedentes consolidados desse CARF, tem-se que quando for possível a identificação e quantificação de eventuais receitas omitidas, custos e despesas tidos como indedutíveis, é dever do Fisco manter o regime de tributação adotado pelo contribuinte, no caso o lucro real, e efetuar o lançamento fiscal dos tributos devidos a partir da escrituração contábil do contribuinte, ainda que esta contenha “incorreções”.

(...)

49. Em suma, ainda que o Fisco entenda que há “falhas ou omissões” nos registros contábeis do contribuinte, a regra é a manutenção do regime do lucro real, com o lançamento de diferenças, isto é, a cobrança do IRPJ e da CSLL, acrescida de multa de ofício e juros de mora.

50. Reitere-se que foram disponibilizados à fiscalização todos os elementos necessários à apuração do lucro real, tais como: (i) Livros de Registro de Entrada e Saída de Mercadorias; (ii) Livro de Apuração do Lucro Real (e-LALUR); (iv) extratos de movimentações bancárias (solicitados e apresentados à autoridade lançadora); (v) balancetes com a totalidade de receitas, custos e despesas; (vi) notas fiscais de vendas mercadorias; dentre outros. Além disso, a autoridade lançadora tem acesso a outros documentos oficiais e idôneos tais como a ECD, ECF e DCTFs no âmbito do SPED administrado pela própria RFB.

51. As alegadas irregularidades poderiam ou não ser passíveis de tributação, mediante adição dos respectivos valores ao lucro real do

exercício, mas em hipótese alguma justificariam o arbitramento com fundamento no artigo 530 do RIR/99 (e do RIR/2018). Eventual volume extenso de trabalho não é justificativa suficiente para o arbitramento!

(...)

53. Apesar de expressamente reconhecer a impossibilidade de aplicação do arbitramento com base no art. 530, inciso II, “b”, a DRJ tenta de certa forma “salvar” a cobrança ilegal do Auto de Infração e enquadrar a conduta da Recorrente como “opção indevida pelo lucro presumido” (fl. 29294 - 29295):

(...)

54. Como se pode ver acima, a DRJ cria uma verdadeira tese para tentar suprir a total ausência de fundamentação para a aplicação do arbitramento do lucro da Recorrente e ao mesmo tempo, driblar o fato de que qualquer acusação de opção indevida pelo lucro presumido não pode ser imputada à Recorrente, mas quando muito à GDO Comércio, sociedade controlada pela Recorrente, que havia legitimamente optado por tal regime.

55. Ainda que sob a acusação de que a Recorrente optou indevidamente pelo lucro presumido, o lançamento é totalmente nulo pois a Recorrente é parte ilegítima para figurar no polo passivo da exigência. Isso porque, é fato incontroverso nos presentes que a Recorrente não adotou o regime do lucro presumido nos anos-calendário de 2017 e 2018, até mesmo por expressa vedação da Lei nº 9.718/99, RIR/99 e da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

56. Ou seja, o procedimento excepcional e extremo de arbitramento de lucros jamais poderia ser direcionado à Recorrente que sempre apurou o IRPJ e a CSLL com base no regime do lucro real. A adoção desse fundamento pela autoridade lançadora implica flagrante erro de identificação do sujeito passivo, nos termos do já citado artigo 142 e artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, evidenciando igualmente o vício de nulidade do lançamento, com o seu necessário cancelamento por esse E. CARF.

III.A.2. A ausência de demonstração das supostas irregularidades da escrita contábil/fiscal da Recorrente que resultou na indevida inversão do ônus da prova.

57. Observa-se da leitura do Auto de Infração e do TVF que a autoridade lançadora acusa a Recorrente de ter uma “contabilidade imprecisa” para determinação do lucro real, alegando a existência de irregularidades. Essas

acusações, extremamente gravosas e com consequências sérias para a empresa, são reiteradas em trechos TVF.

58. O arbitramento decorre simplesmente pelo fato de a autoridade lançadora ter desconsiderado a existência da GDO Comércio, cuja contabilidade era igualmente regular, inexistindo qualquer questionamento a respeito ou tampouco qualquer evidência de que esta era “imprestável”.

59. Evidentemente que a mera discordância por parte da autoridade lançadora acerca da validade da legítima estrutura societária e operacional do Grupo Grão de Ouro ou dos efeitos das transações mercantis entre a Recorrente e a GDO Comércio jamais poderia justificar a desconsideração por completo do regime do lucro real validamente adotado pela Recorrente e o arbitramento do seus lucros.

60. Isso é ainda mais verdade ao se considerar que as transações com a GDO Comércio representaram aproximadamente 12% das operações realizadas pela Recorrente nos anos autuados, como se extrai da análise do volume total de receitas no período. Assim, na remota hipótese de se aceitar a desconsideração da GDO Comércio ou das transações intragrupo realizadas, a D. Autoridade Fiscal deveria, por dever de ofício, realizar as adições ou exclusões necessárias à apuração do lucro real, a partir de todos os elementos de que já dispunha conforme contabilidade e declarações regularmente entregues pela Recorrente e pela GDO Comércio à RFB. Não cabe, em nenhuma hipótese, a medida extrema e mais gravosa de arbitramento de lucros.

(...)

64. Por ser mais gravosa ao contribuinte, exige da autoridade lançadora a estrita obediência aos procedimentos previstos na legislação vigente, que, no mínimo, passam pela justificação de sua conduta. Não se pode admitir o arbitramento baseado em suposta contabilidade imprestável, quando a autoridade lançadora não trouxe um único exemplo ou uma única linha explicando a conduta incorreta ou apontando qual foi a manipulação efetuada. A simples alegação de um suposto “planejamento tributário abusivo” não macula a escrituração contábil da Recorrente.

(...)

68. Pelo exposto, deve esse E. CARF determinar o cancelamento do Auto de Infração lavrado ao arrepio da lei, o qual está lastreado, com a devida vênia, em trabalho de fiscalização precário e superficial, realizado com motivação incorreta e erro na determinação da matéria tributável.

III.A.3. Ausência de intimação da Recorrente para apresentar esclarecimentos sobre as supostas irregularidades na contabilidade: violação ao art. 148 do CTN

69. De partida, a Recorrente destaca a esse E. CARF que a autoridade lançadora jamais intimou a Recorrente esclarecer dúvidas sobre a sua contabilidade. Na verdade, esse não parece ter sido o foco do trabalho fiscal.

(...)

75. O que se pretende, nesse tópico, é chamar a atenção desse E. CARF para o fato de que a Recorrente não foi intimada a prestar quaisquer esclarecimentos quanto à sua contabilidade, justamente porque esta era regular, refletindo fielmente todos os elementos patrimoniais de receitas, custos, despesas, movimentações bancárias, ativos, passivos, etc.

(...)

78. Acontece que, chegando ao ápice da arbitrariedade, a autoridade lançadora ignorou os documentos e informações apresentados e ainda por cima desconsiderou por completo o regime do lucro real adotado pela Recorrente, arbitrando o seu lucro de forma totalmente indevida, sem qualquer respaldo na legislação tributária aplicável.

(...)

82. Pelo exposto, resta claro que o arbitramento do lucro não foi uma medida de exceção, pois não foram exauridas todas as possibilidades de se apurar o lucro real no caso concreto (a autoridade lançadora nem ao menos intimou a Recorrente a apresentar esclarecimentos em relação aos procedimentos adotados na escrita contábil e fiscal, para eventuais esclarecimentos ou retificações), caracterizando a precariedade da fiscalização, que resulta em nulidade da autuação.

83. Veja-se: não se está aqui a discutir apenas os selecionados elementos de fato considerados pela autoridade lançadora; discute-se a aplicação de regime de tributação, e a validade e justificativa legal pela aplicação de um regime (lucro arbitrado) em detrimento de outro (lucro real). Ao se aplicar o lucro arbitrado sem a correspondente hipótese legal, o Auto de Infração fica maculado, devendo ser declarada a sua nulidade por esse E. CARF.

III.A.4. Vício de contradição do lançamento: contabilidade imprestável para a apuração do lucro real e contabilidade válida para a apuração do lucro arbitrado

84. Não bastasse todo o acima exposto, cabe ressaltar outro elemento que denota o vício material da autuação. Os fundamentos adotados pela autoridade lançadora para suportar a lavratura do Auto de Infração ora combatido e quantificar o suposto crédito tributário de IRPJ e CSLL são absolutamente contraditórias e inconciliáveis!

85. A autoridade lançadora aplicou o arbitramento, com fundamento no artigo 530, inciso II do RIR/99, por considerar a “escrita contábil e fiscal imprestável”, o que significa dizer que a autoridade lançadora entende que os registros contábeis e fiscais da Recorrente não estariam aptos a justificar a apuração tributária pelo regime do lucro real adotado pela Recorrente ao longo de sua existência, incluindo os anos-calendário de 2017 e 2018 examinados pela autoridade lançadora.

86. Entretanto, para quantificar o suposto crédito tributário, isto é, para calcular o montante supostamente devido a título de IRPJ e CSLL com base no lucro arbitrado, a autoridade lançadora parte exatamente da escrita contábil e fiscal que considera imprestável, tomando a totalidade dos lançamentos contábeis e fiscais que foram informados à RFB pela própria Recorrente e pela GDO Comércio nas suas obrigações acessórias transmitidas ao Fisco. Sim, pois a autoridade lançadora arbitra o lucro com base na receita conhecida (receita, evidentemente, obtida da escrita contábil supostamente imprestável)!

(...)

94. Por todas as razões demonstradas acima, é de rigor o reconhecimento da nulidade do lançamento ora impugnado, antes mesmo da análise de qualquer razão de mérito. De toda forma, caso esse E. CARF não entenda pela nulidade do lançamento em razão dos flagrantes vícios materiais evidenciados acima ou, nesse contexto, que o mérito deva ser resolvido favoravelmente à Recorrente, em atenção ao disposto no artigo 59, §4º do Decreto nº 70.235/72, esta evidenciará a seguir que, também no mérito, o Auto de Infração é totalmente insubsistente.

B - MÉRITO

III.B.1. A inaplicabilidade da hipótese de arbitramento de lucros ao caso concreto: a indevida manutenção do lançamento pela DRJ

- **A inexistência de vícios na escrituração contábil e a indevida aplicação do artigo 530, inciso II, “b” do RIR/99 (fato reconhecido pela DRJ)**

95. A inexistência de vícios na escrituração contábil que a tornem imprestável foi reconhecida, como já exposto, pela própria DRJ que afastou a aplicação do art. 530, inciso II, “b” do RIR/99 (fl. 29293-29294):

87. Não obstante concordar com a autoridade fiscal no sentido de a escrituração da GDO Agronegócios conter vícios em razão de sua segregação da escrituração da GDO Comércio, cujos fatos contábeis foram em realidade praticados por aquela (GDO Agronegócios), haja vista esta ser inexistente de fato, tal constatação não tem o condão de torná-la imprestável para a determinação do lucro real, condição estabelecida no dispositivo para o arbitramento.

88. Bastaria a autoridade fiscal somar as receitas e despesas de ambas as empresas, desconsiderando as receitas das vendas da GDO Comércio para a GDO Agronegócios, como fez para a determinação do lucro arbitrado, glosar a majoração de custos decorrentes das aquisições pela GDO Agronegócios de produtos junto à GDO Comércio e adicionar a omissão de receita por suprimento de numerário (objeto de autuação no processo nº 13136.720720/2021-34), já que nenhuma outra irregularidade nas escriturações foi apontada.

89. Assim, não procede o arbitramento com base no inciso II, “b”, do art. 530 do RIR/99. Em virtude do entendimento favorável ao contribuinte nesta parte, deixa-se de apreciar os argumentos trazidos pelo impugnante que contestaram este enquadramento.

96. A Recorrente, assim como outras as empresas de grande porte do país, passa por constante auditoria contábil e fiscal. Nos anos-calendário de 2017 e 2018, em discussão nos presentes autos, foi auditada pela Audibras Auditores e Consultores S/S (“Audibras Auditores”), empresa especializada e independente sediada no Estado de São Paulo e que existe há aproximadamente 20 (vinte) anos.

(...)

101. Veja-se que a Audibras Auditores também examinou operações realizadas entre partes relacionadas, concluindo que “as transações com partes relacionadas são realizadas em termos equivalentes aos que são contratados nas transações com partes independentes”.

(...)

108. Por fim, embora a Recorrente tenha demonstrado que sua contabilidade, incluindo a escrituração fiscal refletida nas declarações

apresentadas ao Fisco (ECD e ECF) é totalmente regular para a apuração do lucro real, caso se entenda necessário e para que não restem dúvidas sobre esse ponto, a Recorrente pleiteia a realização de perícia/diligência para que se ateste o quanto relatado acima e devidamente comprovado nos presentes autos, com fundamento nos artigos 16 e 18 e seguintes do Decreto nº 70.235/72.

(...)

118. No presente caso, a autoridade lançadora teve acesso a todos os elementos que necessitava para apurar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que entendeu devidas. Todos os valores de receitas e custos estavam devidamente registrados e identificados na ECD e na ECF transmitidas pela Recorrente, sendo possível a reapuração ou realização de ajustes ao lucro real.

119. Essa possibilidade foi inclusive expressamente apontada pela própria DRJ em seu acórdão ao reconhecer o não cabimento do arbitramento do lucro (fl. 29292).

(...)

125. A Recorrente comprovou que mantinha todos os livros obrigatórios escriturados de acordo com as leis comerciais e fiscais, assim como a documentação suporte dos lançamentos devidamente. Ou seja, a escrituração existia e as supostas irregularidades apontadas pela autoridade lançadora eram perfeitamente identificáveis pela análise da documentação apresentada.

126. Evidentemente que as supostas inconsistências identificadas e quantificadas pela autoridade lançadora poderiam ser glosadas para a apuração do lucro real por glosas de custos e despesas e outros, “omissão de receitas”. Isso, pois, uma vez que a autoridade lançadora entendeu que os valores praticados entre as partes relacionadas não teriam observados parâmetros de mercados, cabia a esta utilizar os regimes previsto em lei aplicáveis às operações entre partes relacionadas, como é o caso das Regras de DDL. Jamais a desconsideração por completo do regime do lucro real adotado pela Recorrente e o arbitramento do seu lucro nos anos-calendário de 2017 e 2018!

(...)

129. Assim, se a autoridade lançadora entendeu que a Recorrente, como empresa tributada pelo lucro real, pagou “custos majorados” em aquisições de produtos junto a uma pessoa ligada, o mecanismo legal,

exaustivamente disciplinado no Decreto-lei nº 1.598/77 e RIR/99, assim como Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, eram os ajustes permanentes decorrentes das Regras de DDL, com a glosa dos custos que entendia por “majorado” e jamais, de forma totalmente arbitrária, desconsiderar por completo o regime lucro real legitimamente adotado pela Recorrente, procedendo ao arbitramento do lucro nos anos-calendário de 2017 e 2018.

130. Em outras palavras, a consequência da prática de DDL na hipótese ora (indevidamente) defendida pelo Fisco de suposta “majoração de custos” seria a glosa do valor que configurasse a diferença entre o valor majorado pago em decorrência do negócio e o verdadeiro valor de mercado do bem¹⁷, reapurando o lucro real a partir daí, conforme reconhecido pela própria DRJ.

131. Além disso, a atribuição de receitas tributáveis à Recorrente poderia partir das hipóteses de omissão de receitas previstas nos artigos 281 e seguintes do RIR/99¹⁸. Nesse caso, as supostas irregularidades apuradas pela autoridade lançadora ao se (indevidamente) atribuir as receitas de vendas e serviços da GDO Comércio para a Recorrente (com base na premissa improcedente do lançamento de que a única empresa existente do Grupo Grão de Ouro seria a Recorrente), poderiam resultar na adição (tributação) dessas receitas ao lucro real da Recorrente, mas não seriam, por si mesmas, suficientes para a desclassificação da escrituração e arbitramento do lucro.

132. Veja-se, nesse contexto que o volume total da receita bruta de venda de mercadorias para terceiros reconhecida e declarada pela Recorrente no ano-calendário de 2017 e 2018 é significativamente superior à receita bruta da GDO Comércio, cuja receita reconhecida (vendas faturadas, incluindo vendas efetuadas para a Recorrente) totaliza aproximadamente 10% do valor total da receita da Recorrente. Tal fato evidencia a total desproporcionalidade e razoabilidade do procedimento da autoridade lançadora de desconsiderar a apuração do lucro real da Recorrente.

133. Esses percentuais foram omitidos pelo TVF certamente porque a autoridade lançadora era conhecedora de que o “atalho” do arbitramento era incabível. Confira-se:

Ano-calendário	Receita bruta da Recorrente (GDO Agronegócios)	Receita total faturada da GDO Comércio	Percentual comparativo
2017	R\$ 184.123.141,28	R\$ 22.602.902,03	12,27%
2018	R\$ 221.990.596,64	R\$ 26.621.500,42	11,99%
Total	R\$ 406.113.737,92	R\$ 49.224.402,45	12,12%

134. A mera discordância por parte da autoridade lançadora da legítima estrutura do Grupo Grão de Ouro ou os efeitos das transações comerciais entre a Recorrente e a GDO Comércio que, como visto, representaram aproximadamente 12% das operações ao se comparar o volume total de receitas, jamais poderia justificar o arbitramento de lucros. A segurança jurídica impõe a apuração de volume suficiente a caracterizar a “ação capaz de evidenciar que a contabilidade é imprestável”.

(...)

• **A improcedência da fundamentação adotada pela DRJ ao manter o lançamento com base no inciso IV do artigo 530 do RIR/99**

146. Como explicado, a DRJ, certamente conhecedora da ilegalidade do lançamento, se esforça para manter a acusação contra a Recorrente. Para tanto, distorceu o escopo do art. 530, inciso IV do RIR/99 ao tentar aplicar a sua hipótese de incidência à conduta não praticada pela Recorrente. Esse dispositivo, ressalte-se, sequer consta no Auto de Infração como fundamento legal, sendo citado pontualmente pelo TVF.

147. Em outras palavras, a DRJ realiza verdadeira e injustificada manobra para tentar suprir a impossibilidade de manutenção do arbitramento do lucro da Recorrente e ao mesmo tempo, driblar o fato de que qualquer acusação de opção indevida pelo lucro presumido não pode ser imputada à Recorrente, mas quando muito à GDO Comércio que era optante desse regime.

148. É fato incontroverso que a Recorrente, desde a sua constituição, se encontra submetida ao regime do lucro real, em observância aos limites objetivos de faturamento previstos na Lei nº 9.718/98 e na Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, de modo que jamais poderia ser alegado pela DRJ que esta “optou indevidamente pelo lucro presumido”, atribuindo-lhe os efeitos de uma opção que foi realizada de forma legítima por outra sociedade, a GDO Comércio.

149. Esse racional da decisão recorrida é absolutamente inconciliável e contraditório. Não é possível reconhecer, como pretende a DRJ, que o lucro real foi adotado de forma legítima para fins de apuração do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2017 e 2018, ao mesmo tempo em que desconsidera por completo esse regime para fins de aplicação do lucro arbitrado, sob a justificativa de que a Recorrente “optou indevidamente pelo lucro presumido”, cujas hipóteses taxativas constam na Lei nº 9.718/98.

(...)

151. Portanto, não há qualquer base para arbitramento do lucro com suporte no art. 530, inciso IV do RIR/99 (opção pelo presumido), dispositivo que não aplica aos casos em que o contribuinte tenha adotado o lucro real para fins da apuração do IRPJ e da CSLL, tal como indevidamente entendido pela DRJ.

152. Pelo exposto, fica claro que a Recorrente é parte ilegítima para figurar no polo passivo da exigência. Nesse caso, eventual arbitramento de lucro somente poderia recair sobre a GDO Comércio – o que se admite a título meramente argumentativo - que havia optado pelo lucro presumido, mas nunca a Recorrente que não era optante desse regime, o que justifica a reforma da decisão da DRJ por esse E. CARF, determinando o cancelamento integral da cobrança.

III.B.2. A legitimidade da estrutura do Grupo Grão de Ouro e a inexistência de “simulação”

154. A lavratura do Auto de Infração ora combatido se deu com base no equivocado entendimento adotado pela Fiscalização no sentido de que a existência da GDO Comércio decorreria de um “planejamento tributário abusivo” implementado pelo Grupo Grão de Ouro “mediante simulação”. Para a Fiscalização, a GDO Comércio não tinha propósito algum senão o de aumentar os custos incorridos pela Recorrente e, conseqüentemente, reduzir os resultados tributáveis auferidos pela última. Assim, a Recorrente e a GDO Comércio seriam, na verdade, uma única empresa. O mesmo entendimento foi mantido pela DRJ.

(...)

156. A grande irregularidade suscitada pela Fiscalização consiste no fato de a Recorrente e a GDO Comércio não terem organizado suas atividades e operações de forma a recolher um volume maior de tributos. O que se verifica é que a autuação não se pauta no descumprimento da lei (pois não existe descumprimento algum), mas exclusivamente de uma visão enviesada da autoridade lançadora (corroborada pela DRJ).

(...)

158. Sobre o tema, a decisão da DRJ chega inclusive a afirmar que “não se pode esperar que sejam apontados vícios específicos nos atos”, bastando que se demonstre que “os atos e operações não tiveram outro propósito, senão o fiscal”. Esse racional é absurdo. Com a devida vênia, ao contrário do que entendeu a DRJ, evidente que não se pode desconsiderar a

personalidade jurídica de uma entidade com base em uma análise subjetiva da autoridade fiscal, sem a comprovação de vícios. Nosso ordenamento jurídico não comporta essa conduta.

(...)

164. Como já exposto acima, a Recorrente e a GDO Comércio atuam no comércio atacadista de insumos e produtos agrícolas. Esse foi o principal fato que levou a Fiscalização a concluir que referidas entidades eram, de fato, uma única empresa. Nesse contexto, a Recorrente passa a demonstrar que a existência da GDO Comércio como uma entidade distinta e autônoma era plenamente justificada pelo contexto operacional e comercial do Grupo GDO.

(...)

168. Como se aduz da análise do TVF (fl. 133), a Fiscalização afirma que a Recorrente foi constituída em 2011 tendo o Sr. Silvio de Souza Filho em seu quadro de sócios e que a GDO Comércio foi constituída pelo mesmo sócio fundador. A autoridade lançadora sugere que há alguma irregularidade nesse fato.

169. A sugestão da autoridade lançadora é tão absurda que sequer mereceria maiores considerações. Não obstante, cabe observar o óbvio: não há qualquer irregularidade no fato de uma dada pessoa física constituir, com os mesmos sócios ou não, duas ou mais empresas com objetos sociais similares.

(...)

171. A Bayer foi selecionada para fins da presente demonstração porque a parceria com essa empresa foi fator determinante para a estruturação das atividades da Recorrente e da GDO Comércio. No entanto, frise-se desde já que as políticas e considerações feitas abaixo são comuns no setor agropecuário e aplicam-se para a maioria dos fornecedores do Grupo Grão de Ouro.

(...)

174. A Política Bayer contempla algumas modalidades de distribuidores, de acordo com o perfil de seus clientes. Mais especificamente, os Distribuidores Bayer estão segregados em distribuidores, redistribuidores e distribuidores atacadistas.

(...)

179. É nesse cenário que se inserem os Distribuidores Atacadistas e os Redistribuidores. Os Distribuidores Atacadistas adquirem produtos Bayer e os revendem para os pequenos revendedores localizados na mesma região ou em regiões próximas do pequeno produtor rural sem acesso aos grandes distribuidores. Esses revendedores são os Redistribuidores. Esse sistema permite que a Bayer tenha acesso ao mercado do pequeno produtor rural. Ademais, a Bayer também atribui aos Distribuidores Atacadistas a função de gerir e fiscalizar os Redistribuidores, garantindo que estes atendam aos padrões regras de governança da produtora. De forma bastante sucinta, pode-se dizer que:

- O Distribuidor é o revendedor que adquire produtos da Bayer e os revende aos grandes produtores rurais.
- O Distribuidor Atacadista é o revendedor que adquire produtos da Bayer e os revende a Redistribuidores. O Distribuidor Atacadista também gere esses Redistribuidores, assegurando o cumprimento das regras de governança da Bayer.
- Os Redistribuidores, por sua vez, vendem os produtos Bayer adquiridos do Distribuidor Atacadista ao produtor rural sem acesso direto à Bayer e aos Distribuidores.

(...)

181. Como se verifica, dentre os diversos requisitos exigidos, está a existência de CNPJ único e específico para a operação de Redistribuição. E, de fato, a Bayer exige expressamente que a atuação nos mercados de Distribuição e Redistribuição seja feita por meio de empresas distintas, com inclusive nomes distintos:

(...)

182. A exigência tem razão de ser. Visando padronizar o acesso a seus produtos, a Bayer sugere um preço sugerido (não obrigatório) para a comercialização de seus produtos ao consumidor final (o “Preço de Ponta”), independentemente deste ser atendido por um Distribuidor ou por um Redistribuidor.

183. A fim de viabilizar a prática do Preço de Ponta, a Bayer adota a política de vender seus produtos a um preço mais baixo aos Distribuidores Atacadistas. Nesse sentido, os Distribuidores Atacadistas adquirem produtos a um preço mais baixo que o normal, adicionam-lhe uma margem de lucro e os revendem a um Redistribuidor por preço similar ao pago à própria Bayer no caso de Distribuição direta. Por sua vez, o Redistribuidor

lhes adiciona sua própria margem de lucro e os revende ao consumidor final, possivelmente com base no Preço de Ponta.

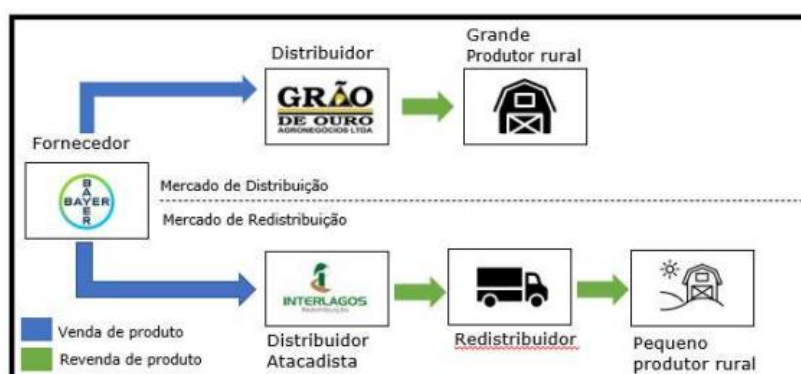
(...)

187. Como se comprovam as trocas de e-mails apresentadas nestes autos (doc. 03 da Impugnação), em outubro de 2015, o Grupo Grão de Ouro encontrou dificuldades ao efetuar seu cadastramento nos sistemas da Bayer. A análise dos documentos mostra que, ao questionar a fornecedora, esta informou que, a partir de 2016, seria necessário que o Grupo cadastrasse 2 empresas distintas para as atividades de distribuição e redistribuição.

188. Nesse momento, o Grupo Grão de Ouro viu a oportunidade de atuar nos dois mercados de forma concomitante, por meio da Recorrente e da GDO Comércio. E, como comprovam os documentos de fls. 1650 e 1651 (e reapresentados no doc. 04 da Impugnação), ambas aceitaram e se obrigaram a cumprir integralmente a Política Bayer.

189. Foi nesse contexto em que se deu a movimentação societária que fez com que a Recorrente se tornasse sócia da GDO Comércio. E esta última foi reestruturada para se tornar uma Redistribuidora, recebendo, inclusive um nome fantasia próprio: Interlagos Redistribuição (vide maiores detalhes sobre o tema no tópico subsequente).

(...)



(...)

191. Vale notar que, ao analisar a Política Bayer, a DRJ comete um erro ao afirmar, na fl. 29.290, que “seguindo os critérios da Política da Bayer S.A. descritos pelos Impugnantes, a GDO Agronegócios, na condição de

distribuidora, teria obrigatoriamente que adquirir os produtos da GDO Comércio, o que, como visto não ocorreu”. A afirmação está incorreta. O próprio quadro acima mostra que tanto a Recorrente quanto a GDO Comércio/Interlagos adquiriam produtos junto à Bayer. Trata-se de erro menor, mas que evidencia a falta de cuidado da DRJ ao analisar a relevante relação comercial aqui descrita.

192. Isso posto, observe-se que todo o alegado acima também foi demonstrado no decorrer da Fiscalização. Vide, por exemplo, as notas fiscais de fls. 16.469 e seguintes, que demonstram que a Bayer, ao vender produtos para a Recorrente e para a GDO Comércio, a Bayer cobrava preços distintos para cada empresa. Da mesma forma, as notas fiscais de fls. 16.417 e seguintes demonstram que o mesmo acontecia nas vendas efetuadas pela Recorrente e pela GDO Comércio (os preços praticados pela Recorrentes eram superiores).

193. Como se verifica, portanto, ao contrário do que concluíram a Fiscalização e a DRJ, a GDO Comércio tem razão de ser. A existência dessa empresa não apenas atende exigência de um dos maiores fornecedores do Grupo (e de outros fornecedores com características similares), como também viabiliza a diversificação de clientes e de políticas de preço do Grupo Grão de Ouro. O que se tem no caso é uma estrutura societária totalmente justificada pelo contexto comercial e negocial em que a Recorrente e a GDO Comércio se inserem.

(...)

• **Substância econômica e autonomia da GDO Comércio**

195. Como visto, a Fiscalização e a DRJ entendem que a GDO Comércio seria mera extensão da Recorrente e não uma empresa de fato. Questionou-se, por tanto, a autonomia e substância dessa empresa. Para tanto, a autoridade lançadora sustenta a existência de elementos como administradores e procuradores em comum e ausência de empregados da GDO Comércio.

196. Ora, é fato inconteste que as empresas sempre fizeram parte do mesmo grupo econômico. Isso é indicado pela própria razão social das empresas. E foi nesse contexto que tiveram administradores, contadores e procuradores em comum e partilharam certas estruturas, espaços e áreas acessórias. Nada há de suspeito ou irregular nesse fato. Trata-se de situação absolutamente comum em qualquer grupo econômico.

(...)

198. Um dos elementos que comprovam essa autonomia é o fato de a GDO Comércio possuir marca própria, que usa no relacionamento com seus clientes e fornecedores. Como já mencionado, embora a razão social da GDO Comércio seja “Grão de Ouro Comércio de Insumos Agrícolas Ltda.”, a empresa atua junto a seus clientes com um nome fantasia próprio, que a distingue da Recorrente, qual seja, “Interlagos Redistribuição”. Como já mencionado, essa segregação de marcas também tem o objetivo de atender à Política Bayer...

(...)

201. Pontue-se também que a GDO Comércio tem sua própria carteira de clientes, distinta da Recorrente. Vide abaixo alguns dos clientes que compõem a carteira de clientes da GDO Comércio:

(...)

203. Mais ainda: a GDO Comércio também detém ativos próprios, totalmente segregados e distintos daqueles detidos pela Recorrente. É o que demonstra a lista de ativos da empresa relativa aos anos de 2017 e 2018, extraída de seus registros contábeis (doc. 09 da Impugnação).

(...)

205. Também é de se observar que a GDO Comércio chegou até mesmo a contar com filial no município de Nova Resende (CNPJ 06.283.219/0002-02), que desenvolvia atividades de venda e representação comercial no local.

(...)

209. É também relevante mencionar que ambas as empresas são fiscalizadas e passam por vistorias do IMA, que verifica condições de armazenamento, regularidade sanitária, controle de estoques, prescrição de vendas dos produtos, dentre outros aspectos. Tal controle demonstra que os próprios órgãos governamentais atestaram, in loco, o regular funcionamento das duas empresas, como demonstrado pelos Termos de Fiscalização e laudos de vistoria emitidos pelo IMA relativos às duas empresas no período fiscalizado (Fls. 16370 e seguintes). Ora, se não houvesse a efetiva segregação de atividades entre as empresas, por que se submeter a manter dois estoques de produtos que requerem esses cuidados? Por que se submeter a duas fiscalizações?

(...)

211. A autoridade lançadora sustenta ainda que a GDO Comércio teria tributado apenas uma parcela mínima das receitas recebidas nos anos

fiscalizados (fl. 82). A Fiscalização sugeriu que a Recorrente teria, de forma proposital, submetido à tributação apenas parte das receitas recebidas por ela. Mais uma vez, a DRJ seguiu o mesmo entendimento. Mas não é o que efetivamente ocorreu.

212. Explica-se: no setor do agronegócio, não é incomum que o recebimento pelo fornecimento de insumos ocorra meses ou anos após o fornecimento. Lembre-se que a GDO Comércio fornece insumos para pequenos produtores rurais, sendo bastante comum que estes somente tenham recursos para pagar por tais insumos quando da efetiva colheita, no ano subsequente (ou mesmo em vários anos subsequentes). Dessa forma, é absolutamente comum que tais vendas sejam feitas a prazo.

213. Ao entregar a mercadoria ao seu cliente, a GDO Insumos reconhece a receita correspondente em sua contabilidade (e na ECD), por competência, como determinam as normas contábeis. Porém, o efetivo recebimento se dá apenas quando da colheita do produtor, no ano subsequente (ou em prazo maior, a depender das negociações).

214. Pois bem. Como a própria autoridade lançadora reconhece, a GDO Comércio está sujeita ao lucro presumido e tributa suas receitas com base no regime de caixa. Assim, é normal que haja diferenças entre a ECD (que registra receitas com base no regime de competência) e a ECF (que, em razão do regime de tributação adotado pela Recorrente, registra receitas com base no regime de caixa). Esse fato não representa qualquer irregularidade.

(...)

218. Pelo exposto, é inegável que a GDO Comércio possui propósito negocial, substância e autonomia jurídica e fática. Trata-se de empresa totalmente dissociada da Recorrente, com clientes e operações próprias, estrutura física efetiva e devidamente fiscalizada pelos órgãos competentes, que atestaram a estrutura da empresa, como se verifica dos documentos aqui apresentados.

• **Relacionamento comercial entre a Recorrente e a GDO Comércio**

219. Como se viu, questionou-se a intensa relação comercial entre as empresas, sugerindo que o fato destas terem celebrado operações comerciais entre si seria um indicativo de irregularidades. Nada mais longe da verdade.

220. Embora possuíssem um portfólio de produtos semelhantes, as empresas possuíam demandas distintas e estoques separados. Muitas

vezes, um cliente da Recorrente necessitava de produtos que esta não tinha em estoque naquele momento. 221. Nessas situações, a Recorrente verificava se a GDO Comércio tinha o produto em estoque. Sendo o caso, a aquisição junto a essa empresa era feita, para revenda ao cliente. Dada a proximidade administrativa e física entre as empresas, esse procedimento se justifica por ser mais eficiente e desburocratizado do que uma aquisição direta junto ao fornecedor, permitindo um rápido atendimento ao cliente (sem prejuízo da obtenção das permissões necessárias junto aos fornecedores, nos termos das políticas aplicáveis).

(...)

222. E vale lembrar também, que, como visto, não haveria como se proceder de forma distinta. A GDO Comércio não poderia, na maior parte das vezes, vender os produtos diretamente ao cliente da Recorrente, em razão das políticas dos fornecedores já expostas acima, que distinguiam os distribuidores e os distribuidores atacadistas/redistribuidores.

223. E, por certo, a situação oposta ocorria com frequência também (demandas de cliente GDO Comércio por produtos não detidos por esta em estoque e adquiridos junto à Recorrente). Com efeito, a existência de aquisições entre as empresas (e não só de uma empresa para outra) está bem documentada nos autos e é mencionada diversas vezes no próprio TVF.

224. Ademais, é de se observar que o elemento dessas operações que levou a autoridade lançadora a concluir por sua irregularidade não foi uma falha documental ou a suspeita de que as operações não teriam se efetivado. De fato, a Fiscalização não traz qualquer questionamento acerca desse ponto. Veja-se o que afirma a Fiscalização na fl. 140 dos autos:

- As vendas da GRÃO DE OURO COMÉRCIO para a GRÃO DE COURO AGRONEGÓCIOS superaram as compras em R\$ 31.765.318,87. Assim sendo, a GRÃO DE OURO COMÉRCIO foi uma grande geradora custos para a GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS.

(...)

230. Em sua Impugnação, a Recorrente apontou que o tema foi devidamente esclarecido na manifestação de fls. 6.777 e seguintes. Na ocasião, esclareceu-se que todas as operações questionadas foram devidamente escrituradas, tendo a Recorrente apresentado planilhas e esclarecimentos sobre todos os lançamentos questionados. Referida manifestação e os arquivos não pagináveis a ela vinculados demonstram cabalmente que tais operações foram devidamente escrituradas e justificadas, de modo que também não há qualquer irregularidade que as

macule. No entanto, esses esclarecimentos e documentação foram também ignorados pela DRJ, que sustentou apenas que tais dados já foram analisados pela Fiscalização.

(...)

• A inexistência de simulação e fraude no caso concreto

235. Como visto acima, a acusação central da Fiscalização é de que a GDO Comércio seria empresa inexistente de fato, sendo mero objeto de simulação com vistas à redução da carga tributária imposta sobre a Recorrente. Como consequência, na presunção da Fiscalização, a Recorrente também teria cometido fraude ao transmitir declarações com “conteúdo não verdadeiro, posto que baseadas nas operações supostamente simuladas”.

(...)

241. Como se comprovou acima de qualquer questionamento, a Recorrente e a GDO Comércio são empresas efetivamente distintas, com patrimônios e estruturas autônomos entre si. No presente caso, a segregação de atividades tem legítimas razões extratributárias para ser adotada (como, por exemplo, a Política Bayer).

(...)

• Validade dos atos jurídicos praticados: violação pelo lançamento à legalidade e livre iniciativa

(...)

C - O EXCESSO DA COBRANÇA

III.C.1. Os flagrantes erros cometidos pela autoridade lançadora ao calcular o lucro arbitrado da Recorrente nos anos-calendário de 2017 e 2018

272. A Recorrente não poderia deixar de demonstrar que, mesmo que mantida a acusação fiscal no tocante ao arbitramento do lucro e quanto ao mérito, o que se admite a título meramente argumentativo, há vícios na quantificação do suposto crédito tributário de IRPJ e CSLL.

(...)

278. De acordo com o disposto no artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/7732 (alterado pela Lei nº 12.973/2014), a receita bruta corresponde (i) ao produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) ao preço da prestação de serviços em geral; (iii) ao o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa

jurídica não compreendidas nos itens (i) a (iv). Por disposição legal expressa, não se incluem, na receita bruta, os impostos não-cumulativos repassados ao comprador.

279. A jurisprudência do E. CARF é firme no sentido de que os valores de tributos não cumulativos não integram a base de cálculo da receita bruta para fins de arbitramento do lucro, com destaque para os acórdãos nº 103-23.288 (sessão de 08.11.2007)³³, 101-95.346 (sessão de 25.01.2006) e 1102-000.917 (sessão de 07.08.2013).

280. Ocorre que, nada obstante a letra expressa da lei, que sequer dá margens a interpretações diversas, e a orientação firme do E. CARF, a autoridade lançadora, ao desconsiderar o lucro real legitimamente apurado pela Recorrente e arbitrar o seu lucro nos anos-calendário de 2017 e 2018 (de forma indevida e sem respaldo legal como visto nos tópicos acima), ignorou por completo a disposição do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, e deixou de excluir do valor da receita bruta o valor dos tributos não-cumulativos. Ou seja, a autoridade lançadora parte do produto da venda de produtos e serviços tanto da Recorrente como da GDO Comércio (fls. 6 a 100), mas não deduziu de tais valores os montantes cobrados do comprador/cliente a título de ICMS (vide notas fiscais anexadas aos presentes autos), ISS, PIS e COFINS.

(...)

287. Trata-se de erro grave na quantificação do crédito tributário, que revela a iliquidez do lançamento. E veja-se que não se trata de simples operação aritmética, que poderia ser simplesmente ajustada para “retificar” o valor apurado pela autoridade lançadora. A manutenção dos valores de tributos não-cumulativos no cálculo da receita bruta denota um erro na quantificação do crédito que torna imprestável o próprio lançamento. Não bastasse esse erro grave, há outro.

288. A autoridade lançadora, ao apurar o lucro arbitrado, deixa de deduzir do valor apurado o valor dos prejuízos fiscais e base negativa em anos anteriores. O saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL de anos anteriores estava devidamente informado na ECF da Recorrente anos anteriores (fls. 17968 a 26829), mais especificamente na Parte B do e-LALUR, e não foram em nenhum momento contestados pela autoridade.

(...)

III.C.2. A necessidade de afastamento da multa agravada de 150%

III.C.2.1. A inexistência de sonegação, fraude, conluio ou simulação nas operações

296. Mesmo que os argumentos expostos anteriormente não sejam considerados suficientes para o cancelamento integral do Auto de Infração, lavrado mediante indevido arbitramento de lucro, o que se alega a título meramente argumentativo, ainda assim não poderá prevalecer a multa agravada lançada pela autoridade lançadora no percentual de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de que a Recorrente teria praticados atos simulados, bem como agido dolosamente em sonegação, fraude e conluio.

(...)

309. A Recorrente não realizou nenhuma “ação ou omissão dolosa, com a intenção de evitar ou modificar o fato jurídico tributário”. Não falsificou documentos, não prestou informações inexatas, não omitiu operações, conscientemente, com a intenção de enganar a RFB. Muito pelo contrário. A autoridade lançadora teve acesso a todos os livros e documentos da Recorrente e da GDO Comércio, que justificaram os lançamentos contábeis realizados por essas empresas, incluindo a própria natureza e detalhamento de todas as operações comerciais/mercantis, tendo apresentado robustas provas documentais da transparência e veracidade das informações prestadas, nas quase trinta mil folhas do processo administrativo aqui tratado.

(...)

311. Como visto, a autoridade lançadora identificou os valores tidos como supostamente omitidos a partir da escrituração e contabilização realizada pela própria Recorrente. Ou seja, o presente lançamento é baseado, ainda que de forma indevida, nas próprias informações que foram apresentadas pela Recorrente ao Fisco. O fato de a Recorrente ter escriturado os valores em sua contabilidade, demonstra por si só que sua intenção não foi a de sonegação, em outras palavras não houve verdadeiro intuito de fraude.

(...)

• A jurisprudência desse E. CARF e da C. CSRF

322. Em linha com o posicionamento do E. CARF e da C. CSRF, a imposição da multa qualificada de 150% depende da individualização da conduta dolosa do contribuinte acima da dúvida razoável acerca da licitude dos atos praticados e da potencial divergência interpretativa entre o contribuinte e as autoridades fiscais.

(...)

324. Os elementos de prova apresentados, analisados à luz das explicações fornecidas, não deixam dúvidas de que não houve qualquer conduta dolosa por parte da Recorrente e muito menos a hipótese de sonegação, fraude ou conluio à luz do que dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

(...)

326. Ainda, de acordo com o entendimento que prevalece na C. CSRF, nos casos em que as informações necessárias para o lançamento já estão indicadas nas declarações enviadas pelo contribuinte à RFB e que estão disponíveis no sistema da RFB, não é cabível a aplicação da multa agravada de 150%, com destaque do os acórdãos nº 9202-003.865 (sessão de 09.03.2016) e 9202-003.653 (sessão de 05.03.2015), não é cabível a aplicação da multa agravada de 150%, com destaque do os acórdãos nº 9202-003.865 (sessão de 09.03.2016) e 9202-003.653 (sessão de 05.03.2015).

(...)

III.C.3. Conclusão: a impossibilidade de agravamento da multa

(não houve agravamento da multa)

III.C.3. Inaplicabilidade dos juros sobre a multa

IV - OS PEDIDOS

334. Por todo o exposto, a Recorrente requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida que lhe foi desfavorável, sendo determinado o consequente cancelamento em definitivo do crédito tributário e o arquivamento do respectivo processo administrativo.

335. A Recorrente protesta ainda pela produção de todas as provas admitidas, especialmente a realização de perícia técnica para o eventual esclarecimento das questões indicadas acima, diligências necessárias e a juntada de novos documentos pelos argumentos acima expostos, assim como pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

A responsável tributária GDO Comércio tomou ciência do Acórdão n. 104-007.653 em 30/11/2021 (termo a fls. 29331) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 29454 e segs.) em 29/12/2021 (Termo a fls. 29453), no qual, além de repetir alguns argumentos aduzidos pela

contribuinte e acima abordados, insurge-se contra a sua responsabilização pelas razões apresentadas a seguir em apertada síntese:

IV.B.4. Conclusões: a inaplicabilidade dos artigos 124 e 135 do CTN e a necessidade de reforma da decisão da DRJ 163.

(...)

- A autoridade lançadora tentou atribuir a responsabilidade pessoal e solidária ao Recorrente pelo mero fato de este ocupar a posição de sócio administrador da GDO Agronegócios e da GDO Comércio, presumindo o seu envolvimento em atos que foram qualificados como sonegação, fraude e conluio. Ou seja, a autoridade lançadora o responsabiliza tão somente com base na acusação de que este teria poderes de administração, mas não comprova de forma concreta a prática de qualquer ato irregular pelo Recorrente;
- Ocorre que o Recorrente não praticou qualquer ato em infração a lei, ao Contrato/Estatuto Social da GDO Agronegócios e da GDO Comércio ou com excesso de poderes, capazes de ensejar a sua responsabilidade pessoal por supostos débitos tributários, considerando (i) a regular escrituração contábil e fiscal da GDO Agronegócios e da GDO Comércio, inclusive atestada por empresa externa de auditoria independentes e reconhecida pela própria DRJ; (ii) a regularidade de todos os atos praticados, os quais tiveram legítimos propósitos comerciais, conforme comprovado nos presentes autos; bem como (iii) o fato de que a interpretação divergente em relação à aplicação da norma tributária não caracteriza dolo por parte da GDO Agronegócios ou tampouco do Recorrente;
- O que se observa é que a imputação de responsabilidade pessoal ao Recorrente foi baseada em mera presunção da prática de atos com intuito doloso. Contudo, nenhuma presunção, tal como realizada no presente caso em face do Recorrente é admitida para a sua responsabilização pessoal e solidária por supostos débitos exigidos da GDO Agronegócios, seja pela literalidade do quanto dispõe os artigos 124 e 135, inciso III do CTN, seja pelo quanto estabelece o próprio artigo 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018 (cujos requisitos, repita-se, não foram cumpridos);
- Dessa forma, uma vez que não praticado qualquer ato de infração à lei ou ao Estatuto Social, restou claro que não estão presentes no caso concreto os requisitos para fins de responsabilização pessoal do Recorrente pelos débitos supostamente devidos pela GDO Agronegócios, sendo de rigor a sua exclusão do polo passivo e afastamento da responsabilidade indevidamente imputada ao Recorrente.

164. Por fim, o Recorrente reitera todos os fundamentos que foram suscitados pela GDO Agronegócios na sua impugnação administrativa e no recurso voluntário que evidenciam a (i) invalidade do “atalho” seguido pela autoridade lançadora ao desconsiderar o regime do lucro real da GDO Agronegócios, seja pelos flagrantes vícios de nulidade e também no mérito, dada a inaplicabilidade do artigo 530, inciso II do RIR/99 e artigo 47 da Lei nº 8.981/95; (ii) legitimidade da estrutura do Grupo Grão de Ouro e a inexistência de “simulação”, com destaque para as razões comerciais que justificam a existência em separado da GDO Agronegócios e da GDO Comércio como igualmente sumarizado acima; (iii) os excessos da cobrança em razão do erro cometido pela autoridade ao arbitrar os lucros da GDO Agronegócios; e (iv) a impossibilidade de agravamento da multa para o patamar de 150%, considerando a inexistência de dolo, sonegação, fraude, conluio ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

V – OS PEDIDOS

165. Por todo o exposto, o Recorrente requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida que lhe foi desfavorável, sendo determinada a improcedência de sua qualificação como responsável pessoal pelo crédito tributário objeto do Auto de Infração ora impugnado¹³. Subsidiariamente, requeira-se seja julgado improcedente o Auto de Infração em virtude dos fundamentos de mérito expostos acima, cancelando-se integralmente o crédito tributário de IRPJ e CSLL, multa agravada de 150% e juros de ora exigidos.

Os responsáveis tributários José Saulo Gonçalves e Haroldo Kazuki Yamanaka tomaram ciência do Acórdão n. 104-007.653 em 03/12/2021 (AR a fls. 29333 e 29335) e interpuseram os recursos voluntários (respectivamente, a fls. 29598 e segs. e 29551 e segs.) em 30/12/2021 (Termos a fls. 29597 e 29550)

O responsável tributário César Donizeti Coelho tomou ciência do Acórdão n. 104-007.653 em 06/12/2021 (AR a fls. 29334) e interpôs recurso voluntário (a fls. 29504 e segs.) em 30/12/2021 (Termo a fls. 29503).

Os responsáveis tributários José Saulo Gonçalves, César Donizeti Coelho e Haroldo Kazuki Yamanaka, além de repetir alguns argumentos aduzidos pela contribuinte, insurgem-se contra a sua responsabilização pelas mesmas razões, as quais são apresentadas a seguir em apertada síntese:

“IV.B.4. Conclusões: a inaplicabilidade dos artigos 124 e 135 do CTN e a necessidade de reforma da decisão da DRJ

(...)

- A autoridade lançadora tentou atribuir a responsabilidade pessoal e solidária ao Recorrente pelo mero fato de este ocupar a posição de sócio administrador da GDO Agronegócios e da GDO Comércio, presumindo o seu envolvimento em atos que foram qualificados como sonegação, fraude e conluio. Ou seja, a autoridade lançadora o responsabiliza tão somente com base na acusação de que este teria poderes de administração, mas não comprova de forma concreta a prática de qualquer ato irregular pelo Recorrente;
- Ocorre que o Recorrente não praticou qualquer ato em infração a lei, ao Contrato/Estatuto Social da GDO Agronegócios e da GDO Comércio ou com excesso de poderes, capazes de ensejar a sua responsabilidade pessoal por supostos débitos tributários, considerando (i) a regular escrituração contábil e fiscal da GDO Agronegócios e da GDO Comércio, inclusive atestada por empresa externa de auditoria independentes e reconhecida pela própria DRJ; (ii) a regularidade de todos os atos praticados, os quais tiveram legítimos propósitos negociais, conforme comprovado nos presentes autos; bem como (iii) o fato de que a interpretação divergente em relação à aplicação da norma tributária não caracteriza dolo por parte da GDO Agronegócios ou tampouco do Recorrente;
- O que se observa é que a imputação de responsabilidade pessoal ao Recorrente foi baseada em mera presunção da prática de atos com intuito doloso. Contudo, nenhuma presunção, tal como realizada no presente caso em face do Recorrente é admitida para a sua responsabilização pessoal e solidária por supostos débitos exigidos da GDO Agronegócios, seja pela literalidade do quanto dispõe os artigos 124 e 135, inciso III do CTN, seja pelo quanto estabelece o próprio artigo 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018 (cujos requisitos, repita-se, não foram cumpridos);
- Dessa forma, uma vez que não praticado qualquer ato de infração à lei ou ao Estatuto Social, restou claro que não estão presentes no caso concreto os requisitos para fins de responsabilização pessoal do Recorrente pelos débitos supostamente devidos pela GDO Agronegócios, sendo de rigor a sua exclusão do polo passivo e afastamento da responsabilidade indevidamente imputada ao Recorrente.

164. Por fim, o Recorrente reitera todos os fundamentos que foram suscitados pela GDO Agronegócios na sua impugnação administrativa e no recurso voluntário que evidenciam a (i) invalidade do “atalho” seguido pela autoridade lançadora ao desconsiderar o regime do lucro real da GDO Agronegócios, seja pelos flagrantes vícios de nulidade e também no mérito, dada a inaplicabilidade do artigo 530, inciso II do RIR/99 e artigo 47 da Lei

nº 8.981/95; (ii) legitimidade da estrutura do Grupo Grão de Ouro e a inexistência de “simulação”, com destaque para as razões comerciais que justificam a existência em separado da GDO Agronegócios e da GDO Comércio como igualmente sumarizado acima; (iii) os excessos da cobrança em razão do erro cometido pela autoridade ao arbitrar os lucros da GDO Agronegócios; e (iv) a impossibilidade de agravamento da multa para o patamar de 150%, considerando a inexistência de dolo, sonegação, fraude, conluio ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

V – OS PEDIDOS

165. Por todo o exposto, o Recorrente requer que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida que lhe foi desfavorável, sendo determinada a improcedência de sua qualificação como responsável pessoal pelo crédito tributário objeto do Auto de Infração ora impugnado¹³. Subsidiariamente, requeira seja julgado improcedente o Auto de Infração em virtude dos fundamentos de mérito expostos acima, cancelando-se integralmente o crédito tributário de IRPJ e CSLL, multa agravada de 150% e juros de ora exigidos.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou contrarrazões (a fls. 29645 e segs.), na qual repete fundamentos do TVF, para, em suma, sustentar que: houve planejamento tributário abusivo; a segregação das atividades entre a GDO Agronegócio e GDO Comércio foi simulada; há fundamento para qualificação da multa; foi demonstrada a responsabilidade das pessoas físicas José Saulo Gonçalves (CPF 004.097.626-28), César Donizeti Coelho (CPF 009.924.726-79) e Haroldo Kazuki Yamanaka (CPF 824.749.156- 72) com fundamento no art. 135, III, do CTN; merece ser mantida a responsabilidade da GDO Comércio pelo art. 124, I, do CTN; correto o arbitramento do lucro no presente caso; e que é devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Alfim, a PFN requer seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

Os recursos voluntários atendem aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual voto, por deles, conhecer.

Vale salientar que, conforme informado no Termo de Verificação Fiscal (a fls. 167), de um mesmo procedimento de fiscalização foram formalizados dois processos:

a) esse processo (13136.720.719/2021-18), do qual constam, como objeto, os autos de infração do IRPJ e CSLL, ambos com a incidência de multa de ofício de 150%, relativos a fatos geradores de 2017 e 2018; e

b) PAF n. 13136.720.720/2021-34, do qual constam, como objeto, os autos de infração do IRPJ, CSLL e IRRF, todos com a incidência de multa de ofício de 75%, relativos a fatos geradores de 2017 e 2018.

O PAF n. 13136.720.720/2021-34 também está em julgamento nesta assentada.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADES

A primeira nulidade suscitadas pelas recorrentes reside na alegação de que houve vício na identificação da matéria tributável, revelando a inegável precariedade do lançamento lavrado e mantido em violação ao artigo 142 do CTN, pois a autoridade lançadora desconsiderou por completo o lucro real apurado pela Recorrente nos anos-calendário de 2017 a 2018, arbitrando a base de cálculo do IRPJ e CSLL para fins da indevida “presunção de omissão de receitas”, sob a justificativa de que a contabilidade do período seria “imprestável”.

Ora, é questão de mérito a verificação se estava presente algumas das hipóteses legais apontadas pela Fiscalização para o arbitramento do lucro da recorrente, assim, todos os argumentos trazidos, em preliminar sobre tema, serão analisados mais à frente.

Na segunda preliminar de nulidade suscitada, as recorrentes sustentam que não se pode admitir o arbitramento baseado em suposta contabilidade imprestável, quando a autoridade lançadora não trouxe um único exemplo ou uma única linha explicando a conduta incorreta ou apontando qual foi a manipulação efetuada. Ou seja, da mesma forma tal alegação deve ser analisada no mérito, até mesmo porque está intimamente relacionada com a primeira nulidade suscitada.

A terceira preliminar de nulidade suscitada também está vinculada a questão de mérito relativa a regularidade ou não da adoção do arbitramento do lucro, pois as recorrentes alegam que o arbitramento do lucro não foi uma medida de exceção, pois não foram exauridas todas as possibilidades de se apurar o lucro real no caso concreto (a autoridade lançadora nem ao menos intimou a Recorrente a apresentar esclarecimentos em relação aos procedimentos adotados na escrita contábil e fiscal, para eventuais esclarecimentos ou retificações), caracterizando a precariedade da fiscalização, que resulta em nulidade da autuação.

Na quarta preliminar de nulidade suscitada, as recorrentes afirmam que os fundamentos adotados pela autoridade lançadora para suportar a lavratura do Auto de Infração ora combatido e quantificar o suposto crédito tributário de IRPJ e CSLL são absolutamente contraditórias e inconciliáveis, pois a autoridade a autoridade lançadora aplicou o arbitramento,

com fundamento no artigo 530, inciso II do RIR/99, por considerar a “escrita contábil e fiscal imprestável”, porém, para quantificar o suposto crédito tributário, a autoridade lançadora parte exatamente da escrita contábil.

Ora, todas as nulidades suscitadas pela recorrente têm como pano de fundo a análise da regularidade na adoção da modalidade de apuração dos tributos, o que é matéria a ser trabalhada no mérito desta decisão, justamente quando enfrentarmos o capítulo do recurso voluntário que, no mérito, questiona o arbitramento do lucro, momento em que todos os argumentos trazidos em preliminar serão considerados.

DO MÉRITO

I - DO ARBITRAMENTO - IRPJ e CSLL

Embora o primeiro ponto abordado pela recorrente seja a omissão de receita com base em suprimentos de numerários, há que se iniciar o julgamento pela análise do arbitramento, uma vez que, a depender do que a Turma venha a entender sobre esse tema, restará prejudicada a análise da referida omissão de receitas.

Ao contrário do que a recorrente afirma em preliminar, dois foram os fundamentos alegados pela Fiscalização para arbitrar o lucro, se não vejamos o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal, *in verbis*:

“A legislação tributária dispõe que o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, bem como quando o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. **Indubitavelmente as escriturações apresentadas, inclusive devido à segregação, são imprestáveis para determinar o lucro real. Além disso, parte do faturamento foi tributado indevidamente pelo lucro presumido.** Ante o exposto, considerando os fatos amplamente relatados neste termo, apenas sintetizados neste item, e o disposto no RIR 99 e RIR 2018, foi arbitrado o lucro referente aos períodos de apuração 1º trimestre/2017 ao 4º trimestre/2018.”

Assim, equivocam-se as recorrentes quando alegam que o acórdão de piso teria inovado ao sustentar o arbitramento em razão da alegação de indevida opção pelo lucro presumido.

Por sua vez, todas as duas razões apontadas pela Fiscalização para arbitrar o lucro da recorrente são decorrentes da acusação de que a GDO Agronegócios (contribuinte) e a GDO Comércio (responsável tributário) são de fato uma única empresa, razão pela qual entendeu que a

escrita seria imprestável porque teria havido a sua segregação em duas: a escrita contábil-fiscal da GDO Agronegócios e a da GDO Comércio, como também teria havido a opção indevida pelo lucro presumido em relação a parte dos resultados dessa empresa única, já que a GDO Comércio (responsável tributário) optou pelo lucro presumido.

Mesmo sem adentrar nas razões pelas quais a Fiscalização entendeu que as duas sociedades eram de fato uma única empresa, vale tecer algumas considerações sobre situações como essa, especialmente, porque este Relator tem uma visão muito particular sobre essa questão.

Primeiramente, sustento que a Fiscalização não tem competência legal para desconsiderar personalidade jurídica de sociedade, mesmo que seja apenas para uma situação pontual, conforme se depreende da simples leitura do caput do art. 50 do Código Civil, *in verbis*:

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

Ou seja, ainda que reste configurado o uso abusivo da personalidade jurídica da GDO Comércio (responsável tributário) com o fim de fraudar o Fisco, mesmo que caracterizada a confusão patrimonial e a sua inexistência de fato, somente o juiz poderia desconsiderar sua personalidade jurídica no presente caso.

É verdade que o Fisco Federal tem competência, por força dos arts. 81, III, e 81-A da Lei n. 9.430/96, para baixar o CNPJ de sociedades sem existência de fato, como tem ocorrido em muitos processos, mas, neste caso, nada foi dito ou mencionado sobre a existência de um processo instaurado para baixar o CNPJ da GDO Comércio (responsável tributário), embora a Fiscalização afirme peremptoriamente que ela não existia de fato.

Ademais, vale salientar, *en passant*, que os efeitos dessa baixa são apenas aqueles indicados no art. 82 também da Lei n. 9.430/96, ou seja, que documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, mas isso não se confunde com desconsiderar a personalidade jurídica para um determinado fato, hipótese em que se atinge bens dos sócios.

No presente caso, o Fisco afirma que a GDO Comércio (responsável tributário) não existe de fato, mas não para responsabilizar tributariamente seus sócios, nem para negar efeitos tributários de documentos por ela emitidos em favor de terceiros. A Fiscalização simplesmente nega a existência de fato da GDO Comércio (responsável tributário), nega a sua autonomia patrimonial, nega a sua opção pelo lucro presumido ainda que formalmente válida e nega a validade de sua escrita contábil-fiscal, apontando a GDO Agronegócios (contribuinte) como a real beneficiária dos resultados formalmente apurados pela GDO Comércio.

Qual a norma que confere poderes ao Fisco para negar a autonomia patrimonial de uma sociedade formalmente constituída de acordo com as leis nacionais? Desconheço, mas isso não significa que o Fisco não possa atuar em situações como essa.

Primeiramente, o Fisco poderia eventualmente autuar a sociedade em comum (art. 986 do CC/01) formada entre a GDO Comércio e a GDO Agronegócios, atribuindo de ofício um CNPJ para essa sociedade de fato e colocando os sócios (GDO Comércio e a GDO Agronegócios) no polo passivo tributário, por serem juridicamente solidários. No entanto, não é esse o procedimento que normalmente o Fisco adota.

Em uma segunda forma de abordar a situação, o Fisco poderia, sem declarar a inexistência de fato da GDO Comércio, simplesmente considerar que as operações comerciais em tela foram simuladamente atribuídas a GDO Comércio, quando eram, em verdade, operações da GDO Agronegócios e, assim, agregar ao lucro dessa o resultado contábil daquela. É verdade que, sem deduzir dos tributos devidos os tributos pagos pela GDO Comércio, haveria uma dupla cobrança, mas, por outro lado, não há como deduzir os tributos devidos e pagos por uma sociedade dos tributos devidos por outra, sem desconsiderar a autonomia patrimonial da primeira.

De certa forma, a Fiscalização adotou essa segunda abordagem, apenas agregou a acusação de que a GDO Comércio era inexistente de fato, se não vejamos os seguintes excertos do TVF:

“Considerando os fatos amplamente relatados neste termo, é inequívoco que a GRÃO DE OURO COMÉRCIO não teve propósito negocial, que serviu para aumentar os custos da GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS, reduzindo os resultados tributáveis desta, mediante simulação que se tratava de outra empresa, sendo que foram uma só empresa de fato. A GRÃO DE OURO COMÉRCIO foi de fato mero CNPJ utilizado pela GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS, visando redução fraudulenta de tributos devidos.”

Ora, se, conforme a Fiscalização, o único sujeito passivo tributário de todos os fatos geradores subjacentes a essas operações era apenas a GDO Agronegócios, a qual era optante pelo lucro real, não há que se falar em arbitrá-la por opção indevida pelo lucro presumido. A alegação de que parte de suas receitas teriam sido tributadas pelo lucro presumido, porque foram simuladamente atribuídas à GDO Comércio não torna a GDO Agronegócios optante pelo lucro presumido.

Na verdade, as receitas da GDO Comércio, se aceito que elas são efetivamente da GDO Agronegócios, deveriam ser consideradas como receitas à margem da contabilidade da GDO Agronegócios e adicionadas ao lucro líquido dessa, para fins de reapuração do seu lucro real e, conseqüentemente, das diferenças de IRPJ e CSLL a pagar.

Some-se a isso, o fato de as receitas escrituradas da GDO Comércio serem muito menores que as receitas da GDO Agronegócios, se não vejamos as seguintes tabelas constantes do TVF:

FATURAMENTOS DA GRÃO DE OURO AGRONEGÓCIOS S.A NOS ANOS FISCALIZADOS

PERÍODO	31101000002 - Revenda de Mercadorias	31102000001 - Receita de Serviços	31116000001 (-) Devolução de Vendas	VENDAS - DEVOLUÇÕES
AC 2017	184.123.141,28	100.094,52	7.992.394,89	176.230.840,91
AC 2018	221.990.596,64	24.000,38	5.358.609,21	216.655.987,81
GERAL	406.113.737,92	124.094,90	13.351.004,10	392.886.828,72

Fonte: ECDs

FATURAMENTOS DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA NOS ANOS FISCALIZADOS

MÊS/ANO	31101000002 - Revenda de Mercadorias	31102000001 - Receita de Serviços	31116000001 (-) Devolução de Vendas	VENDAS - DEVOLUÇÕES
AC 2017	22.602.902,03	156.509,55	638.067,53	22.121.344,05
AC 2018	26.621.500,42	343.967,14	277.709,81	26.687.757,75
GERAL	49.224.402,45	500.476,69	915.777,34	48.809.101,80

Fonte: ECDs, Valores em reais

Ora, a opção pelo lucro real feita pela GDO Agronegócios é irretratável, logo não se pode considerar que ela tenha optado pelo lucro presumido, porque algo em torno de 12% de suas receitas estavam a margem de sua contabilidade e foram tributadas pelo lucro presumido em outra sociedade.

No entanto, a Fiscalização aponta também, como fundamento do arbitramento, que a escrituração da recorrente era imprestável, porém entendo que, neste ponto, foi acertada a decisão da DRJ, se não vejamos o seguinte trecho do **Acórdão n. 104-007.972**:

“29. A autoridade justificou o arbitramento com base no inciso II, “b”, do art. 530 acima transcrito, pois considerou que as escriturações apresentadas de forma segregada, quando de fato existia uma única empresa, não se prestavam para determinar o lucro real por conterem evidentes indícios de fraude.

30. Não obstante concordar com a autoridade fiscal no sentido de a escrituração da GDO Agronegócios conter vícios em razão de sua segregação da escrituração da GDO Comércio, cujos fatos contábeis foram em realidade praticados por aquela (GDO Agronegócios), haja vista esta ser inexistente de fato, tal constatação não tem o condão de torná-la imprestável para a determinação do lucro real, condição estabelecida no dispositivo para o arbitramento.

31. Bastaria a autoridade fiscal somar as receitas e despesas de ambas as empresas, desconsiderando as receitas das vendas da GDO Comércio para a GDO Agronegócios, como fez para a determinação do lucro arbitrado,

glosar a majoração de custos decorrentes das aquisições pela GDO Agronegócios de produtos junto à GDO Comércio (conforme imputação no processo nº 13136.720719/2021-18) e adicionar a omissão de receita por suprimimento de numerário, já que nenhuma outra irregularidade nas escriturações foi apontada.

32. Assim, não procede o arbitramento com base no inciso II, “b”, do art. 530 do RIR/99. Em virtude do entendimento favorável ao contribuinte nesta parte, deixa-se de apreciar os argumentos trazidos nas impugnações que contestaram este enquadramento.”

É isso mesmo, a Fiscalização não aponta, no TVF, qualquer incorreção, ou omissão que tornasse a escrita da GDO Agronegócios imprestável e o fato de existir receitas/despesas à margem da contabilidade não é razão, por si só, para considerá-la imprestável, mesmo porque essas receitas à margem da contabilidade da **GDO Agronegócios estavam devidamente escrituradas na contabilidade da GDO Comércio, se não vejamos os seguintes excertos do TVF:**

A GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA, doravante denominada GRÃO DE OURO COMÉRCIO para simplificação, transmitiu ao SPED as ECDs especificadas a seguir:

ECDs DA GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA	
ANO-CALENDÁRIO	IDENTIFICAÇÃO DO ARQUIVO (CÓDIGO HASH)
2017	52F3F9F68F22C0E517B52C7C7E33749953403B65
2018	0AC80E7C5B1CAC819F4EC4C2C940D4E0957DDE24

A GRÃO DE OURO COMÉRCIO apurou IRPJ referente aos anos-calendário 2017 e 2018 pelo lucro presumido, conforme escriturações contábeis fiscais (ECF) transmitidas ao Sistema público de escrituração digital (SPED) em 25/jul/2018 e em 23/jul/2019, respectivamente. Nessas ECFs consta a opção por escrituração contábil e pelo critério de reconhecimento de receitas pelo regime de caixa, nos dois anos.

A GRÃO DE OURO COMÉRCIO informou nas ECFs as receitas brutas de vendas tributáveis especificadas no quadro a seguir:

(...)

Nas ECDs as receitas são registradas pelo regime de competência, já nas ECFs foram informadas pelo regime de caixa, visto que houve essa opção. Considerando essas diferenças no critério de reconhecimentos de receitas, houve tributação da minoria das receitas nesses anos, conforme demonstrado no quadro a seguir:”

Primeiramente, a legislação permite que a contribuinte opte por apurar o lucro presumido pelo regime de caixa, o que gera um descasamento entre a escrita contábil (reg. de

competência) e a escrita fiscal, certamente, a recorrente não foi a única nem será a última a se valer de tal opção para postergar o oferecimento de receitas à tributação.

Ora, em nenhum momento a Fiscalização demonstra que a escrituração da GDO Comércio fosse imprestável, razão pela qual, para a apuração do lucro real da suposta empresa única, bastava a simples cumulação dos resultados das duas escriturações, as quais, segundo a Fiscalização, tinham sido segregadas.

Assim, não restou demonstrado que a contabilidade da recorrente era imprestável, apenas porque 12% de suas receitas foram escrituradas separadamente (na contabilidade da GDO Comércio).

Por essas razões, voto por rejeitar as preliminares de nulidades suscitadas e, no mérito, por cancelar os lançamentos do IRPJ e da CSLL, já que não resta demonstrado o cabimento do arbitramento do lucro na espécie.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior