



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.740230/2022-16
ACÓRDÃO	1401-007.372 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JC DISTRIBUIÇÃO LOGÍSTICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. IDENTIFICAÇÃO DE PROPÓSITO NEGOCIAL.
ABUSO DE DIREITO. INEXISTÊNCIA

A abertura de pessoa jurídica, com autonomia financeira e operacional, para realizar processo produtivo complementar, não configura planejamento tributário abusivo, desde que não identificadas hipóteses de simulação, dissimulação, dolo ou fraude à lei, ainda que desta reorganização empresarial decorra economia tributária, porquanto identificado também diverso propósito negocial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte e do apontado como responsável solidário

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, e Andressa Paula Senna Lisias. Ausente a conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gustavo de Oliveira Machado.

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ e CSLL, relativo aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019 no valor de R\$ 41.202.751,07 e R\$ 12.696.623,13, respectivamente, já acrescidos com a multa de ofício qualificada no percentual de 150% e juros de mora.

Foi incluído no polo passivo por responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) o Sr. JOSE RODRIGUES DA COSTA NETO (CPF: 347.095.681-20)

Nos autos de infração consta a descrição da infração:

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO EM DECORRÊNCIA DE FRAGMENTAÇÃO FRAUDULENTE DE ATIVIDADE ECONÔMICA

Apuração indevida do Imposto de Renda Pessoa Jurídica em razão da fragmentação fraudulenta de atividade econômica por meio de contratação de serviços de frete/armazenagem de pessoa jurídica sem substância econômica e autonomia administrativa conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2017	8.907.491,06	150,00
30/06/2017	7.010.644,00	150,00
30/09/2017	7.082.618,96	150,00
31/12/2017	5.899.884,72	150,00
31/03/2018	6.522.284,87	150,00
30/06/2018	5.405.435,82	150,00
30/09/2018	6.427.831,03	150,00
31/12/2018	6.947.790,54	150,00
31/03/2019	6.760.697,27	150,00
30/06/2019	6.245.441,15	150,00
30/09/2019	5.928.788,85	150,00
31/12/2019	5.839.592,39	150,00

CSLL – RECEITAS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO EM DECORRÊNCIA DE FRAGMENTAÇÃO FRAUDULENTE DE ATIVIDADE ECONÔMICA

Apuração indevida do Imposto de Renda Pessoa Jurídica em razão da fragmentação fraudulenta de atividade econômica por meio de contratação de serviços de frete/armazenagem

de pessoa jurídica sem substância econômica e autonomia administrativa conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2017	8.907.491,06	150,00
30/06/2017	7.010.644,00	150,00
30/09/2017	7.082.618,96	150,00
31/12/2017	5.899.884,72	150,00
31/03/2018	6.522.284,87	150,00
30/06/2018	5.405.435,82	150,00
30/09/2018	6.427.831,03	150,00
31/12/2018	6.947.790,54	150,00
31/03/2019	6.760.697,27	150,00
30/06/2019	6.245.441,15	150,00
30/09/2019	5.928.788,85	150,00
31/12/2019	5.839.592,39	150,00

A autoridade fiscal sintetiza o lançamento nos seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 9.321/9.343)

2. E ao final da auditoria fiscal lavramos os Autos de Infração do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS, tendo em vista a **prática de fragmentação artificial de atividade econômica**, por meio da utilização de outras duas pessoas jurídicas integrantes do **mesmo grupo empresarial** do sujeito passivo, com o objetivo de reduzir a apuração e o recolhimento dos tributos mencionados.

6. A análise detalhada das informações e dos documentos obtidos evidenciando as irregularidades será feita a partir do tópico **Fragmentação de Atividade Econômica – Planejamento Tributário Abusivo**. Entretanto, será feito primeiro, uma exposição sobre a situação cadastral e societária do sujeito passivo e das empresas que foram utilizadas no planejamento tributário de fragmentação de atividade econômica, conforme a seguir.

(Griffou-se)

A JC Distribuição Logística Importação e Exportação de Produtos Industrializados Ltda, Recorrente, tem como atividade econômica principal o comércio atacadista de mercadorias em geral, tendo como principais controladores/sócios do Grupo Econômico são os Senhores José Rodrigues da Costa Neto e José Carlos Vieira da Silva.

A composição societária está disposta no TVF:

Nome Sócio	CNPJ	Perc (%)	Valor
Monte Cristo Participações Ltda	06.140.036/0001-57	77%	14.630.000,00
JCA Participações Ltda	06.140.044/0001-01	23%	4.370.000,00

Para a autoridade fiscal, a Recorrente utilizou de outras empresas do seu grupo econômico para transferir parte do faturamento e com isso obter vantagens tributárias, tendo em vista que essas outras empresas estavam sob a sistemática de apuração do lucro pelo Lucro Presumido.

Tendo em vista a segmentação acima, a fiscalização identificou uma assimetria entre a receita bruta e o lucro líquido, expresso na coluna LL/RB do quadro abaixo, apresentado no TVF:

Ano 2017			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Lucro Líquido (LL)	(LL/RB)
1º Trim.	343.284.582,98	1.454.029,08	0,42%
2º Trim.	346.723.407,01	3.662.682,52	1,06%
3º Trim.	341.684.533,27	3.697.693,66	1,08%
4º Trim.	339.454.705,13	6.075.209,02	1,79%

Fonte: ECF 2017 – Registro L300

Ano 2018			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Lucro Líquido (LL)	(LL/RB)
1º Trim.	345.430.862,38	4.044.608,65	1,17%
2º Trim.	340.591.102,50	3.581.551,27	1,05%
3º Trim.	346.579.913,40	5.699.655,47	1,64%
4º Trim.	380.576.413,00	5.326.300,70	1,40%

Fonte: ECF 2018 – Registro L300

Ano 2019			
Trimestre	Receita Bruta (RB)	Lucro Líquido (LL)	(LL/RB)
1º Trim.	351.619.568,60	37.500.292,18	10,67%
2º Trim.	351.122.708,16	7.126.862,79	2,03%
3º Trim.	358.725.845,69	8.606.016,28	2,40%
4º Trim.	394.813.381,39	11.890.838,42	3,01%

Fonte: ECF 2019 – Registro L300

As duas empresas acusadas pela fiscalização de serem usadas pela Recorrente foram:

- a) TRANSJC Logística e Transporte Ltda. – CNPJ 06.177.710/0001-78
- b) TRANSPROLOG Logística e Transporte Ltda. – CNPJ 14.846.162/0001-50

O quadro societário da TRANSJC é o mesmo da Recorrente e o da TRANSPROLOG apresenta as pessoas físicas como sócios:

21. O quadro a seguir demonstra a estrutura societária da TRANSJC em que os sócios pessoas jurídicas estão respectivamente sob o controle dos dois principais controladores do grupo econômico (fls. 6306 a 6317).

Sócio – Pessoa Jurídica	Controlador -Pessoa Física	Perc (%)	Valor
Monte Cristo Participações Ltda.	José Rodrigues da Costa Neto	77%	77.000,00
JCA Participações Ltda.	José Carlos Vieira da Silva	23%	23.000,00

32. O quadro a seguir demonstra a estrutura societária da TRANSPROLOG e o percentual de participação dos sócios pessoas físicas em proporção equivalente à participação dos sócios pessoas jurídicas da JC e TRANSJC.

Nome -Sócio	CPF	Perc (%)	Valor
José Rodrigues da Costa Neto (Adm.)	347.095.681-20	77%	154.000,00
José Carlos Vieira da Silva	331.886.451-04	23%	46.000,00

A TRANSJC apurou um lucro no período superior a 40% e a TRANSPROLOG com média superior à 20%, tendo como consequência uma distribuição de dividendos, diferente da Recorrente, que não distribuiu nenhuma parte do lucro no período de 2017 à 2019.

Outros aspectos foram relatados pela fiscalização em relação as duas empresas:

- 1) O quadro de funcionários tratar-se essencialmente de motoristas;

- 2) Não há registro de funcionários relacionados/vinculados às áreas contábil, financeira, de recursos humanos e de sistemas de informação, ou outras atividades indispensáveis ao funcionamento de uma pessoa jurídica;
- 3) Não consta a Escrituração Contábil de despesas indicando que tais atividades teriam sido exercidas por terceiros;
- 4) Identificou-se a ausência ou valores incompatíveis de despesas com energia elétrica, água, telefone e aluguel

Sobre a localização física das empresas:

45. A TRANSJC e a TRANSPROLOG compartilham parte das instalações físicas com as instalações da fiscalizada (matriz e filial 04 respectivamente), utiliza-se da estrutura da fiscalizada nas atividades de gestão administrativa, financeira, tecnológica e logística. Em muitos aspectos, essas empresas se confundem com a fiscalizada.

46. Na TRANSJC, as instalações físicas que podem ser consideradas independentes e próprias resumem-se a duas pequenas salas de apoio, um almoxarifado e uma área de mecânica, além de um enorme pátio, compartilhado pelas outras empresas do condomínio. Para a TRANSPROLOG, as instalações consideradas independentes resumem-se a uma pequena sala, com capacidade para trabalho de apenas 2 funcionários e uma área aberta utilizada para realização de serviços de revisão e mecânica dos veículos (vide arquivo não paginável das fotografias anexadas a este processo – fls. 9224 e 9225).

Em relação aos veículos:

Constatamos ainda que os veículos integrantes do ativo imobilizado das duas transportadoras estavam, em sua quase totalidade, caracterizados com a logomarca e o logotipo da fiscalizada (vide fotografias mencionadas no item anterior).

Tendo sido feita a seguinte observação em relação aos veículos:

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4 os representantes da fiscalizada relacionaram apenas dois veículos (ônibus) que integravam o ativo imobilizado (fl. 6284) e, por outro lado, relacionaram vários funcionários com a função de motorista (fls. 6272 a 6283). Esta relação desproporcional entre a quantidade de veículos e motoristas é mais um elemento a indicar que despesas próprias das transportadoras, inclusive com folha de pagamento de funcionários, estariam sendo contabilizadas pela fiscalizada

Em relação aos repasses de recursos, para a fiscalização, como a atividade principal da Recorrente é o comércio atacadista de mercadorias, sendo que para a fiscalização as transferências de recursos para as duas empresas ocorreram pela formalização de contratos de prestação de serviços para transporte/entrega das mercadorias. Com isso, essa atividade de

transporte é subsidiária não produz geração de riqueza ao Grupo Econômico, pois quase a totalidade da receita bruta das duas empresas tem origem na Recorrente.

Toda essa engenharia societária proporcionou aos sócios uma maior distribuição de dividendos através das duas empresas de transporte.

A fiscalização conclui que o planejamento tributário engendrado pela Recorrente com a fragmentação das atividades ocorreu de forma fraudulenta, pois o único motivo foi a diferença de apuração de tributos entre as sistemática do Lucro Real e Lucro Presumido, sendo que as provas materiais e circunstâncias demonstram a ausência de autonomia econômica e jurídica das transportadoras.

No processo de apuração e cálculo de IRPJ e CSLL, a fiscalização aproveitou as despesas da TRANSJC e TRANSPROLOG, pois foram apenas transportados e adicionados ao Lucro Real da Recorrente os valores referente ao resultado líquido de cada trimestre.

Tendo em vista que a fiscalização considerou que todas as ações da Recorrente tiveram o propósito de alterar o fato gerador dos tributos, ao transferir parte da receita para outras empresas com regime de tributação mais vantajoso, sendo que essa operação revela dolo das condutas com a redução indevida dos tributos, sintetizando da seguinte forma:

71. Em apertada síntese, a falta de substância econômica, de autonomia administrativa e operacional das pessoas jurídicas TRANSJC e TRANSPROLOG, principalmente quando se constata ou a ausência ou o registro de valores incompatíveis com o porte destas empresas de muitas rubricas referentes a despesas operacionais normalmente comuns a qualquer empresa, assim como, a constatação de que as transportadoras utilizavam a estrutura da fiscalizada para o exercício de suas atividades, demonstram a conduta fraudulenta do sujeito passivo, pois possuíram o objetivo único de diminuir os tributos devidos.

(...)

75. Presente a fraude e o conluio, deverá ser aplicada a multa, no percentual de 150%, prevista no §1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, sobre o crédito tributário que deixou de ser recolhido

Diante da fraude, foi atribuída sujeição passiva ao sócio e administrador Sr. José Rodrigues da Costa Neto, CPF 347.095.681-20, nos termos do art. 135, III do CTN conforme trecho do TVF:

80. A arquitetura do planejamento tributário e a concretização dos ganhos na apuração dos tributos decorrem da fraude descrita no art. 72 da Lei 4.502/64 conforme já demonstrado neste termo. E sua materialização só foi possível a partir dos atos de gestão administrativa e comercial praticados pelo sócio e administrador José Rodrigues da Costa Neto, CPF 347.095.681-20, portanto, resta caracterizada a responsabilidade jurídica pessoal definida pelo art. 135 do CTN.

Após a ciência do Auto de Infração, a Recorrente e o responsável solidário apresentaram impugnação conjunta (fls. 9.368/9.411) que em vista a celeridade processual, transcrevo o resumo elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância

Ambos apresentaram, em 06/05/2022, a impugnação conjunta de fls. 9.368/9.411, acompanhada dos documentos de fls. 9.412/10.420, alegando, em síntese:

- Nulidade dos lançamentos – Vício de motivação – Ausência de vinculação entre os fatos narrados e o dispositivo legal supostamente infringido;
- Improcedência dos lançamentos no que diz respeito ao mérito – Descabimento da desconsideração da personalidade das empresas TRANSJC e TRANSPROLOG;
- Erro na apuração dos tributos devidos – Necessidade de reapuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da empresa JC, uma vez que não foram computadas as adições e exclusões indicadas no LALUR e no LACS das empresas TRANSJC e TRANSPROLOG – Necessidade de recálculo do IRPJ e da CSLL devidos pela empresa JC, tendo em vista a dedução a menor dos tributos pagos pela TRANSJC e pela TRANSPROLOG;
- Descabimento da aplicação da multa de ofício de 150% – Inocorrência de conduta dolosa que possa ser enquadrada como sonegação, fraude ou conluio;
- Descabimento da responsabilização solidária do administrador – Inexistência de qualquer ato de sua parte praticado com violação à lei ou ao contrato social

As impugnações foram consideradas improcedentes pela 15ª Turma da DRJ07 com acórdão nº 107-022.797 proferido na sessão de 23 de março de 2023, ementado da seguinte forma:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2022

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONGRUÊNCIA ENTRE OS FATOS NARRADOS E O DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO.

Não tendo sido constatada a alegada incongruência entre os fatos descritos pela autoridade fiscal e a capitulação legal da infração, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

OMISSÃO DE RECEITAS. SEGMENTAÇÃO FRAUDULENTA DE ATIVIDADES.

Os grupos econômicos têm o legítimo direito de se organizar societariamente do modo mais eficiente para a consecução do seu objeto.

Com fundamento nesta premissa, é perfeitamente válido que uma empresa segmente suas atividades, transferindo a prestação de determinados serviços para outras empresas do mesmo grupo.

O que não se admite, todavia, é que uma empresa manipule, artificialmente, a alocação de receitas, custos e despesas dentro do grupo, com o propósito de pagar menos tributos.

Verificado, no caso concreto, que algumas empresas do grupo reconheceram receitas decorrentes de serviços prestados à empresa-líder sem registrar os custos e despesas correspondentes, é lícito tributar essas receitas na própria empresa-líder.

MULTA AGRAVADA. FRAUDE.

Caracterizada a ocorrência de fraude, tem-se por justa a aplicação da multa de ofício agravada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O que ficou decidido na autuação do imposto de renda da pessoa jurídica, no tocante à omissão de receitas, aplica-se também à contribuição sobre o lucro.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR.

Evidenciada a participação do administrador da pessoa jurídica na fraude apurada pela Fiscalização, considera-se correta a sua responsabilização tributária, em caráter solidário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão detalha cada uma das alegações da Recorrente, tais como a desconsideração da personalidade das transportadoras TRANSJC e TRANSPROLOG sem justo motivo, a questão da existência de sócios em comum, o ponto relacionado ao compartilhamento de instalações físicas, a controvérsia sobre os gastos com água e energia, o compartilhamento de estrutura administrativa e logística, a ausência de funcionários nas áreas de suporte operacional, tecnológico e logístico e quanto ao uso da logomarca da Recorrente nos veículos usados pelas transportadoras TRANSJC e TRANSPROLOG.

Em seguida relata os argumentos apresentados contra a suposta abusividade na segmentação das atividades e a questão da lucratividade anormal das transportadoras TRANSJC e TRANSPROLOG.

Examinando a questão o julgador de primeira instância ressalta a legitimidade de organização societária baseada na segmentação da atividades dentro de um mesmo grupo econômico, contudo no seu entendimento a Recorrente manipulou a alocação de receitas, custos e despesas de modo a pagar menos tributo, conforme trecho da decisão abaixo transcrito:

Conforme bem demonstrado pela Fiscalização, as empresas TRANSJC e a TRANSPROLOG reconheciam as receitas decorrentes da prestação de serviços de transportes, mas não registravam diversos custos e despesas necessários para o desenvolvimento de sua atividade

Em resposta ao questionamento sobre a forma de apuração dos tributos usado pela fiscalização, tendo em vista a adição ao resultado da Recorrente do resultado das transportadoras, gerando direito de fazer ajustes via LALUR para recompor o lucro real, a autoridade julgadora afirma que só poderia existir esse ajuste se a fiscalização procedesse a desconsideração da personalidade jurídica das transportadoras TRANSJC e TRANSPROLOG, tributando o grupo econômico, o que não ocorreu.

Esclarecendo a sistemática utilizada pela fiscalização em relação aos valores de IRPJ e CSLL abatidos do lançamento, o julgador demonstra que não foram os totais apurados pelas transportadoras, mas apenas as parcelas correspondentes à tributação das receitas da prestação de serviços de transporte, trazendo exemplo do primeiro trimestre de 2017, colacionando telas da ECFs.

Ao final o julgador considerou que as provas nos autos comprovaram a fraude, de modo que foi mantida a qualificação da multa ao patamar de 150%, bem como a responsabilização do Sr. José Rodrigues da Costa Neto, pois no entendimento da DRJ, além de Diretor-Presidente e administrador da Recorrente, também exercia a função de administrador único e exclusivo das transportadoras TRANSJC e TRANSPROLOG e dessa forma assinando por todas as empresas nos contratos de prestação de serviços que deram origem aos repasses entre as empresas.

Foram apresentadas três Declarações de Voto:

- 1) Julgador Marcus Vinicius de Lacerda Amorim (fl. 10.287) que concordou com a autuação, discordando em relação as adições, exclusões, e deduções do Benefício do Programa de Alimentação do trabalhador (PAT);
- 2) Julgador Bernardo Moraes Fiuza Pequeno (fls. 10.288/10.289) que divergindo do relator, votando pelo cancelamento do auto de infração por entender que a segmentação da atividade econômica realizada pelo grupo econômico, teve objetivo de aumentar a eficiência, sem nenhum tipo de planejamento tributário abusivo;

- 3) Julgador Guilherme Henrique da Silva Ribeiro (fls. 10.290/10.292) que divergiu em relação a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, pois no seu entendimento *“resultado líquido contábil não é base de cálculo válida para apuração de IRPJ e de CSLL.”*

Irresignada com o resultado, a Recorrente e o sujeito passivo, diferentemente da primeira instância, apresentaram individualmente seus respectivos Recursos Voluntários (fls. 10.305/10.357) e (fls. 10.360/10.367) onde basicamente repisam os argumentos da Impugnação.

A Recorrente repete a alegação de que na prática houve a desconsideração da personalidade jurídica das transportadoras para que houvesse o lançamento:

2.1.4. No caso sob análise, embora a fiscalização tenha sustentado que houve transferência de receitas da Recorrente para as empresas TRANSJC e TRANSPROLOG, ela realizou o lançamento **mediante a desconsideração da personalidade jurídica das transportadoras**, como se não houvesse efetiva prestação de serviços. Desse modo, a entrega das mercadorias teria, segundo a autoridade, sido realizada pela Recorrente. **(Griffou-se)**

Cita em vários trechos do recurso as declarações de voto dos outros julgadores, rebatendo item por item do acórdão recorrido através dos tópicos:

2.3. Do compartilhamento da logomarca da Recorrente pelas empresas transportadoras (argumento não mencionado no acórdão recorrido);

2.4. Da alegação de existência de sócios comuns e da reorganização societária:

- Cita no item 2.4.8 o Acórdão 1302-003.276 em função da similitude dos fatos

2.5. Da afirmação quanto à mesma atividade econômica ou complementar; compartilhamento de estrutura administrativa e logística:

- Cita a declaração de voto do Julgador Bernardo Moraes Fiuza Pequeno no item 2.5.38 ao defender a utilização dos imóveis que forma cedidos por terceiros

2.6. Da não transferência de receitas para outra empresa do mesmo grupo econômico, como informado pela fiscalização no item 40 do TVF;

2.7. Do erro na técnica utilizada pela fiscalização:

- Alegação nova, não apresentada na impugnação, na qual aduz que o lançamento deveria ter sido feito pelo art. 528 do RIR/2018 que trata da DDL – Distribuição Disfarçada de Lucros;

2.8. Da efetiva prestação dos serviços;

2.9. Do erro na determinação do resultado tributável e na dedução dos impostos efetivamente pagos pelas transportadoras:

- Cita no item 2.9.8 a Declaração de Voto do Julgador Guilherme Henrique da Silva Ribeiro;

2.10. Da qualificação da multa de ofício (150%).

Ao final apresenta os pedidos:

3.1. Por todo o exposto requer: (a) seja recebida e conhecido o presente recurso, por atender aos pressupostos legais; (b) pelas razões fáticas e jurídicas apresentadas, seja julgado nulo o auto de infração ora guerreado ou, se não, improcedente o crédito tributário nele veiculado.

3.2. Caso, porém, mantido o lançamento ou parte dele, que seja afastada a qualificação da penalidade aplicada, reduzindo-a ao percentual ordinário (75%).

O recurso do Sr. José Rodrigues da Costa Neto é literalmente o mesmo da impugnação, onde requer o afastamento da responsabilidade tributária.

É o relatório do essencial

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, relator

Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade e preceitos do Decreto 70.235/72, motivo pelo qual deles conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Cumpre asseverar que, como relatado, o Recurso do contribuinte em quase sua totalidade consiste em repetições e reafirmações das razões de impugnação, inclusive o item que trata da nulidade do Lançamento fiscal por ausência de vinculação entre os fatos narrados e o dispositivo legal supostamente infringido.

Entendo que não merece reparo o acórdão recorrido que concluiu pela rejeição da nulidade, o qual adoto como minhas razões de decidir, transcrevendo abaixo, com a máxima vênua, a íntegra do voto no ponto:

I – Da arguição preliminar de nulidade

Os Impugnantes arguem, preliminarmente, a nulidade do lançamento, alegando falta de nexo entre os fatos narrados e os dispositivos legais supostamente infringidos:

3.1.1. Inicialmente, faz-se necessário verificar que o lançamento fiscal não atende aos requisitos mínimos para sua validade. Isto porque o Código Tributário Nacional – CTN, ao dispor sobre a constituição do crédito, exige da autoridade administrativa a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável, além de outras providências (Lei nº 5.172/1966, art. 142).

(...)

3.1.4. No caso sob análise, embora a fiscalização tenha sustentado que houve transferência de receitas da primeira Impugnante para as empresas TRANSJC e TRANSPROLOG, ela realizou o lançamento mediante a desconsideração da personalidade jurídica das transportadoras, como se não houvesse efetiva prestação de serviços. Desse modo, a entrega das mercadorias teria, segundo a autoridade, sido realizada pela primeira Impugnante.

3.1.5. Contudo, a capitulação legal indicada nos autos de infração, quais sejam os arts. 288 do RIR/1999 e 300 do RIR/2018, referem-se a omissão de receita.

3.1.6. Por esse prisma, e tendo em vista a aglutinação dos resultados das transportadoras ao da primeira Impugnante em razão da desconsideração dos serviços prestados, o que mais se aproxima da narrativa contida no TVF seria a glosa de custos e despesas com fretes, e não omissão de receita.

3.1.7. Ora, como é de curial sabença, a omissão de receita ou de rendimentos se caracteriza não pela apropriação indevida de despesas e custos, mas sim pela falta de emissão de nota fiscal ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias ou da prestação de serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação ou, ainda, a ausência de registro da operação, o que não ocorreu no caso em análise.

3.1.8. E não se alegue que outros dispositivos legais foram relacionados como capitulação legal do lançamento, posto que os demais se referem a meros conceitos de despesas, custos e receitas, assim como sobre a forma de determinação do lucro real.

3.1.9. Diante disso, numa análise percuciente, subjaz que o lançamento fiscal ora vergastado deve ser cancelado integralmente por desatender os requisitos mínimos que devem ser observados quando de sua constituição, pois não indica claramente a matéria infringida e o dispositivo legal correspondente aos fatos narrados, salvo em relação à qualificação da multa e no tocante à responsabilização do sócio administrador.

3.1.10. Assim o é porque a motivação adequada e consequente subsunção à norma supostamente infringida constituem elementos indispensáveis à validade do Ato Administrativo (art. 50 da Lei nº 9.784/1999).

3.1.11. Ademais, a conduta levada a efeito pelo agente atuante, ao aglutinar os resultados das transportadoras ao da primeira Impugnante, como se a receita do frete fosse da Impugnante, e não daquelas empresas, mostra-se deveras absurda, posto que resulta em concluir que a primeira Impugnante teria prestado serviços para si própria.

Com a devida vênia, entendo que o vício de fundamentação apontado não ocorreu.

Ao contrário do que afirmam os Impugnantes, a capitulação legal indicada nos Autos de Infração guarda perfeita coerência com os fatos descritos pela autoridade fiscal lançadora

Está claro, na peça acusatória, que a infração imputada à empresa JC foi de omissão de receitas, e não apropriação indevida de custos ou despesas. Pode-se até questionar a acusação fiscal, quanto ao mérito. O que não cabe afirmar é que tenha havido incongruência entre a capitulação da infração e os fatos narrados.

Diante do exposto, rejeito a arguição de nulidade

Por tudo que foi exposto, rejeito a suscitada preliminar de nulidade.

MÉRITO

Como descrito, trata o processo de auto de infração para cobrança de IRPJ, CSLL relativo aos anos-calendário de 2017, 2018 e 2019, tendo sido a multa de ofício qualificada em função da Recorrente ter fragmentado sua atividade econômica de forma fraudulenta. Além disso, foi atribuída sujeição passiva solidária ao Diretor à época dos fatos – Sr. José Rodrigues da Costa Neto, tendo em vista o enquadramento com fundamento no inciso III do art. 135.

O julgamento de primeira instância manteve integralmente exigência, sem a redução da multa, mantendo inclusive a sujeição passiva solidária.

A acusação fiscal está baseada no fato da fiscalização identificar que a Recorrente utiliza serviços de transportadoras, atividade subsidiária a de comércio atacadista de mercadorias, de modo a obter vantagem tributária, tendo em vista a sistemática de apuração de lucro mais favorecida as transportadoras.

Para a fiscalização, apesar das transportadoras serem formalmente constituídas como distintas da Recorrente, no seu entendimento, constituem uma única empresa formando um grande Grupo Econômico e que toda a engenharia tributária não passa de um planejamento tributário abusivo.

As afirmações da fiscalização podem ser resumidas no seguintes trechos do TVF:

Fragmentação de Atividade Econômica - Planejamento Tributário Abusivo

43. Foram encontrados elementos indicando que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, na prática consistem em uma única empresa. Estes elementos serão descritos a seguir, e incluem: a utilização/compartilhamento da mesma logomarca e do mesmo nome fantasia, sócios comuns; mesma atividade econômica ou complementar; compartilhamento de estrutura administrativa e logística, dentre outros.

(...)

50. A principal atividade do Grupo Econômico é o comércio atacadista de mercadorias (atividade exercida pela fiscalizada), que proporciona efetivamente a geração de receita para todo o Grupo. Por outro lado, o transporte/entrega das mercadorias (atividade formalmente exercida pelas transportadoras), representa uma atividade subsidiária, que em essência não produz geração de riqueza/receita ao Grupo Econômico, visto que a quase totalidade da Receita Bruta declarada pela TRANSJC e TRANSPROLOG advém dos recursos originados na fiscalizada

(...)

57. Os fatos aqui relatados evidenciam de forma sistemática o planejamento tributário fraudulento mediante a fragmentação das atividades da fiscalizada. Percebe-se claramente que as diferenças quanto à apuração de tributos entre os regimes de tributação do Lucro Real e do Lucro Presumido foram o motivo de toda esta engenharia criada para que uma parte da receita da JC pudesse ter uma tributação mais vantajosa.

(...)

59. As provas já citadas: materiais e circunstanciais demonstram a artificialidade de toda essa construção; vê-se com clareza a ausência de autonomia econômica e jurídica das transportadoras, não há qualquer substância econômica que possa ser extraída

O decisão do julgamento na DRJ ocorreu por voto de qualidade, sendo proferidas três declarações de votos pelos demais julgadores, demonstrando que a lide é complexa requerendo uma análise profunda dos fatos.

Recentemente nessa Turma Ordinária, tivemos a oportunidade de discutir situação semelhante – **Caso Veloce – Acórdão 1401-007.021**.

Na ocasião, a discussão foi sobre a possibilidade de criação de uma nova empresa para execução de atividade complementar ou subsidiária, especificamente no **caso Veloce**, o aluguel de carretas, que no caso foram escrituradas como custos, reduzindo a base de cálculos dos tributos sobre a renda.

Acabei sendo vencido na votação, pois o entendimento da turma foi de que a constituição da nova empresa não caracteriza uma simulação visando exclusivamente finalidade fiscal de economia de tributos, além disso, a turma entendeu que o trabalho da fiscalização não foi

efetivo ao não proceder a necessária desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of the legal entity*) da nova empresa, parceira de negócios da autuada.

Sempre importante nesses casos em que a forma de organização societária esta em julgamento, entendo que não há na legislação qualquer imposição para a forma como os empresários “tocarão” seus negócios, sendo vedado apenas aqueles atos praticados em sentido contrário a lei, os chamados atos simulados.

Dessa forma, há uma certa liberdade de iniciativa para o empresário adotar a melhor forma de organização de modo a minimizar a carga tributária, utilizando das opções legais que o legislador consignou no regramento jurídico.

Dito isso, sem maiores delongas, entendo que o Julgador Bernardo Moraes Fiuza Pequeno, na sua declaração de voto foi preciso e adoto como minhas razões de decidir, transcrevendo abaixo, com a máxima vênia, o voto do ilustre julgador:

Declaração de Voto – Julgador Bernardo Moraes Fiuza Pequeno

Em que pesem as judiciosas ponderações do Ilustre colega Relator, peço licença para consignar, respeitosamente, minhas razões de divergência.

Entendo que a segmentação da atividade econômica realizada pelo grupo econômico em que o interessado faz parte, teve um propósito empresarial de aumentar a eficiência, onde cada empresa poderia atuar de forma focada em um segmento determinado.

A atividade realizada pelo impugnante (comércio atacadista de mercadorias), é distinta da realizada pela TRANSJC e TRANSPROLOG (transporte de carga), embora o serviço prestado pelas transportadoras seja útil e necessário a JC.

Verifica-se que a TRANSJC e TRANSPROLOG são empresas constituídas há vários anos e possuem ativos próprios de grande monta, os quais são típicos e usuais a transportadoras.

Ademais, também prestam serviços a outras empresas fora do grupo econômico, fato que reforça o propósito negocial da estruturação das atividades econômicas por segmento de atividade.

É certo que essa estruturação trouxe vantagens tributárias ao impugnante, haja vista que, embora não pudesse optar pelo regime tributário do Lucro Presumido, as transportadoras podiam e optaram, possuindo este regime, em geral, tributação mais favorecida.

Todavia, não vejo aí um planejamento tributário abusivo, posto que não foi a única causa da estruturação, tampouco se deu de forma artificial.

A autoridade fiscal apontou o compartilhamento de estrutura administrativa e logística das empresas do grupo, concluindo “..., embora formalmente constituídas como distintas, na prática consistem em uma única empresa.” Neste aspecto, entendo que o compartilhamento de estrutura administrativa e logística

entre empresas do grupo econômico não tem o condão por si só de infirmar a existência material de cada empresa.

Concordo, porém, com a Fiscalização ao afirmar que “Tampouco é admissível atribuir despesas de uma empresa a outra, independentemente de possuírem controle comum e pertencerem ao mesmo grupo econômico. Esta situação viola as normas contábeis e fiscais.” Nesse ponto, constato irregularidades realizadas pelo impugnante ao apropriar-se indevidamente de despesas que pertenciam às transportadoras. O compartilhamento de estrutura administrativa implica no rateio dessas despesas comuns entre as empresas envolvidas, e não se pode crer que as empresas transportadores não possuíam nenhuma despesa administrativa, conforme se constatou pela ausência dessas despesas em suas escriturações contábil-fiscais.

A mencionada apropriação indevida de despesas gerou uma diminuição no lucro, e, conseqüentemente, a redução da base tributável de IRPJ e CSLL.

No entanto, tal irregularidade não comprova a falta de substância econômica das transportadores, tampouco o procedimento fiscal deveria ser a transposição das receitas líquidas das transportadoras para o impugnante; mas sim a glosa das despesas apropriadas indevidamente.

Por tais razões, votei pelo cancelamento da autuação.

Ressalto que mantenho meu entendimento que expressei no voto do **Caso Veloce** de que **não é necessário** proceder a desconstituição total da personalidade jurídica de uma empresa na qual fique provado que foi utilizada em atos dissimulados, **sendo apenas desconsiderados**, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, **os atos jurídicos eivados de vício**, no **Caso Veloce**, no meu entendimento, apenas os contratos de aluguel deveriam ser desconsiderados, pois, no meu entendimento foram dissimulados, permanecendo a personalidade jurídica da nova empresa em relação aos demais atos por ela praticados, com isso, os valores pagos a título de aluguel de carretas não deveriam compor os custos da **Veloce**.

A Recorrente em sua peça recursal indica o Acórdão 1302003.276 de lavra do ilustre Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias pela similitude do caso. No voto, o conselheiro estabelece duas premissas básicas para caracterização de um planejamento tributário abusivo ligado organização societária que culminou com a redução de tributos.

A primeira premissa aduz que “**o propósito negocial**, para fins de aferição da legalidade ou não de eventual planejamento tributário, não é um requisito essencial”, sendo nesse caso, a ressalva já descrita nesse voto em relação a liberdade de organização dentro da legalidade, ou seja, nas palavras do conselheiro: “ (...) *não se pode permitir que, na busca desta eficiência econômica, sejam praticados atos simulados, fraudulentos, em contrariedade com a lei, principalmente quando praticados entre partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico ou com o mesmo quadro societário (...)*”.

Nesse ponto sobre propósito negocial, importante contribuição do Conselheiro Daniel Riberio da Silva no Acórdão 1401002.835, sessão de 15 de agosto de 2018:

Isto porque, o conceito de propósito negocial carece de fundamento legal, tornando-se absolutamente subjetivo e abrangente.

Partindo deste conceito adotado pelo Fisco, a presença de um propósito negocial deve ser precedente e, além, originária na operação, de modo a concretizar a o negócio jurídico e a redução da carga tributária como uma consequência natural e lógica.

Entretanto, a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca da motivação para operações societárias como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.

É freqüente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivadores para a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.

Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.

E a segunda está na possibilidade da fiscalização, **caso prove que houve dissimulação** nos negócios jurídicos praticados, proceder a desconsideração e imputar as obrigações tributárias ao verdadeiro negócio jurídico, escondido na dissimulação.

No presente caso, não sendo o propósito negocial um requisito essencial e não se verificando qualquer ato dissimulado praticado pela Recorrente que provocasse a sua desconsideração, entendo que a segregação operacional das atividades (*split strategy*), promovida pela Recorrente foi legal, dentro da vasta possibilidade de se auto-organizar.

Não há dúvidas que houve a apropriação de custos e despesas por parte da Recorrente, como foi provado pela fiscalização em função do compartilhamento da estrutura administrativa, pois não há como conceber uma transportadora não possuir tais despesas, como bem ressaltado na declaração de voto, contudo, o procedimento adotado pela fiscalização foi incorreto ao transpor as receitas líquidas das transportadoras, até porque como bem frisou o Julgador Guilherme Henrique da Silva Ribeiro na sua declaração de voto: **“Com a devida vênia, resultado líquido contábil não é base de cálculo válida para apuração de IRPJ e de CSLL.”**

Tendo em vista o acolhimento do recurso voluntário da Recorrente na sua integralidade, deve ser procedida a exclusão da qualificação da multa de ofício e a retirada do polo passivo do Sr. José Rodrigues da Costa Neto

Conclusão

Ante o exposto, conduzo meu voto no sentido de **DAR provimento ao recurso voluntário**, excluindo integralmente os lançamentos presentes nos autos e excluindo a Responsabilidade Tributária solidária do Sr. José Rodrigues da Costa Neto.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza