ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10530.721612/2011-66

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10530.721612/2011-66
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.795 – 1ª Turma**
Sessão de	9 de maio de 2017
Matéria	IRPJ - QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	MK ELETRODOMESTICOS MONDIAL S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL.

A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito sem que exista o Estado Fiscal.

SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOAS JURÍDICAS. PREMISSAS.

A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, fomenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, aufere mais rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos. Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.

CONSTRUÇÕES ARTIFICIAIS. BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL.

Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir uma empresa (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma outra empresa (ou mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta atendida. Situação completamente diferente é essa mesma organização societária, que poderia funcionar como apenas uma empresa, aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda e criar várias empresas para se valer de regimes de tributação diferenciados visando especificamente redução da carga tributária. É artificial construção no qual se concentram os dispêndios do grupo econômico em uma empresa criada sob o regime de tributação do lucro real a ponto de tornar a apuração deficitária, e se direcionam receitas em empresas com regime de tributação do lucro presumido, com base de cálculo sobre o faturamento reduzida. Pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas artificiais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram. No mérito, acordam, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 19315/19338) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1101-000.852 (e-fls. 19286/19313), pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 05/03/2013, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal, relativa aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, discorre sobre as pessoas jurídicas MK Eletrodomésticos Ltda ("MK"), ME Indústria Eletrônica do Nordeste Ltda ("ME"), ALPHA-PRO Cuidados Pessoais Ltda (antiga MC Climatização, "Alpha") e Mondial Eletrodomésticos ("Mondial"), que fabricam, importam e comercializam produtos com a marca comercial "Mondial". Entendeu a Fiscalização que as empresas, apesar de constituídas como pessoas jurídicas diferentes, na realidade seriam uma mesma universalidade, e a separação teria sido realizada com o objetivo de reduzir a carga tributária. Foram realizados ajustes na base de cálculo, considerando-se a apuração incidente sobre apenas uma empresa, a MK, identificada como sujeito passivo direto (Contribuinte). As demais empresas, ME, Alpha e Mondial foram arroladas como sujeitos passivos indiretos (sujeito passivo solidário com fulcro no art. 124 do CTN).

A MK apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual foi dado provimento pela segunda instância (Turma Ordinária do CARF).

Foi interposto pela PGFN recurso especial e a Contribuinte apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal.

Da Autuação Fiscal

Discorre a autoridade autuante (e-fls. 20/47) que as empresas MK, ME, Alpha e Mondial, constituídas em pessoas jurídicas diferentes, eram, na realidade, uma mesma empresa, fundamentando suas conclusões nas seguintes constatações: (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial / licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras.

Entendeu a autoridade autuante que não haveria nenhum motivo negocial para o desmembramento e existência segmentada das quatro empresas. Concluiu que o único objetivo do desmembramento da empresa em quatro seria a redução do pagamento de tributos e vantagens fiscais no âmbito do ICMS, razão pela qual as operações tributáveis das quatro empresas foram consolidadas.

Foi eleita com Contribuinte, sujeito passivo direto, a MK, por ser a única empresa que mantém atividade industrial e comercial utilizando a marca "Mondial", e por possuir em seu quadro societário, o efetivo responsável pelas operações das empresas, Sr. Alberto Baggiani.

As demais empresas, ME, Alpha e Mondial foram incluídas no pólo passivo na condição de sujeito passivo indireto, por conta da solidariedade do art. 124 do CTN .

No processo de consolidação dos resultados, foram glosados e adicionados ao LALUR valores lançados em conta de despesas operacionais, financeiras e não operacionais, em razão do entendimento de que tais despesas ou provisões seriam indedutíveis na forma do RIR/1999.

Os presentes autos tratam dos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 04/62), relativos aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, e dos Termos de Sujeição Passiva Solidária (e-fls. 18519/18527).

Da Fase Contenciosa.

A MK apresentou impugnação (e-fls. 18840 e segs), que foi julgada **improcedente** pela 1ª Turma da DRJ/Salvador, nos termos do Acórdão nº 15-28.120 (e-fls. 19018 e segs.), conforme ementa a seguir.

> *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*
>
> *Ano-calendário:2007, 2008, 2009.*
>
> *AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*
>
> *Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.*
>
> *MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. CONTESTAÇÃO.*
>
> *Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.*
>
> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2007, 2008,2009.*
>
> *TRANSAÇÕES. LEGALIDADE. LEGITIMIDADE.*
>
> *O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar aparente legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.*
>
> *AUTO-ORGANIZAÇÃO. MOTIVAÇÃO NEGOCIAL.*

O princípio da liberdade de auto-organização, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

Para efeitos da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a dedução de dispêndios a título de custos ou despesas operacionais está condicionada a comprovação da efetividade da prestação dos serviços. Não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve o desembolso, é indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido de forma a demonstrar sua necessidade à fonte produtora do rendimento, e a conseqüente dedutibilidade na apuração do imposto.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

LANÇAMENTO. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. IRPJ. DECORRÊNCIA.

Em se tratando de lançamento decorrente dos mesmos pressupostos fáticos que serviram de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias, no que couber, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 19083 e segs) pela MK (Contribuinte), apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 05/03/2013. Decidiu o Acórdão nº 1101-000.852 (e-fls. 19286 e segs) dar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009.

PROVAS. COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS. PROCESSO. ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Compete a fiscalização comprovar os fatos que afirma. Não basta juntar documentos e fazer afirmações, é preciso demonstrar como esses documentos comprovam os fatos afirmados. Não é razoável juntar dezenas de volumes de documentos sem fazer referencia às páginas que localizam os documentos e sem demonstrar como comprovam a acusação.

ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Se o relatório não identifica o documento referido, e se são juntados milhares de documentos, se o julgador buscar por si os documentos que entende comprovar os fatos alegados pela fiscalização, corre o risco de estar fazendo uma nova auditoria

ou de substituir a fiscalização na fundamentação do auto de infração.

LANÇAMENTO. PROVA DOS FATOS.

O Fisco têm de comprovar os fatos que afirma ocorridos e que sustentam o lançamento. Sem isso, o lançamento é improcedente.

Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009.

SUJEITO PASSIVO. CONTRIBUINTE. SOCIEDADE DE FATO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO.

Não é possível ao Fisco considerar a existência de uma sociedade de fato composta por quatro empresas diferentes e apontar uma delas como contribuinte. Se as empresas é parte da sociedade de fato, ela não pode ser o contribuinte.

SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL. SOCIEDADE DE FATO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO.

Não é possível ao Fisco considerar a existência de uma sociedade de fato composta por quatro empresas diferentes e apontar três delas como responsáveis. Se as empresas são partes da sociedade de fato, elas não podem ser os responsáveis.

SUJEITO PASSIVO. SOCIEDADE DE FATO. LANÇAMENTO.

Para efetuar o lançamento considerando existente uma sociedade de fato, o Fisco deve identificar a sociedade e apontar os sócios de fato, conforme consiga comprovar os fatos.

SOCIEDADE DE FATO. PROVAS.

Para a fiscalização considerar que quatro empresas são na verdade apenas uma, é preciso demonstrar haver confusão de objetivos sociais e de recursos. Portanto, é preciso comprovar que as empresas: não tinham vontade própria; e/ou não tinham um espaço físico especifico, mantido as suas custas; e/ou não possuíam maquinários próprios ou alugados; e/ou não adquiriam seus próprios insumos, matérias-prima, ou mercadorias; e/ou não eram as contratantes de seus empregados; e/ou não efetuavam suas vendas; respondiam por seus contratos, produtos, empréstimos e atos; etc.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 19315/19338). Protesta sobre entendimento da decisão recorrida, de que teria ocorrido vício na autuação fiscal na identificação do sujeito passivo, na medida em que foi indicada uma das pessoas jurídicas devedoras como contribuinte e as demais como responsáveis solidárias, vez que o reconhecimento da simulação importaria desconsiderar as personalidades jurídicas das quatro empresas formalmente constituídas, que seria substituídas pela entidade única, e por isso a autuação deveria ter sido em face da sociedade de fato. Entende a recorrente que a tese não encontraria respaldo na jurisprudência do CARF, vez que para se caracterizar a simulação não seria necessária a descaracterização da pessoa jurídica. Interpretando-se o art. 118, I e 149, VII

do CTN, conclui-se que, se a situação formal diverge da realidade dos fatos, o Fisco deve reconhecer a ocorrência de simulação e proceder ao lançamento de acordo com a situação verdadeira dissimulada. Entende que a indistinção dos direitos e obrigações e, portanto, da receita auferida, ensejou a autuação que poderia dirigir-se indistintamente a qualquer uma das pessoas jurídicas, eis que todas são responsáveis pelo tributo devido por se constituírem, em verdade, numa mesma entidade. E, ainda assim, a Fiscalização tomou cuidado de adotar critério para identificar a empresa que figuraria como responsável principal, indicando aquela em que o dirigente de fato era também o dirigente registrado nos estatutos da empresa. Quanto ao mérito, discorre que as provas apresentadas pela Fiscalização permitem a conclusão de que as diferentes empresas formavam uma só na realidade, visando a consecução de um único objeto social: a importação, industrialização e comercialização de produtos da marca MONDIAL. Assim, entende que a situação tratada nos autos subsume-se à hipótese prevista no inciso I, § 1º, do art. 167, do Código Civil, pois os direitos atribuídos separadamente a cada uma das quatro empresas, ALPHA-PRO, MONDIAL, ME ELETRONICA e MK ELETRONICA, eram gozados como se estas fossem uma entidade única, dirigida pela mesma pessoa, com identidade de objetos, sendo a separação motivada exclusivamente para fins tributários.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 19412/19418 deu seguimento ao recurso da PGFN.

Foram apresentadas contrarrazões pela MK (e-fls. 19429/19472). Protesta sobre os acórdãos paradigmas apresentados pela recorrente, entendendo que não se mostrariam aptos a caracterizar a divergência necessária para o seguimento do recurso,por trataram de situações fáticas completamente distintas do caso em análise. No mérito, contesta o entendimento da Fiscalização, que admite nenhuma das quatro empresas existe isoladamente, posto que formariam, em verdade, uma empresa única, mas não informa qual seria a empresa materialmente existente sobre a qual deveria recair a autuação, incorrendo em vício na identificação do sujeito passivo. Sobre a mesma direção das empresas, a Contribuinte jamais negou tal situação, e esclareceu, desde o início, que se trata de um grupo econômico, composto por mais de uma empresa, cujos principais executivos são os mesmos, em um contexto normal no meio empresarial. Quanto ao mesmo endereço, as empresas funcionam em galpões vizinhos, e distintos. Em relação à mesma atividade desenvolvida, as empresas MK, ME e Alpha trabalhavam com produtos e mercados distintos, e a Mondial foi criada para fugir da guerra fiscal existente entre os Estados Federados, de forma que vendia os produtos da MK, ME e Alpha quase que exclusivamente para empresas localizadas fora do Estado da Bahia. Isso porque a MK, ME e Alpha gozavam de benefício fiscal de ICMS, e, por isso, empresas adquirentes fora do Estado da Bahia passaram a ter problemas para se apropriar do crédito de ICMS incidente em etapas anteriores perante os seus Estados (SP, MG, dentre outros). Assim, resolveu o grupo econômico criar uma quarta empresa, a Mondial, que não se utilizava do benefício fiscal de ICMS da Bahia, e, por isso, poderia vender os produtos para fora do Estado sem problemas. Por isso, a Mondial comprava os produtos da MK, ME e Alpha, para que pudessem ser revendidos para fora do Estado da Bahia. Sobre os processos trabalhistas, não há nenhuma menção de que um empregado seria compartilhado pelas quatro empresas, pelo contrário, a situação apresentada apenas confirma que são empresas de um mesmo grupo econômico. Sobre a acusação de interpostas pessoas, não teria ocorrido nos autos, vez que as pessoas constaram como sócias das empresas apenas na fase inicial, antes mesmo das empresas darem início às suas atividades, tanto que o quadro societário foi alterado posteriormente. Sobre a conta de consumo, a conta de energia era no nome da ME porque era a empresa que era proprietária dos imóveis, e os galpões eram alugados para as outras empresas, sendo que a

própria Fiscalização reconheceu que as despesas de energia eram devidamente partilhadas. Sobre a mesma contabilidade e o mesmo contador, trata-se de situação ideal, no qual as empresas do mesmo grupo econômico tenham uma padronização nos seus registros contábeis. Quanto à simulação para reduzir a carga tributária, deve-se observar que em 2007 as empresas que estavam submetidas ao Lucro Presumido (MK e ME) registraram despesas operacionais maiores do que aquelas que estavam sujeitas ao Lucro Real (Mondial e Alpha). E a Mondial auferia prejuízo fiscal porque apenas revendia, a preço de custo, os produtos das outras três empresas. Enfim, a partir de 2009, todas as empresas optaram pelo regime de tributação do Lucro Real, ou seja, a tese da "simulação" perde todo o objeto. E, caso se houvesse o intuito de manipular os valores de tributo a recolher, o que deveria ter sido feito era concentrar todas as despesas nas empresas optantes pelo lucro real, e não ratear as despesas em todas as empresas do grupo econômico. Requer, ao final, pela manutenção da decisão recorrida na sua integralidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Admissibilidade

Trata-se de recurso especial interposto pela PGFN, que foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 19412/19418.

Apresentou a recorrente divergência para as matérias denominadas "legitimidade passiva em caso de simulação" e "divergência quanto a fatos indiciários de simulação", utilizando-se o **mesmo paradigma** para **ambas,** o Acórdão nº 2401-00.056, da Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Para a segunda matéria também foi apresentado como paradigma o Acórdão nº 1102-00.667.

Transcreve-se a ementa do acórdão paradigma nº 2401-00.056:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/04/2006

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

O mero exame da ementa não se mostra suficiente para entender o contexto da decisão.

A situação tratada nos autos do processo paradigma diz respeito a empresas cuja composição societária é composta por membros de uma mesma família (Cechinel). A empresa eleita como sujeito passivo **direto** é a Confecções Roscel Ltda que concentra a administração das empresas e o faturamento, além de possuir pequeno número de empregados. A empresa Roscel Indústria do Vestuário Ltda responde pela fabricação das confecções, concentra grande número de empregados, é optante pelo sistema diferenciado de tributação SIMPLES, não possui patrimônio, tem faturamento inexpressivo, e mesmo ausente em determinados períodos. Uma terceira empresa realiza as operações de venda, a Industria e Comércio de Confecções Cechinel Ltda, e possui parcelamento especial (REFIS). A acusação fiscal é de que **a separação seria artificial**, e **as três empresas seriam, na realidade, uma só, a Confecções Roscel Ltda**. **O arranjo teria como objetivo elidir a incidência da contribuição previdenciária patronal.**

Vale transcrever excerto do voto:

> *Embora a recorrente tente fazer transparecer que se trata de empresas independentes entre si, não é o que se verifica.*
>
> *As empresas Confecções Roscel Ltda e Roscel Indústria do Vestiário Ltda funcionam no mesmo local e possuem empregados registrados em uma empresa prestando serviços em outra.*
>
> *Segundo a auditoria fiscal, as empresas têm como administrador, embora não conste atualmente do quadro societário, o fundador do grupo, Sr. Celso Cechinel. Ao contrário do que alega a recorrente não é absolutamente natural que uma pessoa que não participe mais formalmente da gestão de uma empresa possa falar em nome da mesma ou substituir os responsáveis formais, ainda que sejam seus filhos.*
>
> *Verificou-se que a Confecções Roscel Ltda paga despesas relativas à Roscel Indústria do Vestuário Ltda como insumos, água e esgoto, contribuição para sindicato de classe, contribuição para o INSS e que, embora a Confecções Roscel Ltda contasse com apenas 2 empregados no ano de 2005 e a fábrica com 125, aquela efetuou o pagamento à empresa especializada para realização de exames médicos, bem como elaboração de PCMSO, PPRA e LTCAT de ambas as empresas.*
>
> *Ainda foi verificado que após a opção pelo SIMPLES da Roscel Indústria do Vestuário Ltda, houve um remanejamento de vínculos da Indústria e Comércio de Confecções Cechinal Ltda para a primeira.*
>
> *(...)*
>
> *No caso em questão, despesas da Roscel Indústria do Vestuário Ltda foram pagas pela Confecções Roscel Ltda e, segundo consta do Relatório Fiscal, não houve emissão de notas fiscais da primeira, embora tenha número significativo de empregados e despesas que seriam normais em uma empresa independente e ativa.*

A **semelhança** com a situação tratada nos presentes autos mostra-se evidente. As acusações fiscais para descaracterizar a separação das empresas, tanto nos presentes autos

quanto no do paradigma, discorrem sobre o fato de que são empresas geridas pela mesma pessoa e grupo econômico, optantes por regimes de tributação diferentes visando reduzir a carga tributária, com localizações em lotes vizinhos, comunicação artificial de receitas e despesas, compartilhamento de empregados, existência de mesmo escritório de contabilidade, dentre outros.

No paradigma, são três empresas, de um mesmo grupo econômico, sob regimes de tributação diferenciados, que teriam sido constituídas artificialmente, e que na realidade eram uma só, no qual foi eleita como sujeito passivo a Confecções Roscel Ltda, e cuja construção teria sido com o intuito de reduzir a carga tributária. No recorrido, são quatro empresas, de um mesmo grupo econômico, sob regimes de tributação diferenciados, que teriam sido construídas artificialmente para viabilizar redução na carga tributária, e no qual uma delas foi eleita como sujeito passivo direto, a MK.

E, mediante suportes fáticos similares, a interpretação da legislação tributária para as decisões recorrida e paradigma foi divergente. Na decisão recorrida, entendeu-se que a construção societária não teria sido artificial, que não estaria demonstrada, constatação que tem repercussão, naturalmente, na eleição dos sujeitos passivos (direto e indiretos), ou seja, que, se a criação das quatro empresas não teria sido eivada de ilicitude, se existiam de fato, por consequência entendimento da autoridade autuante de que a MK seria a contribuinte e as demais três empresas seriam solidárias teria perdido sustentação. Na decisão paradigma, entendeu-se que a construção societária das três empresas teria sido artificial, que restou demonstrado o intuito deliberado de redução indevida da carga tributária, e nesse contexto, considerou-se acertada a eleição de uma das empresas como sujeito passivo direto.

Observa-se que, caso fosse dada para a decisão recorrida a mesma interpretação da legislação tributária conferida pela decisão paradigma, o resultado seria no sentido de que as quatro empresas teriam sido construídas artificialmente, com a finalidade de se estruturar valendo-se de regimes de tributação diferenciados visando indevida redução de carga, e, **por consequência, não haveria óbice para a MK ser eleita como sujeito passivo direto**. Seria dada interpretação da legislação tributária completamente diferente daquela proferida na decisão recorrida.

Nesse sentido, tendo em vista que **o Acórdão nº 2401-00.056 presta-se como paradigma** para caracterizar a divergência, resta atendido o art. 67, Anexo II do RICARF.

Portanto, conheço o recurso especial da PGFN.

Mérito

O que se discute é se a constituição de quatro empresas, MK Eletrodomésticos Ltda ("MK"), ME Indústria Eletrônica do Nordeste Ltda ("ME"), ALPHA-PRO Cuidados Pessoais Ltda (antiga MC Climatização, "Alpha") e Mondial Eletrodomésticos ("Mondial"), que fabricam, importam e comercializam produtos com a marca comercial "Mondial", seria ou não uma construção artificial, ou seja, se as quatro pessoas jurídicas seriam, na realidade, uma só sociedade empresária, e que teria se segregado com a finalidade de buscar uma indevida redução de tributos.

Nesses casos são coletados indícios que, a depender da perspectiva em que são interpretados, convergem rumo a diferentes direções. Mas há sempre um fator

determinante, um imã que vai agir de maneira preponderante no sentido de atrair os indícios para uma convicção.

Na seara tributária, naturalmente, o pólo de atração é se as decisões empresariais tomadas e as correspondentes ações empreendidas tiveram como objetivo um deliberado decréscimo na base de cálculo dos tributos a pagar.

Certamente a Lei Maior, ao discorrer sobre a ordem econômica e financeira e dos princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é *assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*.

E a atuação deve ser norteada por **princípios fundamentais**, como os *valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*, estabelecidos, não por acaso, já no art. 1º.

Ocorre que a livre iniciativa é utilizada, de maneira desvirtuada, para justificar construções societárias completamente descontextualizadas, implicando segregações de empresas visando deliberadamente o afastamento da obrigação de pagar tributos.

Livre iniciativa não comporta tal comportamento. Pelo contrário, trata-se de valor que se submete a outros valores tutelados pelo Estado Democrático de Direito. Não se consubstancia em direito superior, fora do alcance de outros tutelados pelo sistema jurídico, a ponto de poder ser exercido sem que necessite prestar esclarecimentos ao Estado e à sociedade.

Vale transcrever abalizada doutrina sobre o assunto [1]:

> *A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos. Conforme salientam Holmes e Sunstein,* ***nenhum direito é apenas o direito de ser deixado só pelo poder público****. (...)* ***Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério****.* (grifei)

Nesse contexto, é interesse do Estado incentivar a livre iniciativa, e produção econômica, que irá gerar a principal fonte de receita estatal, a arrecadação de tributos. Assim, legislação tributária autoriza, a partir de parâmetros estabelecidos em lei, que o contribuinte possa eleger um regime de tributação que melhor se amolde às suas atividades. Fato é que foram estabelecidas distinções entre pessoa física e pessoa jurídica. A pessoa física tem a opção entre apresentar a declaração de rendimentos completa ou simplificada, enquanto que a pessoa jurídica dispõe de um maior leque de regimes de tributação.

Por que tem a pessoa jurídica tratamento mais favorável por parte do Estado? Porque se parte da premissa que a pessoa jurídica tem um efeito **multiplicador**, irá fomentar desenvolvimento, gerar empregos, exercendo papel social relevante e, por consequência, **num ciclo virtuoso**, auferir rendas e possibilitar uma maior arrecadação de tributos para o próprio Estado. Por isso, fala-se em regimes de tributação diferenciados para a pessoa jurídica.

[1] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional, 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1365.

Assim, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação, para, por exemplo, **desvirtuar o instituto da pessoa jurídica** para construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base menor, são condenáveis porque afrontam o sistema tributário e afrontam as premissas que autorizam tratamentos diferenciados para determinados contribuintes (como, por exemplo, as pessoas jurídicas).

A livre organização encontra limites, a depender da lesão a impor na coletividade. O liberalismo, *laisser-faire*, que blindava integralmente o indivíduo contra a ação do Estado, visto como um odioso interventor nas liberdades individuais, é modelo que foi submetido a revisões no decorrer da história recente para se amoldar às necessidades da sociedade. Há tempos exige-se do Estado atuação mais presente, em maior ou menor grau, a depender da corrente econômica e/ou política, mas é incontestável que a cobrança de tributos é contraprestação necessária e indispensável para que o Estado possa desenvolver suas atividades.

No caso concreto, vários indícios foram colhidos pela autoridade autuante, avaliados inicialmente pela primeira instância (DRJ), que manteve entendimento de construção artificial das quatro empresas. Por sua vez, os mesmos indícios foram apreciados pela segunda instância (CARF), que entendeu pelo afastamento da autuação.

Os critérios para cognição dos indícios são diversos, tanto que, como se pode observar, recebeu diferentes interpretações por cada uma das instâncias de julgamento.

Fato é que grande parte dos indícios apresentados pela ação fiscal são incontroversos: (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial / licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras. O que é controverso é em que direção que devem convergir. De acordo com o recurso da PGFN, são indícios que lastreiam entendimento de que houve uma construção artificial, que as quatro empresas são uma só, e que foram segregadas para viabilizar uma redução indevida de tributos. Para a Contribuinte, a constituição das quatro empresas decorreu de decisões com lastro negocial, visando uma melhor organização do grupo e otimizar o desempenho de suas atividades operacionais.

Trata-se de situação em que se mostra inevitável averiguar a **força motriz** que, efetivamente, impulsionou as decisões da Contribuinte de segregar suas atividades em quatro empresas.

A acusação fiscal pautou-se na seguinte conclusão:

> *43- A constituição de diferentes empresas foi feita com o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre as atividades da empresa, conforme se segue:(...)*

As empresas ME e MK, optantes do lucro presumido, e a empresa Alpha, lucro real, vendiam seus produtos para a Mondial (lucro real) que, por sua vez, efetuava a revenda para o mercado interno.

A estruturação foi contestada pela autoridade autuante, ao dizer que a opção pelo lucro presumido pela ME e MK para os anos-calendário de 2007 e 2008 proporcionou uma redução na base tributável de R$4.469.125,43 em 2007 e R$13.715.674,05 em 2008 para o IRPJ e a CSLL, enquanto que as outras duas empresas do grupo, submetidas ao lucro real, foram submetidas a bases tributáveis menores, inclusive auferindo prejuízos (Mondial). Aduziu ainda que:

> *Como se vê, as empresas optantes pelo lucro presumido obtiveram uma margem de lucro bastante superior às de lucro real. Isto se explica em parte pelas vendas feitas pela MK e ME à Mondial, onde os produtos eram vendidos por preço superior ao que a Mondial vendia aos clientes externos, conforme explicado no item 3.1. Outra explicação é a concentração de despesas na empresa Mondial que, por sua vez, repassava parte dessas despesas à empresa AlphaPró, como, por exemplo, as despesas decorrentes de contratos comerciais com os varejistas, como bônus, comissões, VPC, transportes, etc".*

Por outro lado, em contrarrazões, manifestou-se a Contribuinte quanto ao fato de a ME e MK terem optado pelo lucro presumido e a Mondial e Alpha pelo lucro real:

> *147. Conforme devidamente comprovado no seu Recurso Voluntário, cada empresa tinha uma finalidade e sua atividade própria, de modo que os produtos comercializados por cada empresa eram totalmente distintos e envolviam mercados e riscos diferentes.*
>
> *148. A criação de cada uma das empresas teve uma razão de ser e um motivo empresarial: a)* ***criou-se a ME para a realização de importações e vendas de produtos importados****; b) resolveu-se dividir os riscos das atividades da ML, criando-se duas novas empresas, em duas etapas: i) primeiro,* ***uma parte dos produtos que eram fabricados*** *pela ML* ***passou a sê-lo pela MK****; ii) depois,* ***a parte restante passou a ser fabricada pela MC, ambas já alocadas em Conceição do JacuípejBA****, pois a ML enfrentava muitos problemas financeiros e com a contratação de pessoal; c) por fim,* ***criou-se a Mondial Eletrodomésticos para que fosse possível realizar as vendas dos produtos fabricados ou importados para fora da Bahia****, a fim de fugir da guerra fiscal.*
>
> *149. Em outras palavras: as atividades de cada empresa são distintas, tendo em vista que não fabricavam os mesmos produtos, e a segregação delas tinha a finalidade exclusivamente gerencial e negociaI.*
>
> *150. Ademais, a "tese" de que o desmembramento das atividades buscava apenas reduzir tributos não se fundamenta e é contraposta às provas acostadas pela própria Fiscalização. A grande questão é a seguinte:* ***Qual o benefício tributário que a empresa obteve em desmembrar as suas atividades?*** *A resposta inferida da prova dos autos é nenhuma! (grifei)*

E sobre a alegação de que as vendas da MK e da ME para a Mondial eram em valor inferior ao que a Mondial revendia para o mercado, manifestou-se a Contribuinte:

> *115. A partir do surgimento desta nova empresa, A ME, MK e MC continuaram vendendo os seus produtos diretamente para os clientes localizados dentro da Bahia e passaram a vender outra parte de seu estoque para a Mondial, para que esta realizasse as vendas para os clientes localizados fora do território baiano.*
>
> *116. Ora, conforme já explicitado, a Mondial Eletrodomésticos era uma mera revendedora - assim, não tinha porque aumentar os preços praticados pelas outras empresas do grupo. Não havia valor agregado!*
>
> *117. Quanto à alegação de que a MK e ME vendiam seus produtos por um preço maior que aquele que era praticado pela MONDIAL, tal asserção também não tem respaldo na realidade.*
>
> *118. A ocorrência eventual de vendas aos clientes, pela Mondial, em preço menor do que o praticado na venda das outras empresas do grupo para ela, refletem estratégias comercias (promoções), que decorrem das leis do mercado (oferta e procura), não tendo, portanto, qualquer relação com fraude ou simulação. Vale notar que os próprios fiscais registraram que isto ocorreu em apenas um mês ("na passagem do mês de Julho para Agosto de 2007" - página 08, ponto "31", do Termo de Verificação), pois não era prática corriqueira da empresa. Tratou-se, como dito, de estratégia comercial pontualíssima.*

Sobre o tema também se pronunciou a decisão recorrida:

> *Além disso, não foi comprovada pela fiscalização, que só fez o levantamento para alguns produtos e em um mês, a alegação de que as três empresas venderam para a Mondial por um preço acima do praticado pela Mondial. Ainda, a explicação dada pelo contribuinte, de que foram concedidos descontos pela Mondial, é plausível. Ademais, mesmo que ficasse comprovada a prática de venda para a Mondial por valor acima do de mercado, isso poderia implicar em glosa de custos na Mondial (por simulação), mas não implicaria em nenhuma convicção sobre existir confusão de objetivos e de recursos das quatro empresas.*

Verifica-se que a decisão recorrida entendeu que a explicação dada pela Contribuinte, de que a Mondial revendia os produtos com descontos e por isso, muitas vezes em valor inferior ao valor de aquisição junto à MK e ME, era *plausível*. Completou ainda que a Fiscalização só teria realizado levantamento para alguns produtos e em apenas um mês.

E a Contribuinte expressamente discorreu no sentido de que as empresas que estavam submetidas ao lucro presumido (MK e ME) registraram despesas operacionais maiores do que aquelas submetidas ao lucro real (Mondial e Alpha).

> *151.A título exemplificativo,* ***ao analisar os livros fiscais das quatro empresas e dos balancetes acostados ao processo pela própria fiscalização, percebe-se que, em 2007, as empresas que estavam submetidas ao Lucro Presumido (MK e ME) registraram despesas operacionais maiores que aquelas que estavam sujeitas ao Lucro Real (MONDIAL e MC (Alpha-***

> ***Pró)).*** *Pergunta-se: isso é atitude de contribuinte que concentra despesas e manipula resultados? É claro que não. (grifei)*

Como se pode observar, os mesmos fatos receberam diferentes leituras.

Contudo, o demonstrativo elaborado pela autoridade autuante, ao comparar as bases tributáveis de lucro real X lucro presumido para a MK e ME, e a redução considerável da base de cálculo, na ordem de R$4.469.125,43 em 2007 e R$13.715.674,05 em 2008, não foi contestado.

E, diante de tal fato, com base nos Demonstrativos de Resultado de Exercício disponibilizados nos autos (e-fls. 15804/15825), foram consolidados os seguintes quadros, para cada uma das empresas (MK, ME, Mondial e Alpha), relativo aos anos-calendário de 2007 e 2008:

AC 2007	**MK**	**ME**	**Mondial**	**Alpha**
Receita Bruta	50.198.429,17	51.697.404,16	112.106.365,85	30.994.998,51
Deduções	14.642.754,07	16.511.513,92	36.868.073,98	11.114.937,90
Receita Líquida	35.555.675,10	35.185.890,24	75.238.291,87	19.880.060,61
CMV	22.453.208,09	20.045.223,73	**67.244.812,89**	12.697.225,85
Lucro Bruto	13.102.467,01	15.140.666,51	7.993.478,98	7.182.834,76
Despesas Operacionais	7.621.778,73	8.264.334,55	8.075.871,84	6.450.160,00
Receitas Não Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
Despesas Não Operacionais	265.000,00	549.581,78	0,00	135.000,00
Lucro Antes do IR	5.215.688,28	6.326.750,18	-82.392,86	597.674,76

AC 2008	**MK**	**ME**	**Mondial**	**Alpha**
Receita Bruta	63.488.280,50	98.389.597,02	274.186.094,63	63.702.795,74
Deduções	18.092.729,28	29.379.110,76	99.772.854,72	23.720.665,53
Receita Líquida	45.395.551,22	69.010.486,26	174.413.239,91	39.982.130,21
CMV	28.651.440,69	45.784.959,20	**147.066.864,00**	26.404.034,80
Lucro Bruto	16.744.110,53	23.225.527,06	27.346.375,91	13.578.095,41
Despesas Operacionais	8.106.850,53	7.356.760,38	27.458.077,88	14.091.072,73
Receitas Não Operacionais	0,00	568.204,57	4.523,59	24.816,65
Despesas Não Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro Antes do IR	8.637.260,00	16.436.971,25	-107.178,38	-488.160,67

Apesar de a Contribuinte ter se manifestado sobre as despesas operacionais, aspecto relevante a ser averiguar na apuração da base tributável é o **Custo de Mercadorias Vendidas (CMV)**.

E, a empresa optante do lucro real, Mondial, percebeu um valor de CMV **substancialmente superior** aos das demais empresas do grupo.

Vale apresentar novo quadro, sobre a participação percentual do CMV na receita líquida de cada uma das empresas:

% CMV / Receita Líquida	2007	2008	Regime de Tributação
MK	63,15	63,12	Lucro Presumido
ME	56,97	66,34	Lucro Presumido
Mondial	**89,38**	**84,32**	**Lucro Real**
Alpha	63,87	66,04	Lucro Real

Observa-se que a Mondial (lucro real), nas palavras da própria Contribuinte [2] **revendedora** dos produtos das demais empresas do grupo, MK e ME (optantes de lucro presumido) e Alpha (lucro real), empresas responsáveis pela importação e fabricação dos produtos, **apurou CMV em valores substancialmente superiores.**

Em termos quantitativos também a Mondial respondeu por maior parte do CMV do grupo.

% de CMV	2007	2008	Regime de Tributação
MK	18,34	11,56	Lucro Presumido
ME	16,37	18,47	Lucro Presumido
Mondial	**54,92**	**59,32**	**Lucro Real**
Alpha	10,37	10,65	Lucro Real
Total do CMV	122.440.470,56	247.907.298,69	

Respondeu a Mondial por 54,92 % (R$122.440.470,56) para o ano-calendário de 2007 e 59,32% (R$247.907.298,69).

Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir **uma empresa** (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma **outra** empresa (ou mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos

[2] Vide contrarrazões da Contribuinte:
116. Ora, conforme já explicitado, a Mondial Eletrodomésticos era uma mera revendedora - assim, não tinha porque aumentar os preços praticados pelas outras empresas do grupo. Não havia valor agregado!
(...)
148. A criação de cada uma das empresas teve uma razão de ser e um motivo empresarial: a) criou-se a ME para a realização de importações e vendas de produtos importados; b) resolveu-se dividir os riscos das atividades da ML, criando-se duas novas empresas, em duas etapas: i) primeiro, uma parte dos produtos que eram fabricados pela ML passou a sê-lo pela MK; ii) depois, a parte restante passou a ser fabricada pela MC, ambas já alocadas em Conceição do JacuípejBA, pois a ML enfrentava muitos problemas financeiros e com a contratação de pessoal; c) por fim, criou-se a Mondial Eletrodomésticos para que fosse possível realizar as vendas dos produtos fabricados ou importados para fora da Bahia, a fim de fugir da guerra fiscal.

produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta atendida.

Situação completamente diferente é essa mesma organização societária aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda para se valer de regimes de tributação diferenciados, desvirtuando completamente a construção do sistema tributário. Ora, direcionou parte substancial dos dispêndios incorridos para a empresa revendedora (Mondial) que por acaso é optante do lucro real. E concentrou as receitas nas empresas produtoras que, por acaso, são optantes do lucro presumido (ME e MK).

Os quadros demonstram de maneira incontestável que a Mondial **concentrou** a maior parte dos dispêndios auferidos pelo grupo, e por isso, ao optar pelo regime de tributação pelo lucro real, percebeu uma redução significativa de sua base tributável, tanto que auferiu **prejuízos** em 2007 e 2008.

Por outro lado, a MK e a ME, com percentuais de CMV bem menores, beneficiaram-se da opção pelo lucro presumido, incidente sobre coeficiente de determinação aplicado sobre a receita bruta.

Consolidou-se cenário no qual as despesas foram concentradas para a Mondial, mera revendedora e optante do lucro real, e situação inusitada no qual o CMV das empresas fabricantes, MK, ME e Alpha foi apurado em valor substancialmente inferior, tanto em termos qualitativos quanto qualitativos.

E a Contribuinte não se conteve em buscar o "melhor dos mundos" apenas em relação ao Fisco Federal.

Isso porque relatou que a criação da Mondial teria ocorrido visando dirimir os efeitos da guerra fiscal entre o Estado da Bahia e outros entes federados. A empresa teria sido constituída como mera revendedora porque as outras três empresas, MK, ME e Alpha gozavam de benefício fiscal de ICMS. A situação provocava um problema quando a venda era efetuada para fora do Estado da Bahia, porque outros estados, como São Paulo, não autorizava o adquirente a aproveitar o crédito de ICMS, apesar de estar destacado na nota fiscal que acompanhava o produto. Assim, a Mondial, como não gozava do benefício fiscal, permitia aos adquirentes o aproveitamento do crédito.

Ora, não se discute a criação da Mondial. A questão é que a Mondial foi criada em regime de tributação diferenciado das empresas MK e ME. Observa-se que o grupo econômico não se contentou em constituir a Mondial apenas para "contornar" restrições fiscais do ICMS (mediante "drible" na aplicação da lei estadual dos demais entes federados, criando empresa revendedora para adquirir produtos das empresas fabricantes e permitir o creditamento do ICMS nos estados do Sul e do Sudeste). Também se aproveitou do contexto para adotar o regime de lucro real para a Mondial (onde foram concentrados a maior parte dos dispêndios do grupo) e concentrar as receitas nas empresas produtoras ME e MK optantes do lucro presumido.

Nesse sentido, diante da constatação de que a constituição das quatro empresas buscou, na realidade, concentrar a maior parte dos dispêndios do grupo na empresa revendedora submetida ao lucro real, e submeter maior parte da base tributável às empresas submetidas ao lucro presumido, todos os demais indícios levantados, (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial /

licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras, convergem no sentido de que a constituição das quatro empresas foi uma artificialidade, visando a redução indevida da carga tributária e prejuízo aos Cofres Públicos.

Observa-se ainda que as empresas MK e ME mudaram o regime de tributação para o ano-calendário de 2009, passando de lucro presumido para o lucro real, ou seja, todas as quatro empresas passaram a ser optantes do lucro real. Ocorre que, conforme relatório da ação fiscal, as empresas ME e Alpha encerraram suas atividades em **dezembro de 2009**, e a Mondial reduziu suas atividades a quase **zero**, fazendo com que **a única empresa funcionando dentro da normalidade seja precisamente a Contribuinte, MK**.

Diante da decisão de encerrar as atividades em 2009, não por acaso a ME passou a optar pelo lucro real, regime de tributação que permite o aproveitamento dos prejuízos fiscais. Da mesma maneira, **a MK**, que, na condição **de única empresa funcionando dentro da normalidade**, passou a assumir os dispêndios de todo o grupo, o que explica a mudança do regime de tributação.

E vale dizer: quem a autoridade fiscal, diante do entendimento de que as quatro empresas funcionavam como se fosse uma empresa apenas, elegeu com sujeito passivo direto? **Precisamente a MK**. O teste da realidade demonstra que não poderia ter sido mais acertada a qualificação do sujeito passivo da autuação.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer** e **dar provimento** ao recurso interposto pela PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Adriana Gomes Rego.

Apresento a presente declaração de voto para consignar que acompanhei o Relator pelos fundamentos e conclusões, mas faço questão de reforçar os indícios da existência de uma única empresa, mormente no que diz respeito à descaracterização como grupo econômico e ao compartilhamento das atividades desenvolvidas.

Isto porque o relator fundamentou seu voto no fato de que a criação das quatro empresas desvirtuou a construção do sistema tributário, na medida em que uma das empresas (Mondial), optante pelo lucro real, concentrou dispêndios auferidos pelo grupo (CMV); enquanto que a MK e a ME, optantes pelo lucro presumido, concentraram receitas. Somando-se, ainda, todos os indícios levantados no sentido de existência de uma única unidade empresarial. Por essas razões, manteve a autuação.

A recorrida defende a existência de um grupo econômico, com direção única. Todavia as quatro empresas não se apresentavam para terceiros como um grupo econômico com direção única. Observe-se a seguinte declaração da contribuinte em suas contrarrazões (e-fl.19437), *verbis*:

> *28. Além disso, no caso ora tratado, o **grupo econômico** sempre definiu os seus dirigentes seguindo os procedimentos formais, com procurações e atas que elegiam os seus representantes **FORMALMENTE E MATERIALMENTE!** O grupo nunca escondeu quem seriam os seus gestores, fato este também destacado na decisão ora recorrida!*

Tal afirmativa não procede, tendo em vista que os quadros societários não indicavam expressamente o verdadeiro administrador, o Sr. Alberto Baggiani. Esse fato foi comprovado a partir da auditoria realizada perante às instituições financeiras que apresentaram as procurações em nome do Sr. Alberto, dando-lhe amplos poderes em relação às contas bancárias das 4 empresas, da assinatura de contratos, entre outros fatos levantados. Transcrevo trecho do TVF e-fl.19:

> *17 - Os bancos onde as empresas MK, ML, Alpha-Pró e Mondial possuem conta corrente foram intimados a apresentar os dados cadastrais, procurações, autorizações e fichas de assinatura referentes à contas correntes mantidas pelas empresas. Da análise destes documentos, verificamos que Alberto Baggiani possui procurações outorgadas pelas empresas Alpha-Pró e ME eletrônica lhe concedendo amplos,*

> *gerais e ilimitados poderes, inclusive para movimentar as contas correntes das respectivas empresas. Também é o responsável pela conta corrente das empresas MK, na qualidade de acionista direto, e Mondial, na qualidade de acionista indireto. Giovanni Marins possui procuração outorgada pelas empresas ME industria eletrônica, MK eletrodomésticos, M.Climatização (atualmente Alpha-Pró cuidados pessoais).*

As respostas dos bancos constam das e-fls.18528 a 18821. Dessa forma, não havia transparência acerca da direção única das 4 empresas. É verdade que a direção única não foi negada pela contribuinte, conforme declarou em suas contrarrazões e-fl.19452:

> *80. Quanto ao fato de que as empresas possuem a mesma direção, isto nunca foi negado pela Recorrente! Conforme reconhecido pela própria Recorrente nas suas razões, os dirigentes são FORMALMENTE eleitos como representantes das empresas do grupo econômico e efetivamente gerem os negócios deste grupo.*

Em seguida a contribuinte defende que a existência de mesma direção, não implica haver uma única empresa. De fato, este não seria o único requisito a caracterizar a unicidade da empresa. Mas o que se quer mostrar aqui, é que o verdadeiro administrador das empresas não se apresentava perante terceiros com tal, inclusive para o Fisco.

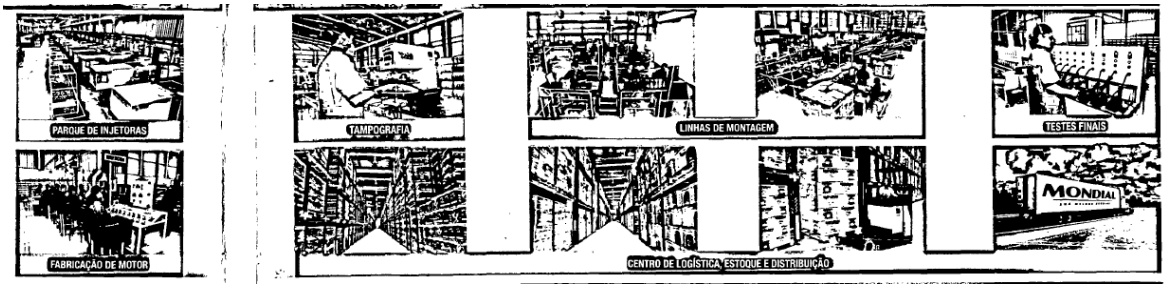
Se se tratasse de grupo econômico, as informações acerca do mesmo deveriam ser apresentadas de maneira clara e expressa para terceiros, no que diz respeito às empresas que compõem o grupo e, mormente no que diz respeito à administração do grupo.

Temos ainda outros elementos que podem indicar a existência de uma empresa única, quais sejam, a localização no mesmo terreno, o compartilhamento de alguns empregados de gerência e do mesmo escritório de contabilidade. Ao mesmo tempo, ainda que atendidos todos esses requisitos, poder-se-ia tratar de um grupo econômico.

Então qual seria o elemento que, neste caso, poderia caracterizar essa organização societária como um grupo econômico ou empresa única? Entendo que o objeto social e as atividades desenvolvidas por cada um delas pode ser esse elemento chave.

O catálogo da Mondial, documento anexado ao auto e-fls.909 a 914, indica os produtos comercializados por ela, de todas as linhas: eletroportáteis, cuidados pessoais, eletrônicos e ferramentas elétricas. Em seguida, o catálogo mostra uma vista superior do complexo industrial Mondial, o qual possui entrada única, e NÃO faz qualquer menção à existência das empresas que comporiam o grupo.

As imagens na parte inferior da página (e-fl.910) mostram o centro de fabricação de moldes e ferramentas, o parque de injetoras, o laboratório de recebimento, a engenharia, o laboratório de testes, a fabricação de motor, a tampografia, as linhas de montagem, os testes finais e o centro de logística, estoque e distribuição, conforme foto abaixo:



O catálogo mostra o complexo industrial internamente, sem qualquer individualização por empresas ou por linha de produto. Mais uma vez não esclarece que o alegado grupo econômico seria composto de 4 empresas, cada qual com sua linha de produção e maquinários próprios.

Ou seja, mais uma vez apresenta-se para terceiros com uma empresa única. Pergunto: por que não apresentou as empresas que comporiam o grupo e suas respectivas linhas de produção?

Essa prova é tão irrefutável que seria despiciendo maiores esclarecimentos. Todavia o relator do acórdão a quo desconsiderou as declarações das autoridades fiscais, simplesmente porque não citaram o número das folhas no Termo de Verificação Fiscal, transcrevo trecho da ementa do referido aresto:

> *PROVAS. COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS. PROCESSO. ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.*
>
> *Compete a fiscalização comprovar os fatos que afirma. Não basta juntar documentos e fazer afirmações, é preciso demonstrar como esses documentos comprovam os fatos afirmados. Não é razoável juntar dezenas de volumes de documentos sem fazer referencia às páginas que localizam os documentos e sem demonstrar como comprovam a acusação.*
>
> *ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.*
>
> *Se o relatório não identifica o documento referido, e se são juntados milhares de documentos, se o julgador buscar por si os documentos que entende comprovar os fatos alegados pela fiscalização, corre o risco de estar fazendo uma nova auauditoria ou de substituir a fiscalização na fundamentação do auto de infração.*

Ainda no que diz respeito à **individualização das atividades**, a contribuinte tanto em seu recurso voluntário, quanto em suas contrarrazões (e-fl. 19456) afirmou:

> ***"DO FATO: Mesma Atividade"***
>
> *92. O fato grave deste ponto consiste na inverdade absoluta, lançada pela Recorrente, na tentativa de convencer esses julgadores.*

> *93. Isto porque, foi amplamente demonstrado que as empresas MK, ME e ALPHA-PRO (MC) trabalhavam com produtos e mercados distintos. A MONDIAL foi criada para fugir da guerra fiscal existente entre os Estados Federados, de forma que vendia os produtos das três primeiras (MK, ME e ALPHA) quase que exclusivamente para empresas localizadas fora do Estado da Bahia.*
>
> *94. Em que pese todas trabalharem com produtos da marca "MONDIAL", cada uma tinha uma especificidade distinta: a) a MK trabalhava, por exemplo, com produtos de cozinha, fabricados por ela; b) a ME trabalhava com produtos oriundos de importações: batedeiras, por exemplo; e c) a ALPHA fabricava e comercializava os produtos ditos "sazonais", relacionados ao clima, por exemplo, ventiladores.*
>
> *95. Restou mais do que comprovado nos autos que a divisão do grupo em empresas com atividades distintas foi estribada em uma motivação gerencial. Outrossim, em que pese os galpões das empresas sejam vizinhos, cada uma delas mantinha a sua autonomia e personificação, com contabilidade própria, empregados próprios, maquinários próprios etc.*
>
> *96. E o mais importante de tudo: as empresas **NÃO** fabricavam o mesmo produto! Não partilhavam a fabricação dos produtos. Sequer partilhavam maquinário.(grifo nosso)*

Como dito anteriormente, não é possível perceber a segregação do maquinário das empresas. A contribuinte afirma categoricamente que duas empresas não fabricavam o mesmo produto. Entretanto, as autoridades fiscais fizeram prova em contrário desta afirmação no documento de e-fls.770-812 (*Documentos comprobatórios - outros-Manuais de Produtos Indício para Consolidação):*

- e-fl.771 consta liquidificador produzido pela MK e na e-fl.774 consta liquidificador produzido pela ME;

Veja que a contribuinte não poderia alegar que o liquidificador da MK foi produzido no Brasil, enquanto que o liquidificador da ME foi importado, tendo em vista que os dois são "Indústria Brasileira". Quando se trata de produto importado, como a prancha alisadora, consta "Produto importado por:".

Logo, não prospera a afirmação da contribuinte de que cada empresa tinha sua "linha de produtos" e maquinário próprio.

O recurso especial da Fazenda destaca essa inverdade declarada pela contribuinte (e-fl.19334), *in verbis*:

> *Conforme documentos de folhas 770 a 812 – manuais dos produtos, bem como de folhas 909 a 914 – catálogo mondial, os produtos da marca mondial são classificados como eletroportáteis, cuidados pessoais, eletroeletrônicos e ferramentas. Verifica-se que um mesmo tipo de produto é fabricado pela MK e ME (liquidificador), e também produtos da mesma linha são fabricados por empresas diferentes (fls. 8 e 9 do Termo de Verificação Fiscal).*

Os fatos acima expostos reforçam o argumento de que se trata de uma única empresa, porque além de todos os elementos indiciários, **as empresas desenvolvem as mesmas atividades, sem que se consiga comprovar a individualização física e operacional de cada uma delas, o que demonstra a confusão de objetivos sociais.**

Há outra questão que merece atenção, que diz respeito à transação entre as empresas produtoras/importadores (MK, ME e Alpha-Pró) e a Mondial. O TVF traz um estudo dos preços praticados pela MK e ME quando vendiam diretamente para o mercado varejista e, qual foi o preço praticado após a criação da Mondial e o redirecionamento das vendas através dela. O TVF assim dispôs (e-fl.27)

Transações entre as empresas

> *30 - As empresas ME e MK vendiam os produtos com a marca "Mondial" diretamente aos clientes finais - empresas varejistas como Casas Bahia. Wal-Mart. Carrefour. Bom Preço, Insinuante, entre outros. A partir de agosto de 2007, passaram a vender exclusivamente para a Mondial eletrodomésticos, que revendia para os clientes finais. A empresa Alpha iniciou suas operações em julho de 2007, e só efetuou vendas para a Mondial eletrodomésticos.*
>
> *31 - A análise dos preços praticados pelas empresas mostram que esta transição foi apenas aparente, pois o valor dos produtos vendidos aos clientes finais não sofreu nenhuma alteração. Os preços dos produtos, que antes eram vendidos da ML e MK para os clientes finais, continuou o mesmo após a Mondial elelrodomésticos vender para estes mesmos clientes. Ou seja, a relação comercial continuou a mesma. Outro detalhe é que, na passagem do mês de julho para agosto, a ML e MK aumentaram o preço dos produtos vendidos à Mondial, resultando, na maior parte dos casos, em um preço maior do que o vendido aos clientes finais. As tabelas abaixo demonstram de forma clara esta situação: (...)*

O TVF procurou mostrar que não havia razão na criação da Mondial para comercializar os produtos, posto que os preços praticados para os comerciantes varejistas permaneceram os mesmos.

A contribuinte esclarece que o objetivo da criação da Mondial seria *resolver questões de ICMS, por causa da guerra fiscal, e que esses preços teriam sido praticados em um único mês por questões promocionais.*

Não seria aceitável que uma empresa (Mondial) fosse criada com a finalidade de dar prejuízo, ainda que para driblar a guerra fiscal, tendo em vista que um dos objetivos que caracterizam uma empresa é seu fim lucrativo.

O acórdão recorrido aceitou os argumentos da contribuinte de que tal prática se deu num único mês, por razões *comerciais* (de que a contribuinte não faz prova e não esclarece). Reproduzo trecho do acórdão *a quo*:

> *Por sua vez o contribuinte explica que a constituição da Mondial buscou concentrar em uma empresa comercial as vendas para fora do estado, visando resolver questões de ICMS. Também, esclarece que a fiscalização só fez a comparação de preços em um mês e os valores se justificam por questões comerciais.*
>
> *A contraposição das posições mostra alguns aspectos. Em primeiro lugar, o fato de empresas fabris e importadoras do mesmo grupo venderem seus produtos para uma empresa comercial do grupo, não revela nenhuma confusão de objetivos ou recursos. Trata-se de decisão empresarial sobre a organização do negócio. De outro lado, a explicação dada pelo*

> *contribuinte, independente da adequação ou não à legislação do ICMS, é bastante razoável para explicar a criação da Mondial e justificar a alteração na forma de venda para antigos clientes.*
>
> *Além disso, não foi comprovada pela fiscalização, que só fez o levantamento para alguns produtos e em um mês, a alegação de que as três empresas venderam para a Mondial por um preço acima do praticado pela Mondial. Ainda, a explicação dada pelo contribuinte, de que foram concedidos descontos pela Mondial, é plausível. Ademais, mesmo que ficasse comprovada a prática de venda para a Mondial por valor acima do de mercado, isso poderia implicar em glosa de custos na Mondial (por simulação), mas não implicaria em nenhuma convicção sobre existir confusão de objetivos e de recursos das quatro empresas.(grifo nosso)*

Todavia, há que se ressaltar que o Fisco não fez o levantamento para um único **mês qualquer**, mas sim para o mês em que as empresas MK e ME deixaram de vender diretamente ao comércio varejista e passaram a comercializar seus produtos através da Mondial (julho para agosto/2007).

De fato não existem estudos para outros meses, mas o relatório do voto do Conselheiro André Mendes de Moura destaca o elevado CMV da empresa Mondial, bem como o fato de a empresa ter dado prejuízo nos anos 2007 e 2008, e depois ter suas operações reduzidas quase a zero.

A contribuinte em suas contrarrazões defende que essa prática de preços foi uma estratégia comercial *pontualíssima*, todavia o CMV apresentado demonstra o contrário.

Manifestou-se a contribuinte nos seguintes termos (contrarrazões e-fl.19462):

> *118. A ocorrência eventual de vendas aos clientes, pela Mondial, em preço menor do que o praticado na venda das outras empresas do grupo para ela, refletem estratégias comercias (promoções), que decorrem das leis do mercado (oferta e procura), não tendo, portanto, qualquer relação com fraude ou simulação. Vale notar que os próprios fiscais registraram que isto ocorreu em apenas um mês ("na passagem do mês de Julho para Agosto de 2007" - página 08, ponto "31", do Termo de Verificação), pois não era prática corriqueira da empresa. Tratou-se, como dito, de estratégia comercial pontualíssima.*
>
> *119. Fica claro, portanto, que não há que se falar em fraude ou em criação de empresas fictícias com o único fim de redução do tributo a ser pago. Há uma justificativa negocial clara e lógica para o agir da Recorrida. (grifo nosso)*

A contribuinte cita que *os próprios fiscais registraram que isto ocorreu apenas em um mê*s, mas tal afirmativa distorce o conteúdo do TVF. Dizer que tal fato ocorreu em apenas um mês, implica dizer que tal prática não teria ocorrido nos demais meses. Todavia,

os fiscais não fizeram tal afirmação. Apenas apresentaram um estudo *no mês* em que a Mondial iniciou sua atividade.

É de se concluir, que tal prática pode ou não ter acontecido em outros meses, e que não há estudo de preços para esses meses, nem para confirmar, nem para negar se a prática se deu de forma pontualíssima. Entretanto, consta nos autos do processo a contabilidade da contribuinte, onde fica claro o elevado CMV da empresa Mondial.

Dessa forma, reitero os fundamentos e as conclusões do Ilustre relator e, reforço suas razões através dos argumentos acima discorridos, para dar provimento ao recurso especial da Fazenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de maio de 2017, a e. Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante "CSRF") analisou o recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante "**PFN**") nos autos do processo n. 10530.721612/2011-66, em que é recorrida **MK ELETRODOMÉSTICOS LTDA**. (doravante "**contribuinte**"), em face do acórdão n. 1101-000.852 (doravante "**acórdão *a quo*"** ou "***acórdão recorrido*"**).

O acórdão recorrido restou assim ementado:

> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
> Ano-calendário: 2007, 2008, 2009.
> PROVAS. COMPROVAÇÃO DOS FATOS ALEGADOS. PROCESSO. ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.
> Compete a fiscalização comprovar os fatos que afirma. Não basta juntar documentos e fazer afirmações, é preciso demonstrar como esses documentos comprovam os fatos afirmados. Não é razoável juntar dezenas de volumes de documentos sem fazer referencia às páginas que localizam os documentos e sem demonstrar como comprovam a acusação.
> ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS. INDICAÇÃO DA LOCALIZAÇÃO DE DOCUMENTOS.
> Se o relatório não identifica o documento referido, e se são juntados milhares de documentos, se o julgador buscar por si os documentos que entende comprovar os fatos alegados pela fiscalização, corre o risco de estar fazendo uma nova auditoria ou de substituir a fiscalização na fundamentação do auto de infração.
> LANÇAMENTO. PROVA DOS FATOS.
> O Fisco têm de comprovar os fatos que afirma ocorridos e que sustentam o lançamento. Sem isso, o lançamento é improcedente.
> NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
> Ano-calendário: 2007, 2008, 2009.
> SUJEITO PASSIVO. CONTRIBUINTE. SOCIEDADE DE FATO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO.
> Não é possível ao Fisco considerar a existência de uma sociedade de fato composta por quatro empresas diferentes e apontar uma delas como contribuinte. Se as empresas é parte da sociedade de fato, ela não pode ser o contribuinte.
> SUJEITO PASSIVO. RESPONSÁVEL. SOCIEDADE DE FATO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO.
> Não é possível ao Fisco considerar a existência de uma sociedade de fato composta por quatro empresas diferentes e apontar três delas como responsáveis. Se as empresas são partes da sociedade de fato, elas não podem ser os responsáveis.
> SUJEITO PASSIVO. SOCIEDADE DE FATO. LANÇAMENTO.
> Para efetuar o lançamento considerando existente uma sociedade de fato, o Fisco deve identificar a sociedade e apontar os sócios de fato, conforme consiga comprovar os fatos.
> SOCIEDADE DE FATO. PROVAS.

> Para a fiscalização considerar que quatro empresas são na verdade apenas uma, é preciso demonstrar haver confusão de objetivos sociais e de recursos. Portanto, é preciso comprovar que as empresas: não tinham vontade própria; e/ou não tinham um espaço fisico especifico, mantido as suas custas; e/ou não possuíam maquindrios próprios ou alugados; e/ou não adquiriam seus próprios insumos, matérias-prima, ou mercadorias; e/ou não eram as contratantes de seus empregados; e/ou não efetuavam suas vendas; respondiam por seus contratos, produtos, empréstimos e atos; etc.

Nesta declaração de voto, permissa vênia, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo NÃO PROVIMENTO do recurso especial interposto pela PFN.

Conhecimento.

Compreendo que o recurso especial interposto pela PFN não preenche os requisitos de admissibilidade.

Em relação ao tema da **ilegitimidade passiva do contribuinte**, o acórdão recorrido decidiu expressamente, *in verbis* (**e-fls. 19.304**):

> "Quanto á identificação do contribuinte, existe um erro evidente, pois não é possível considerar que a aventada sociedade de fato, formada pelas quatro empresas formais, seja identificada com urna destas empresas, a MK. Caberia ao Fisco colocar no pólo passivo a sociedade de fato que lograsse comprovar. Além disso, deveria identificar e apontar cada um dos sócios de fato, que responderiam ilimitadamente nos termos legais".

A respeito do tema, a PFN apresentou como paradigma o acórdão n. 2401-00.056, que restou assim ementado:

> NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
> Período de apuração: 01/12/2000 a 30/04/2006
> DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE - DOLO - REGRA GERAL - INCISO I ART. 173
> De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.
> Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal
> No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
> Período de apuração: 01/12/2000 a 30/04/2006
> RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO
> Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
> Período de apuração: 01/12/2000 a 30/04/2006
> INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE
> É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a argüição a respeito da constitucionalidade ou ilegalidade e, em obediência ao Princípio da Legalidade, não cabe ao julgador no âmbito do contencioso administrativo afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais ou afrontariam legislação hierarquicamente superior.
> RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

No entanto, permissa vênia, não há uma única linha em todo esse acórdão quanto ao tema da ilegitimidade passiva do contribuinte. A questão simplesmente não foi enfrentada pela então 1ª Turma, 4ª Câmara, ao proferir o referido acórdão indicado como paradigma.

A divergência não pode ser presumida ou considerada implícita no acórdão supostamente paradigmático. Pelo contrário, o Regimento Interno do CARF ("RICARF"), em seu anexo II, art. 67, § 8º, requer seja demonstrada de forma analítica o ponto em que o acórdão indicado como paradigma expressamente enfrentou a mesma matéria do acórdão recorrido e adotando solução diversa:

> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF
> (...)
> **§8º. A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.**

Assim, não há permissivo para o conhecimento do recurso especial da PFN quanto ao tema da ilegitimidade passiva.

Diante dessa constatação, contudo, sequer é possível seguir adiante quanto à análise do segundo tema contra o qual foi interposto recurso especial pela PFN, qual seja, a **inexistência de provas quanto à simulação da segregação de fontes produtoras de rendimentos**.

Ocorre que o acórdão recorrido está embasado em mais do que um fundamento autônomo e suficiente para o cancelamento do lançamento tributário, afirmando que, "assim, além do equivoco na indicação do pólo passivo, também pela falta de demonstração do fato imputado, o lançamento não é procedente" **(e-fls. 19.310)**.

Como a PFN não apresentou acórdãos paradigmas hábeis a demonstrar divergência jurisprudencial em relação ao tema da ilegitimidade passiva, torna-se inviável o conhecimento de todo o restante de seu recurso, nos termos da Súmula 126 do STJ e da Súmula n. 283 do STF. Para a sua reforma, seria necessário superar todos os fundamentos autônomos e suficientes adotados pelo acórdão recorrido, o que resta inviabilizado neste julgamento.

Nesse seguir, voto por NÃO CONHECER o recurso especial interposto pela PFN.

Mérito.

Quanto ao mérito, o caso envolve o tema da ***segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*** (*"split strategy"*). Por meio desta, em termos gerais, uma entidade empresarial é segmentada em mais do que uma pessoa jurídica, de forma que partes cindidas passam a explorar individualmente as atividades segregadas. Geralmente, segregam-se "*atividades meio"* que, em outro momento e por variadas razões, decidiu-se unificar em uma entidade. Há, em geral, a manutenção de relações societárias entre as partes segregadas, controladas por uma *holding*, embora seja possível cogitar que dessa segregação surjam empresas com rompimento de laços societários.

A motivação para essa reestruturação pode ser variada, a exemplo da divisão do controle dos negócios entre diferentes membros da família, ganhos em eficiência, melhoria de organização, oportunidade de explorar e obter ganhos com trabalhos internos em face de demanda do mercado, venda da parcela segregada etc.

Sob a perspectiva tributária, é comum que a segregação possibilite que alguma das empresas desmembradas se legitime à opção pelo lucro presumido, enquanto que a anterior unidade empresarial apenas poderia ser tributada pelo lucro real. A partir daí, a economia de opção prescrita pelo legislador permite que, entre as diversas hipóteses de reestruturação possíveis, se cogite situações em que, por exemplo:

> - as unidades empresariais se tornem fornecedoras de insumos para outras empresas do grupo empresarial;
>
> - as unidades empresariais segregadas passem a oferecer os seus préstimos diretamente ao consumidor.

Tratando-se a sistemática do lucro presumido de uma *economia de opção*, a legitimidade de sua adoção depende exclusivamente do cumprimento dos requisitos prescritos pelo legislador. Os referidos requisitos, aplicáveis ao período compreendido no presente processo administrativo e vigentes até hoje, seriam:

- limitação em função do **volume de receitas brutas** obtidas pela pessoa jurídica;

- exercício da **atividade que não obrigada ao lucro real**.

Com a real e efetiva segregação das fontes produtoras de receitas, resultante de reestruturação societária, cada uma das novas unidades empresariais pode verificar se preenche ou não os referidos requisitos e, sendo o caso, optar ou não pelo lucro presumido.

Faz-se necessário, para este julgamento, distinguir hipóteses de reestruturações societárias reais, cujos efeitos jurídicos devem ser reconhecidos pela administração fiscal, de casos de simulação de reestruturações societárias, praticadas com o dolo da evasão de tributos, inoponíveis ao fisco e sujeitos à multa qualificada.

1. A *legítima* segregação das fontes produtoras de rendimentos: *planejamento tributário oponível ao fisco.*

A primeira questão a ser analisada consiste em saber se a segregação das fontes produtoras de rendimentos, com ou sem a intenção principal (*motivo íntimo*

preponderante) de permitir a alguma das unidades segregadas a opção pelo *lucro presumido*, é admitida pelo sistema jurídico brasileiro.

No Brasil, o particular possui um núcleo de direitos livre de intervenções, dentro do qual está inserido o *planejamento tributário*[3]. Mais especificadamente, essa garantia dos contribuintes decorre das *liberdades econômicas* asseguradas pelo Constituinte. Conforme leciona TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR[4], essas liberdades atribuem ao ser humano um espaço que não pode ser absorvido pela sociabilidade, tendo-se como reconhecida a capacidade de "reger o próprio destino, expressar a sua singularidade como indivíduo, igual entre iguais: o homem como distinto e singular entre iguais".

Não há dúvidas que o Estado, por meio da tributação, deve participar dos bem sucedidos resultados econômicos dos particulares a ele conectados. Conforme o princípio da legalidade, o legislador deve eleger, dentro de seu respectivo âmbito de competência tributária, fatos geradores que captem capacidades contributivas conforme uma dosagem adequada à divisão do custo estatal.

Dessa forma, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal garante aos particulares a existência desse âmbito de liberdade, outorga ao Poder Legislativo a competência para regular e interferir em seu exercício, seja para estabelecer a cobrança de tributos, seja para limitar planejamentos tributários.

Não se trata de questão reclusa ao Direito brasileiro: geralmente, há nos ordenamentos jurídicos estrangeiros *normas gerais* (*general anti avoindance rules* – ***GAAR***) ou *normas específicas (specific anti avoindance rules* – ***SAAR***) para a reação aos planejamentos tributários não tolerados. As *normas gerais de reação ao planejamento tributário* se prestam a alcançar algumas ou todas as espécies tributárias, com a prescrição de critérios para a identificação do "*abuso"*. Já as *normas específicas* incluem no âmbito de incidência da norma tributária, casuisticamente, situações que potencialmente podem ser utilizadas pelo contribuinte como substitutas não tributadas ou ainda fiscalmente menos onerosas e que, por decisão do legislador, devem ser submetidas igualmente àquela tributação mais onerosa.

No ordenamento jurídico brasileiro, quando houver clara decisão do legislador brasileiro, compete à administração fiscal o papel de atribuir eficácia à intervenção estatal sobre as liberdades econômicas dos particulares, especialmente sobre o seu patrimônio. **Mas essa atuação da administração fiscal, invariavelmente, depende de prévia e clara autorização do legislador.**

Nesse cenário, a legitimidade de segregações societárias para ensejar a *economia de opção* do *lucro presumido* ou a outras formas de tributação (como o SIMPLES NACIONAL) deve ser compreendida com vistas a dois fatores fundamentais, analisados nos parágrafos seguintes:

> ***(i)*** *as liberdades econômicas potencialmente restringidas pela vedação às referidas reestruturações societárias;*

[3] Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

[4] FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196.

> ***(ii)*** *a existência de decisão clara do legislador para a restrição das referidas liberdades econômicas por meio da tributação.*

Quanto a esse primeiro fator (*liberdades econômicas*), insta observar que a *livre iniciativa* foi erigida como fundamento da ordem econômica pelo *caput* do art. 170 da Constituição Federal, com a dupla feição de proteger tanto o capital quanto o trabalho. Na explicação de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, trata-se de mandamento para que o Estado atue de forma *negativa*, no sentido de não interferir na expansão da criatividade do indivíduo e, ainda, *positiva,* de atuação para a valorização do *trabalho humano.* A esse propósito, leciona o professor:

> "Não há, pois, propriamente, um sentido absoluto e ilimitado na livre iniciativa, que por isso não exclui a atividade normativa e reguladora do Estado. Mas há ilimitação no sentido de principiar a atividade econômica, de espontaneidade humana na produção de algo novo, de começar algo que não estava antes. Esta espontaneidade, base da produção da riqueza, é o fator estrutural que não pode ser negado pelo Estado. Se, ao fazê-lo, o Estado a bloqueia e impede, não está intervindo, no sentido de normar e regular, mas está dirigindo e, com isso, substituindo-se a ela na estrutura fundamental do mercado."

A *autonomia privada* decorre do *princípio da livre iniciativa*, atribuindo aos particulares o direito à *liberdade contratual*, isto é, de livremente celebrar ou não um contrato (liberdade de celebração), bem como de eleger o tipo contratual mais adequado (liberdade de seleção do tipo contratual, salvo restrição legal) e de preencher o seu conteúdo de acordo com os seus interesses (liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação).[5] Garante-se, por esse princípio, a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação[6].

É pertinente notar, com TULIO ROSEMBUJ[7], que a *liberdade da empresa* não se esgota no exercício da *liberdade contratual*, no exercício do *direito de propriedade* ou na atividade de produção de bens de terceiros no mercado livre: trata-se da garantia de poder decidir como combinar fatores de produção e de utilizar de riqueza para produzir nova riqueza.

Se há limites ao exercício da liberdade, o Estado de Direito também pressupõe limites ao legislador para a sua restrição, pois, conforme salutar preocupação de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, "a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada" [8]. Não poderia o Estado utilizar mecanismos de coerção para compelir o contribuinte à prática de determinados atos e, assim, à ocorrência de hipóteses de incidência de tributos (ou seja, de intervenção no patrimônio particular). Assim ocorrendo, como adverte

[5] Cf. BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-240. No mesmo sentido, TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, in Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005, p. 567.

[6] Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.

[7] ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 57.

[8] FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI[9], estar-se-ia atentando de modo inadmissível contra a proibição ao confisco e o Direito à propriedade.

Poder-se-ia questionar, assim, se seria legítimo ao legislador obrigar que um indivíduo ou uma sociedade concentrassem todo o seu universo patrimonial disponível em uma única pessoa jurídica, com a consolidação de todos os resultados na sistemática do lucro real, por ser esta a forma mais gravosa fiscalmente. Em outros termos: poderia o legislador considerar a segregação das fontes produtoras de rendimentos absolutamente inoponível ao fisco, sempre que a tributação sob a forma consolidada fosse capaz de gerar maior volume de receitas tributárias à União?

No presente caso, contudo, não é necessário questionar qualquer ofensa do legislador à Constituição Federal por intervenção excessiva (o que não se poderia, de qualquer maneira, realizar-se em âmbito administrativo, conforme Súmula n. 2 do CARF). **Ocorre que não há, no presente caso, qualquer lei que, de alguma forma, neutralize os efeitos da reorganização patrimonial sob julgamento: não há norma no Direito privado que vede os atos realizados, bem como não há normas tributárias específicas que impeçam a opção fiscal realizada pelo contribuinte (SAAR). Não há SAAR que, de alguma forma, restrinja reorganizações patrimoniais nesse sentido ou interfira na fruição de seus ordinários efeitos jurídicos, inclusive no que diz respeito à sistemática do *lucro presumido.***

Tal como não há regras específicas para a tutela do caso concreto, também não há normas gerais que vedem *a priori* a efetiva segregação de fontes produtoras de rendimentos. Não há permissão, abstraída diretamente do Texto Constitucional, para que a administração fiscal atue como se possuísse ingerência na condução das atividades econômica empreendidas, substituindo as decisões do indivíduo, para fins tributários, por outras que lhe pareçam arbitrariamente mais adequadas, com discricionário incremento do ônus tributário.

No caso, por força do art. 146 da Constituição, compete à **lei complementar** prescrever normas gerais de intolerância a planejamentos tributários.

Assim, com a observância da Constituição Federal, compete ao legislador legitimamente eleito manifestar a decisão sobre *em quais circunstâncias* e em *qual intensidade* deverá o Estado intervir no exercício de liberdades econômicas. A exigência de lei para a desconsideração de planejamentos tributários, portanto, não encontra fundamento "apenas" no principio da legalidade em matéria tributária (art. 5º e art. 150, I, da Constituição), mas também das normas de Direito econômico presentes no Texto Constitucional (arts. 170 e seg. da Constituição).

O primado da legalidade exige decisão clara do legislador, como se observa de exemplos concretos do sistema tributário brasileiro. Um bom exemplo pode ser colhido da legislação atinente à contribuição ao PIS e à COFINS. No caso, o art. 3º, IV, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, autorizaram que o contribuinte, na apuração dessas contribuições pelo regime não cumulativo, apurasse créditos de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". Empresas que possuíam imóveis próprios, utilizados em sua atividade operacional, logo cogitaram da segregação de tais bens de seu patrimônio para integralização em pessoas jurídicas imobiliárias, que passariam a locá-los à sua anterior proprietária. Com isso, seria possível o

[9] SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46.

aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre o valor dos alugueis pagos. Nesse caso, por meio da Lei n. 10.865/2004, o legislador decidiu neutralizar os efeitos desse planejamento tributário e prescrever uma SAAR:

> Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.
> § 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.
> § 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.
> § 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Por sua vez, no caso ora sob julgamento, o silêncio do legislador se alia à sonora ordem emanada das liberdades econômicas asseguradas pela Constituição, o que transmite eloquente mensagem ao contribuinte no sentido de que o planejamento tributário em questão é admitido no ordenamento jurídico brasileiro, sendo combatido, por parte do legislador complementar, atos simulados, fraudulentos, cometidos com o dolo da evasão de tributos.

Não se trata de lacuna aleatória, mas de decisão consciente do legislador em não prever SAAR quanto ao planejamento tributário ora sob análise, inegavelmente presente no sistema jurídico brasileiro há décadas.

Há mais um esclarecimento que se mostra necessário em face do planejamento tributário sob análise: não há qualquer norma, no ordenamento jurídico brasileiro, que autorize distinguir reorganizações patrimoniais motivadas por **propósitos tributários ou extratributários.** A adoção desse critério, à sombra da lacuna legislativa, entre muitos outros óbices que podem ser suscitados, encontra vedação no art. 108 do CTN, por ofensa à equidade e aos princípios gerais de direito público.

A título ilustrativo, suponha-se que a sociedade familiar "A" vislumbre na segregação de suas atividades um ganho em organização, com a melhor divisão de responsabilidades e eficiência, bem como apaziguar brigas no seio familiar. Suponha-se, ainda, que a empresa "B" decida conduzir reestruturação semelhante à empresa "A", com a segregação efetiva de pessoas jurídicas que passariam a dedicar-se, individualmente à exploração de atividades econômicas específicas, com a assunção dos riscos, responsabilidades e benesses atinentes à espécie. Suponha-se, por fim, que o único motivo para que a empresa "B" realizasse a referida reestruturação seria a redução da carga tributária.

Nesse exemplo, fica evidente que haverá tratamento não isonômico entre as empresas "A" e "B" caso se discrimine, como critério para a legitimação do planejamento tributário, operações realizadas com ou sem propósitos extratributários ("*propósito negocial"*).

No caso concreto, <u>NÃO</u> há lei que autorize a referida discriminação com base na aferição subjetiva de *motivos extratributários* ("*propósitos negociais*"). Apenas se

poderia atribuir tratamento distinto entre contribuinte que se encontram em condições semelhantes ("A" e "B") caso o legislador houvesse prescrito tal *discrímen*, com o delineamento do que viria a ser esse conceito de "*propósito negocial*", até hoje não delineado e desconhecido no Direito positivo brasileiro.

Diante do cenário jurídico atinente à matéria sob julgamento, conclui-se que:

> - em vista das **liberdades econômicas**, o contribuinte brasileiro goza do direito de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal, **salvo intervenção clara do legislador**;
>
> - **não há qualquer norma societária ou tributária** que obrigue a concentração do universo patrimonial de um indivíduo ou de uma sociedade em uma única pessoa jurídica, com a sujeição dos rendimentos consolidados à sistemática do lucro real, por ser esta a mais onerosa;
>
> - A adoção da sistemática do *lucro presumido* depende exclusivamente do cumprimento do binômio: **volume de receitas brutas obtidas pela pessoa jurídica** e **atividade que não obrigada ao lucro real**;
>
> - **não há** qualquer norma específica de intolerância ao planejamento tributário em questão (**SAAR**), que impeça pessoas jurídicas resultantes de reestruturação societária optarem pela sistemática do lucro presumido;
>
> - trata-se de **decisão consciente do legislador**, que calibrou, com as ferramentas tributárias existentes, as liberdades econômicas e os mecanismos de incremento do desenvolvimento econômico;
>
> - para fins fiscais, **devem ser reconhecidos os efeitos da efetiva segregação das fontes produtoras de rendimentos**, tratando-se de planejamento tributário plenamente oponível ao fisco;
>
> - **não se requer motivos extratributários ("*propósito negocial*")** para que segmentações de entidades empresariais (reais) legitimem que cada unidade segregada se legitime à opção pelo *lucro presumido*;
>
> - segregações societárias meramente simuladas não são oponíveis ao fisco. Caracterizado o dolo da evasão de tributos, tais segregações simuladas sujeitam o contribuinte à exigência de multa qualificada.

Em termos gerais, o entendimento aqui apresentado apreende a tradicional jurisprudência deste Tribunal. No acórdão n. 103-23357, de 23.01.**2008**, o Primeiro Conselho de Contribuintes novamente reafirmou a proteção jurídica da *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*. Como naquele caso os julgadores constataram que não havia provas de artificialismo, sem que qualquer simulação houvesse sido demonstrada pela fiscalização, reconheceu-se o direito das partes segregadas optarem pelo *lucro presumido*. A referida decisão restou assim ementada:

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

> Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.
> OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.
> Recurso provido. Publicado no D.O.U. nº 57, de 25/03/2008.

No acórdão n. 3402-001.908, de 26.09.**2012**, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento, da 3ª Seção do CARF, igualmente confirmou o direito do contribuinte à *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*, consignando não haver simulação a ser combatida no caso analisado. A referida decisão restou assim ementada:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
> Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003
> COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00.
> Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.
> COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE - SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.
> Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

No acórdão n. 3302-003.138, de 17.03.**2016**, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, também confirmou o direito do contribuinte à *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*. Naquele caso, igualmente restou demonstrada a ausência de atos simulados. A referida decisão restou assim ementada:

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
> Ano-calendário: 2008
> SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

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

Não apenas pela plena convicção de ser este o *melhor direito,* mas também pela função uniformizadora desta CSRF, o presente voto não destoa dessa tradição de garantia ao contribuinte da proteção jurídica dos efeitos da *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*, negando-a, contudo, aos casos simulados.

2. A desconsideração da *simulada segregação de fontes produtoras de rendimentos*: definição de "simulação" e critérios legais para a qualificação do caso concreto.

Como se sabe, em conformidade com o art. 146 da Constituição Federal, compete ao legislador complementar decidir se haverá uma norma geral de reação a planejamentos tributários e, nesse caso, qual o critério para a identificação das hipóteses as quais o fisco não deverá tolerar (*hidrômetro da intolerância*).

De forma concreta, o legislador complementar competente enunciou apenas norma de reação à ***fraude***, à ***simulação***, ao ***dolo*** na evasão de tributos (CTN, art. 149, VII), deixando ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer o procedimento especial para que se descortinem os casos de *dissimulação* (CTN, art. 116, parágrafo único) ou, ainda, para a edição de normas de reação a planejamentos tributários específicos (SAAR).

Nesse cenário, embora muito se discuta o assunto, o legislador complementar brasileiro sempre limitou os poderes da administração fiscal para desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, restringindo-os para tornar inoponíveis apenas atos "simulados", "fraudulentos", cometidos com o dolo da evasão de tributos. Não há a outorga, pelo legislador competente (lei complementar), para que a administração fiscal considere inoponível atos que não possam ser qualificados como "simulados".

Isso significa que o legislador competente não considera intitutos como "simulação", "fraude" ou "dolo" tão estreitos a ponto de permitir atos que não deveriam ser tolerados, nem tão amplos a ponto de permitir arbitrariedades por parte do fisco. O legislador tributário complementar, desde e edição do CTN (anos 1966) até hoje, considera suficiente que a administração fiscal reaja exclusivamente em face de atos simulados, fraudulentos, com o dolo da evasão de tributos, reconhecendo-se a legitimidade das demais práticas (*planejamento tributário*).

Em relação à *fraude*, colhe-se do art. 72, da Lei 4.502/64, tratar-se de "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento". A exigência do *dolo,* nesse enunciado prescritivo, tem o condão de agregar ao conceito de fraude a intenção de ofender ao Direito, de cometer ato sabidamente ilícito, e não qualquer hipótese na qual o contribuinte realiza atos para reduzir a ocorrência de fato gerador. O *dolo*, no Direito Civil, remete ao "emprego de um artifício ou expediente astucioso para

induzir alguém à prática de um ato que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro"[10]. *Dolo* seria a própria intenção de causar *dano* a outrem, de contrariar o direito. [11]

Quanto à simulação, *pedra de toque* para o presente julgamento, pode-se observar que as decisões do CARF, até o fim do século XX, apresentavam duas características fundamentais: (*i*) tratar-se-ia de um *vício de consentimento*, cuja mácula consistiria na divergência entre a *vontade interna*, subjetiva, e a *vontade declarada*; (*ii*) seria exigida a demonstração dos atos realizados às escuras, divergentes daqueles levados ao público.[12] Assim, no acórdão n. 01-01857, de 15.05.95, julgado pela CSRF[13], foram refutadas as alegações de simulação formuladas pela fiscalização, tendo em vista a inexistência de provas de que a vontade das partes, levada a cabo nos documentos formulados para uma incorporação, seria contraditória com a vontade intima efetivamente presente.

Contudo, FABIO PIOVESAN BOZZA[14] sugere que, desde meados de 2005, a concepção de *simulação* em diversos casos no âmbito do CARF teria se tornado preponderantemente *causalista*, com contraposição à postura *voluntarista* até então adotada. O elemento fundamental para a caracterização da simulação não seria mais a divergência subjetiva, entre a vontade interna das partes e a manifestada nos negócios realizados. O foco, a partir de então, passaria a ser a incompatibilidade objetiva entre o modelo adotado nas operações realizadas para o negócio supostamente pretendido pelas partes.

A partir daí, em muitos julgamentos passaram a ser despiciendas as provas quanto à verdadeira vontade das partes (*modelo subjetivo*). Em vez disso, pelo *modelo objetivo*, passaram a ter lugar deduções lógicas decorrentes de indícios dos mais variados, vocacionados a demonstrar a divergência do negócio realizado com a sua causa típica. Paradoxalmente, observa FABIO PIOVESAN BOZZA[15], muitas vezes o "conceito objetivo de simulação tornou-se de aplicação subjetiva".

Note-se que o legislador tributário não edificou um instituto distinto para a "simulação fiscal", mas laborou com remissão normativa, acolhendo o conceito normativo de "simulação" prescrito pelo Direito privado.

Por se tratar de questão fundamental, peço vênia para transcrever as seguintes constatações de HUMBERTO ÁVILA[16], *in verbis:*

---

[10] DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 232.

[11] PAULO AYRES BARRETO diferencia o *dolo* da *simulação*, na medida em que, naquele "apenas um dos interessados tem ciência do ato doloso, enquanto na simulação, ambas as partes têm participação na ação concertada". A diferença de *dolo* e *fraude* residiria no fato de que esta "se consuma sem a intervenção pessoal do prejudicado. Além disso, enquanto o dolo geralmente antecede ou é concomitante à prática do negócio jurídico, a fraude é perpetrada posteriormente à sua celebração" (BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 157-186)

[12] Nesse sentido, vide: BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo : IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 214.

[13] CARF, CSRF, acórdão n. 01-01857, de 15.05.95.

[14] BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo : IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 218-224.

[15] BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo : IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 228.

[16] ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65-72.

> "A referência deve ser havida como conceitual. Sempre que a legislação tributária faz menção a um termo e este termo é conceituado, só pode haver uma referência conceitual na medida em que não teria nenhum propósito lingüístico fazer uma referência sem que essa referência estivesse relacionada a um conceito. A referência é sempre feita a conceitos 'civilmente impregnados'. Menciona-se 'salário' segundo o conceito que se tem de salário; faz-se referência à 'mercadoria' de acordo com o conceito que se tem de mercadoria. O problema, todavia, não é apenas esse. A questão crucial é saber se, havendo conceitos impregnados pelo Direito Civil (...), eles podem ou não ser alterados pelo legislador tributário. Nesse caso, temos dois caminhos: ou a legislação tributária não pode mudar o conceito - é o que se convencionou chamar de 'primado do Direito Civil' - ou o legislador tributário pode alterar o conceito. No primeiro caso, temos a 'tese da rigidez': o legislador tributário não pode alterar o conceito de Direito Privado que se tornou rígido pela sua incorporação ao Direito Tributário. No segundo, temos a 'tese da flexibilidade': o legislador pode alterar o conceito de Direito Privado porque tem liberdade para fazê-lo.
> "Em primeiro lugar, não havendo reserva constitucional, a atuação expressa do legislador implica modificações do conceito de Direito Privado - é o que se chama de 'precedência do legislador tributário'; em segundo lugar, se o legislador tributário silenciar, vale o conceito de Direito Privado - é o chamado 'primado do Direito Privado'."

Note-se, ainda, que o art. 109 do CTN prescreve que "*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários"*. Daí decorre que, se determinado *instituto* do Direito privado compõe algum enunciado prescritivo de matéria tributária, ao menos duas hipóteses seriam possíveis: *(i)* pode o legislador tributário atribuir definição, conteúdo e alcance diversos do que se verifica no Direito privado (*apenas o nome de batismo seria igual nas diferentes searas jurídicas*), ou; (*ii*) caso o legislador tributário silencie quanto à questão, deve o instituto deve ser compreendido conforme o seu perfil no Direito privado.

Conjugando-se os artigos 109 e 110 do CTN, surge a questão: a lei tributária poderia utilizar o termo "*simulação*" para se referir a questão diversa da tutelada pelo Direito Civil, alterando a definição, o conteúdo e o alcance daquele instituto tradicional na seara privada? Em tese, sim, pois a expressão não fora utilizada, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. No entanto, o legislador tributário não alterou o sentido desse instituto, utilizando-o tal qual no Direito privado.

No âmbito privado, o perfil jurídico da *simulação* foi revisto em decorrência da enunciação do novo Código Civil, de 2002. No Código Civil de 1916, a *simulação* correspondia a um *defeito* do negócio jurídico, decorrente de vício na vontade do agente, que poderia agir tanto de forma maliciosa, quando o negócio seria anulável (art. 102), como inocente (art. 103), em que o negócio subsistiria. O novo Código Civil tutela a *simulação* em seu art. 167, da seguinte forma:

> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.
> § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:
> I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

> II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
> III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.
> § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A *simulação* trazida pelo novo Código Civil difere ao menos em dois pontos de sua conformação anterior. O negócio jurídico *simulado* será nulo (e não mais *anulável*), não surtindo efeitos desde a sua realização, bem como não se perpetuará no tempo, conforme o art. 169 do novo Código. Também não há mais menção à possibilidade de *simulação inocente*, pois a *simulação* deixa de se referir a um elemento *subjetivo*, configurando critério *objetivo* de *validade* do próprio negócio.

No caso, então, a *simulação* a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponderia à "*mentira*" quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato *simulado* é um ato *aparente*, que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico.

Na *simulação absoluta*, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Na *simulação relativa*, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado.

Com a *simulação absoluta*, expõe TULIO ROSEMBUJ[17], as partes criariam com a sua declaração uma aparência de negócio que não querem realizar e do qual não esperam nenhum efeito. Seria uma aparência sem qualquer conteúdo verdadeiro e, assim, juridicamente inexistente, como é o caso da fraude contra credores em que se cria um passivo inexistente ou se diminui o ativo, sem que nada realmente tenha sido realizado. Com a *simulação relativa*, as partes criariam a aparência para um negócio jurídico diverso daquele que efetivamente querem. Seria um disfarce, em que apenas aparentemente se realizaria um negócio jurídico, para, na verdade, realizar-se outro negócio.

Como exemplos de simulação, é possível cogitar a venda de bem imóvel por um valor abaixo do realizado, compatível com os limites exigidos pelo legislador para a adoção do lucro presumido ou a utilização de instrumentos antedatados de cessão gratuita do direito de uso de bem imóvel.

Cite-se, ainda, o Recurso Especial n. 243.767-MS, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, para a distinção de *simulação* (absoluta) e *dissimulação* (*relativa*):

> "Duas situações, entretanto, podem verificar-se. Uma, em que a simulação seja absoluta. As partes não pretenderam concluir negócio algum, como no exemplo acima mencionado. Isso reconhecido, não produzirá efeito. Pode, entretanto, ser relativa a simulação. As partes efetivamente desejavam a pratica de determinado contrato, mas esse ficou dissimulado por um outro. Assim, por exemplo, fez-se uma doação, dissimulada em compra e venda. Em tal caso, prevalecerá o negócio real."

No Direito tributário brasileiro, então, a *simulação* se presta à *sonegação,* ou seja, ao *ilícito*. O que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em que as

[17] ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 49.

partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado.

Note-se que, para aferir-se a ocorrência de *simulação,* não é relevante questionar a *existência de razões extratributárias*. Interessa demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foram ocultadas do Fisco as verdadeira configuração dos atos praticados (*dissimulação*) ou, ainda, que nada realmente foi realizado (*simulação absoluta*).

A apurada análise da questão exige que se diferencie a "*simulação dos negócios jurídicos praticados"* da "*simulação da pessoa jurídica".* Nesse primeiro, reconhece-se a personalidade jurídica das pessoas jurídicas envolvidas, mas evidencia-se a *simulação dos negócios jurídicos praticados* por estas.

Embora não descarte *a priori* a possibilidade de *simulação da própria pessoa jurídica*, parece-me tratar-se de hipótese rara. A "pessoa jurídica" é ficção criada pelo Direito para segregar uma personalidade jurídica dotada de direitos, inclusive patrimoniais, e apta a assumir deveres, com autonomia em relação ao seus sócios. A existência da pessoa jurídica, portanto, é questão mais de direito que de fato. Parece mais factível a ocorrência de *simulação de negócios jurídicos*, em que se atribuam a pessoas jurídicas existentes rendimentos que não decorram, verdadeiramente, de suas atividades.

É preciso que a solução deste julgamento se mantenha coerente com esses fundamentos.

No âmbito do Direito privado e, por remissão do legislador complementar, também no Direito tributário, são reais e existentes atos de transmissão que efetivamente façam com que seja alterado o titular de direitos e obrigações de um determinado acervo patrimonial. Ainda que uma reorganização patrimonial possa ser verificada documentalmente, pode ser irrelevante para fins tributários caso tais documentos contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira capaz de qualificar as operações como simuladas.

Operações que apenas *simulam* a segregação de fontes produtoras de rendimentos devem ser transparentes aos olhos da fiscalização tributária: inoponível, a operação dissimulada, por transparente aos olhos do fisco, conduz a que se desvende a operação verdadeira que se procurou ocultar, à qual devem ser aplicadas as consequências tributárias correspondentes à espécie.

O contribuinte que simular a segregação de fontes produtoras de receitas, submetendo indevidamente parte ou todos os seus rendimentos à tributação mais branda aplicável a uma outra pessoa jurídica (decorrente do *lucro presumido*, por exemplo), estará sujeito ao lançamento de ofício da diferença do tributo que seria devido conforme o regime que lhe seria verdadeiramente aplicável (*lucro real*, por exemplo). Caso não seja possível a apuração do *lucro real*, deve ser apurado, nos termos da legislação, o *lucro arbitrado*. Diante de simulação, com o dolo específico da evasão de tributos, deverá, ainda, ser imposta *multa qualificada*.

A aferição da simulação, contudo, parece requerer considerações distintas diante de empresas com rendimentos *ativos* (indústria, por exemplo), daquelas que apresentam apenas rendimentos *passivos* (aplicações financeiras, por exemplo). Enquanto muitas vezes a obtenção dos primeiros (rendimentos ativos) pressupõe estrutura operacional robusta, a

condução das atividades relacionados aos últimos (rendimentos passivos) pode exigir, por natureza, estrutura operacional mínima.

No caso dos autos, as empresas do grupo empresarial desenvolvem atividades geradores de rendimentos primordialmente ativos. Nesse caso, em geral, alguns fatores podem ser considerados *determinantes* para qualificar-se uma reestruturação societária como *simulada*, enquanto outros *relevantes,* por corroborar com o acervo probatório, *mas não necessariamente determinantes*. A *relevância* de cada fator dependerá do particular contexto presente no caso específico, não se descartando a relativização de todos eles em vista de situações concretas.

Em uma relação que não pretende ser exaustiva, é possível identificar alguns desses fatores, com especial enfoque na *estrutura negocial*, na *estrutura contábil e financeira* e, ainda, na *estrutura física e operacional* das empresas segregadas:

A. ESTRUTURA NEGOCIAL

- Assunção de efetiva responsabilidade pela atividade alegadamente desenvolvida. Gastos com folha de pagamento, com a manutenção da estrutura básica ou aquisição de insumos para as atividades específicas de uma das empresas, suportados aleatoriamente por outras empresas do grupo, **na ausência de justificativa plausível**, podem evidenciar, de forma determinante, confusão das unidades segregadas e simulação.
- Assunção, pela pessoa jurídica segregada, dos riscos e das benesses sobre os ativos recebidos como contribuição ao capital social. Na reestruturação societária em análise, pode haver a contribuição de parcela do patrimônio outrora concentrado em uma pessoa jurídica, para a composição do capital social da pessoa jurídica que conduzirá a atividade segregada. Caso se declare ter transferido ativos a essa nova empresa para a integralização de seu capital, é plausível que esta assuma a responsabilidade, o risco e as benesses geradas por tais ativos.
- Coerência negocial. É natural que operações que não apresentem, ao menos de forma aparente, coerência com os padrões normais de gestão, demandem certa atenção. Não se pode, contudo, punir fiscalmente um particular por adotar uma estrutura ineficiente ou com padrões não ortodoxos. Por essa razão, geralmente esse fator apresentar-se como não determinante ou mesmo irrelevante.
- Prática de preços de mercado entre as partes segregadas. A manipulação dos preços praticados entre partes relacionadas pode ser uma evidência contundente quanto ao dolo da evasão de tributos. Além de poder atrair legislação própria para a regência de certos casos, como os de distribuição disfarçada de lucros, esse fator esse elemento também pode ser relevante para a evidenciar a vícios de regregação de atividades societárias. Assim como os demais, contudo, esse elemento pode ser relativizado: da mesma forma que a prática de preços de mercado não é, por si só, fator suficiente para legitimar as operações, a prática de preços menores que o de mercado também não conduz necessariamente a vícios no negócio jurídico.

B. ESTRUTURA FINANCEIRA E CONTÁBIL

- Confusão de titularidade dos recebíveis e dos passivos, capaz de evidenciar ausência de autonomia das partes e a unidade de empresas apenas formalmente segmentadas. A utilização injustificada e indiscriminada de contas bancárias centralizadas e outras sistemáticas de compensação financeira para o recebimento de receitas e o cumprimento de obrigações, mantidas por empresas do grupo empresarial diferentes daquela a que são imputadas para fins tributários, corresponde a uma evidência contundente. Certamente empréstimos entre empresas do mesmo grupo empresarial, respeitados os ditames legais, são lícitos. O que evidencia a simulação da segregação societária é a confusão e o descontrole financeiro entre as unidades supostamente segmentadas da entidade empresarial, que deve manter a assunção dos riscos e as benesses do negócio;
- Informes financeiros devidamente formalizados. A contabilidade é instrumento hábil para descrever as mutações patrimoniais das empresas segregadas. Informes financeiros devidamente formalizados vinculam tanto o fisco como o contribuinte a assumir o ônus de provar que a realidade dos fatos é diversa daquela retratada pela contabilidade. As demonstrações contábeis, portanto, representam valioso instrumento para se aferir a existência de entidades segregadas.

  Há casos em que os vícios presentes na contabilidade tornam os informes financeiros imprestáveis, ou mesmo em que estes não foram escriturados, o que não conduz necessariamente à presunção de fraude. Inexistente esse importante meio probatório, outros meios de prova podem ser utilizados para evidenciar a realidade dos fatos. Certamente haveria ensejo ao arbitramento dos lucros, mas se este deve ser realizado de forma segregada ou aglutinada dependerá de outros fatores presentes no caso.

  Caso a fiscalização demonstre ter a contabilidade sido utilizada para simular uma determinada situação fática, o repertório probatório necessário para tanto possivelmente será suficiente para que a segregação fictamente alegada se torne inoponível.

C. ESTRUTURA FÍSICA E OPERACIONAL.

- Localização contígua das empresas. A adoção de endereços contíguos não conduz à presunção de irregularidades. A depender da dimensão da estrutura física de uma das empresas do grupo empresarial, pode ser plausível que a pessoa jurídica segregada utilize parte desta e, assim, ser justificável a manutenção de endereços contíguos. Outras evidências devem ser verificadas, a fim de que se possa aferir se há confusão entre as empresas.
- Estrutura operacional capaz de suprir toda a demanda da fonte produtora dos rendimentos: A aparente incompatibilidade da estrutura da empresa segregada com as receitas que lhe são atribuídas é um fator relevante e que suscita maiores cuidados. A partir daí, a fiscalização deve aprofundar a análise do caso concreto, de forma a corroborar com mais evidências quanto à validade ou a inoponibilidade da alegada segregação. Contudo, a relevância dessa evidência pode ser relativizada, pois não se pode deixar de cogitar hipóteses em que a segregação de atividades se justifica pela exploração de método

negocial inovador, mais enxuto e eficiente, com a adoção, por exemplo, do modelo da terceirização de etapas produtivas.

- Centralização de atividades administrativas. A centralização de departamentos administrativos, como um mesmo departamento de contas a pagar e a receber para diversas empresas ou um contrato único com empresas de cartão de crédito, pode ser indício de manutenção de uma unidade não segregada. No entanto, a questão demanda a investigação de outros aspectos, pois a existência de estrutura operacional compartilhada entre as empresas do grupo empresarial, com contrato de rateio de despesas (*Cost Sharing*), é sabidamente legítimo no Direito brasileiro.
- Existência de operações realizadas fora do grupo empresarial: A segregação de atividades desenvolvidas *interna corporis* não impede que as empresas segregadas também desenvolvam as suas atividades em benefício de unidades do mesmo grupo empresarial. A obtenção de receitas por operações realizadas com agentes estranhos ao grupo econômico pode, contudo, evidenciar efetiva exploração do mercado pela empresa segregada e, assim, afastar suspeitas de simulação da exploração econômica da atividade empresarial.
- Inexistência dos estabelecimentos declarados ao fisco. Nos ramos que pressupõem a condução de atividades em estabelecimentos físicos, a inexistência de fato dos estabelecimentos declarados formalmente corresponde a evidência contundente de simulação da condução de tais atividades pela empresa em questão.

Os fatores em questão serão mais relevantes quanto mais estreito for o nexo entre o elemento simulado e o fato gerador do tributo que dolosamente se procurou ocultar.

Este Tribunal administrativo mantém longa tradição ao tratar da *segregação operacional e societária de fontes produtoras*, com correta intolerância a reestruturações meramente simuladas, sujeitando-as, inclusive por dever funcional do agente fiscal (ato vinculado e não discricionário), às multas qualificadas.

Um dos mais emblemáticos julgamentos sobre a matéria se deu em 25.02.**1986** (*Caso Grendene*, acórdão n. 103-07260), em que o Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu decisão assim ementada:

> IRPJ – TRANFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realizada, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

Nesse julgamento, não se decidiu que a *segregação operacional e societária de fontes de rendimentos* seria algo intolerável. Pelo contrário, a referida decisão reagiu a operações que apenas simulavam tal segregação, mas que na verdade apenas esconderiam a manutenção da unidade empresarial original. Os silogismos adotados na decisão restaram claros: como as operações praticadas pelo contribuinte foram *simuladas*, então a economia de tributos gerada pela reestruturação societária não deveria ser reconhecida; mas se a segregação fosse verdadeira, então os seus efeitos jurídicos deveriam ser reconhecidos pela administração fiscal e o correspondente planejamento tributário respeitado.

Na mesma linha, no acórdão n. 101-95.208, de 19.10.**2005**, o Primeiro Conselho de Contribuintes, de forma harmônica com o até aqui exposto, compreendeu que as segregações artificiais, com o propósito exclusivo de simular a legitimidade à opção pelo lucro presumido pelas partes, não poderia ser reconhecida para fins tributários. A decisão reconheceu o direito do contribuinte à reorganização societária e operacional de suas atividades e os efeitos tributários daí decorrente, mas se voltou contra a situação concreta, reputada como simulada. A referida decisão administrativa restou assim ementada:

> NULIDADE – INEXISTÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – PRORROGAÇÃO – REGISTRO ELETRÔNICO NA INTERNET – A prorrogação do MPF, à luz do que determina o artigo 13 da Portaria 3007/2001, se dá mediante registro eletrônico, disponível na Internet.
> IRPJ – CSL – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.
> IRPJ – CSL – PIS – COFINS - SALDO CREDOR DE CAIXA – Não se tratando de empréstimos derivados de sócios ou administradores, mas restando os mesmos sem a devida comprovação, a glosa dos encargos deduzidos seria o procedimento correto. Optando a fiscalização por expurgar tais valores da conta caixa, para fins de apuração de saldo credor, deve fazê-lo tanto para os recebimentos quanto para os pagamentos dos empréstimos.
> Recurso voluntário parcialmente provido.

Como regra a ser seguida, então, deve ser desconsiderada a segregação de fontes produtoras de rendimentos que se comprove simulada, respeitando-se, por sua vez, os efeitos tributários de legítimas reestruturações socitárias implementadas pelo particular.

3. Aplicação das normas jurídicas ao caso concreto: inexistência de elementos de prova quanto à simulação de segregação das fontes produtoras de rendimentos.

O acórdão *a quo* assentou questões fáticas que, aliadas às normas jurídicas acima expostas, permitem encontrar uma solução para o presente caso.

3.1. Evidência de vícios na estrutura negocial do contribuinte.

O acórdão recorrido constatou não haver provas nos autos de que restaria desvirtuada a assunção de efetiva responsabilidade pela atividade alegadamente desenvolvida por cada uma das empresas do grupo, *in verbis:*

> "Quanto a haver ou não uma vontade própria de cada empresa, a análise feita pela fiscalização do quadro social da ML do Nordeste, empresa da qual teriam se originado as quatro empresas, em nada respalda a tese do lançamento. De fato, tal análise apenas apontaria os membros da direção da ML como possíveis

> membros da direção das quatro empresas, já que estas são resultantes do desmembramento da ML. Restaria que a fiscalização conseguisse demonstrar que as quatro empresas tinham órgãos de direção compostos por membros da direção da ML e que todas as empresas perseguiam em conjunto um mesmo objetivo social.
> A análise do fiscal do quadro social da MK, ME, e MC (Alpha-Pro), também não traz nenhum esclarecimento. Ela apenas indica os nomes dos sócios formais como potenciais membros da direção da aventada empresa única.
> (...)
> Também a informação da fiscalização de que participaram do quadro social inicial da ML, Mondial e MC (Alpha-Pro) pessoas ligadas A. contadora das quatro empresas, não corrobora a tese base do lançamento, porque isso não refuta o quadro social e a direção das quatro empresas nos períodos autuados, nem indica uma determinada composição societária nas quatro empresas, nem demonstra confusão de objetivos sociais.
> Em resumo, mesmo tomadas em conjunto, estas análises da fiscalização não conseguem de modo algum refutar o quadro social e direção das quatro empresas formalmente registrados. Muito menos conseguem demonstrar a existência de uma mesma direção em todas as quatro empresas atuando para a realização de um objetivo social único."

Ainda com vistas à coerência negocial das estruturas analisadas neste recurso especial, o acórdão recorrido destacou, *in verbis*:

> "Outro ponto levantado pelo Fisco para sustentar suas conclusões é que a MK, ME e a Alpha-Pró têm por principal atividade a fabricação, montagem e comércio de eletrodomésticos e eletrônicos e a Mondial tem por atividade principal o comércio atacadista de eletrodomésticos e eletrônicos, sendo que todas comercializam os produtos e mercadorias sob a marca Mondial. A fiscalização explica que marca é de titularidade de empresas ligadas (Crowland SA e Silman Internacional SA) e que o logo da Mondial aparece no teto dos galpões. Com base nisso, conclui que não existe distinção entre a MK, ME, Alpha-Pró e Mondial, pois tudo é Mondial.
> Por sua vez o contribuinte explica que se trata de um grupo econômico e que cada uma das empresas tinha uma linha de produto e atividade especifica. Explica que: 1) a ME importa alguns tipos de produtos da China, diferentes dos produzidos pelas outras empresas; 2) a MK produz a linha de cozinha e importa alguns produtos afins; 3) a Alpha-Pro produz a linha de ventilação e aquecedores; 4) a Mondial comercializa os produtos das três empresas quando os cliente são de outro estado. Enfatiza que cada empresa possui seu próprio maquinario e moldes, que compram sua própria matéria prima, e que não existe partilhamento na fabricação dos produtos. Insiste que o uso da mesma marca não faz as empresas perderem a personalidade.
> Quanto a estes aspectos, cabem algumas ponderações.
> Inicialmente, vale notar que o uso da mesma marca pelas quatro empresas não permite concluir que elas seriam uma só. As empresas podem vender produtos com uma mesma marca sem perder sua personalidade. Inclusive, a própria fiscalização destaca, que a titularidade da marca é de outras empresas (Crowland SA e Si'man Internacional SA) que não foram afetadas pelo lançamento. Isso fragiliza a tese do lançamento, pois de um lado a própria."

O acórdão recorrido analisou as provas dos autos e concluiu, ainda, pela inexistência de demonstração quanto à prática preços de estranhos ao mercado entre as partes segregadas: "Além disso, não foi comprovada pela fiscalização, que só fez o levantamento para

alguns produtos e em um mês, a alegação de que as três empresas venderam para a Mondial por um preço acima do praticado pela Mondial."

3.2. Evidência de vícios na estrutura financeira e contábil do contribuinte.

O acórdão recorrido também evidenciou inexistir demonstração de confusão de titularidade dos recebíveis e dos passivos, capaz de evidenciar ausência de autonomia das partes e a unidade de empresas apenas formalmente segmentadas, *in verbis*:

> "Além disso, as empresas pagavam aluguel pelo uso do espaço fisico, sendo irrelevante que os galpões fossem de propriedade de uma delas. Quanto à efetividade desses alugueis, a fiscalização teve acesso aos livros que registram esses aluguéis e não fez qualquer exame adicional para verificar se foram ou não pagos. Inclusive, sequer mencionou que as empresas pagavam alugueis pelos galpões que ocupavam.

Portanto, não é possível falar em confusão de espaço fisico e nem em empréstimo gracioso de espaço. Até onde esta demonstrado nos autos, cada empresa ocupava um galpão e arcava com os custos deste imóvel.

> Por oportuno, a alegação da fiscalização de que as empresas rateavam a conta de energia, também é explicada pelo aluguel dos galpões. Ou seja, se as empresas alugavam os galpões da ME, é razoável que a energia fosse rateada entre elas. Além disso, é a própria fiscalização que diz que cada empresa pagava sua despesa, já que a conta era rateada, e não põe em cheque o critério de rateio, obrigando que este seja aceito como correto. Por outro lado, o contribuinte explica que a dona do terreno (ME) é a titular do contrato com a Coelba e que divide as despesas com a MK. Também, informa que a Alpha-Pró tem seu próprio contrato com a Coelba, em relação ao seu galpão alugado.

O acórdão recorrido também evidenciou inexistir demonstração de vícios capazes de macular efetivamente a contabilidade das empresas relacionadas e os informes financeiros elaborados, *in verbis:*

> "O Fisco também diz haver confusão na contabilidade das empresas. Sustenta esta posição dizendo que a contadora é a mesma e que a contabilidade apresenta a mesma estrutura. A fiscalização também diz que intimou o contribuinte a consolidar a contabilidade das quatro empresas e que o contribuinte apresentou tal consolidação, embora apenas fazendo a soma de cada conta. Afirma que este compartilhamento de dados, que seriam sigilosos, mostra a ligação entre as empresas.
> O contribuinte diz que isso não demonstra nenhuma confusão entre as empresa e que é comum um grupo empresarial ter um mesmo escritório de contabilidade e ter contabilidade com estrutura semelhante. Também, transcreve texto de intimação no qual o Fisco exige a apresentação da consolidação das quatro contabilidades sob pena de aplicação de multa e explica que apenas atendeu ao exigido pela fiscalização.
> Ora, salta aos olhos que o fato das empresas terem o mesmo responsável pela contabilidade e mesma estrutura de contas não implica em qualquer confusão. No caso, o que a fiscalização poderia ter pesquisado era se as empresas assumiam cada uma o custo do escritório de contabilidade ou se este era arcado por apenas uma delas ou por um caixa comum. Mas, este trabalho não foi feito. Quanto ao fato das empresas apresentarem a consolidação exigida pelo Fisco, isso também não comprova a existência de uma empresa única, mas sim de um

> grupo com acesso a informações uma das outras, fato admitido pelo contribuinte."

Como se pode constatar, além da inexistência de evidência relevantes quanto à ocultação da verdadeira estrutura negocial do contribuinte, também não há evidência de vícios na sua estrutura financeira e contábil capaz de tornar inoponível ao fiscal a segregação societária e operacional implementada.

3.3. Evidência de vícios na estrutura física e operacional do contribuinte.

As questões quanto à localização geográfica e possíveis confusões estruturais foram verificadas pelo o acórdão *a quo,* que assentou, *in verbis*:

> "O ponto de partida do relatório fiscal é sustentar que as quatro empresa "funcionavam no mesmo endereço". Para manter a acusação, a fiscalização informa a localização inicial da sede de cada empresa e conta que elas se transferiram para Conceição do Jacuipe. Indica o endereço de cada empresa dizendo que: a MK se localizava na Estrada da Volta, 1200, galpão 2; a ME, na Estrada da Volta, 1200; a Alpha, na Try. da Volta, 155, galpão 2; e a Mondial, na Estrada da Volta, 1200, galpão 3B.
> Já o contribuinte explica que as empresas ocupavam galpões vizinhos, construidos em terreno da ME, e que pagavam alugueis pelo uso do espaço. Para comprovar suas alegações, juntou o registro contábil dos alugueis pagos por diversas empresas (MK, MC, Alpha-Pró, M Service, Margel, Global, Mondial, SPD) para a ME (proc. fls. 18893 a 18899). Também, juntou copia dos cartões CNPJ, que mostram os endereços cadastrados (proc. fls. 19010 a 19014).
> Portanto, percebe-se que a fiscalização e o contribuinte concordam em que as empresas estavam localizadas em galpões vizinhos.
> Mas, se as empresas ocupam cada uma um galpão diferente, não é possível dizer que dividem um mesmo espaço físico. Ou seja, mesmo admitindo-se que o endereço do terreno onde estão localizados os galpões pudesse ser um só, cada empresa tem suas instalações em um local (galpão) diferente. Assim, não se pode falar em compartilhamento de espaço fisico."

Também constatou o acórdão *a quo*, *in verbis*:

> "Além disso, o contribuinte informa que a MK e a Alpha-Pró compraram todas as máquinas e moldes da ML. Isso mostra que cada empresa tinha no seu galpão os seus próprios maquindrios e equipamentos, necessários para sua atividade. Assim, não se pode falar em compartilhamento de instalações.
> De outra banda, a fiscalização teve acesso as instalações, livros e documentos. Portanto, é de supor que tenha verificado se as máquinas, moldes e demais ativos haviam sido adquiridos por cada uma das empresas, se estavam registrados na contabilidade, e se estavam instalados no galpão correto. Logo, se a fiscalização nada disse sobre este aspecto tão importante, é necessário admitir como verdadeira a informação do contribuinte de que as instalações de cada empresa era da própria empresa.
> A fiscalização também não efetuou qualquer diligência para demonstrar que as empresas dividiam maquindrio na fabricação de seus produtos. Portanto, também é preciso supor que não existe partilharnento de equipamentos na produção.
> Assim, se os bens são das empresa, se estão instalados nos seus respectivos galpões, e se cada empresa usa suas próprias máquinas, o fato das empresas usarem a mesma marca para comercializar seus produtos apenas indica tratar-se

de um grupo econômico, e não de uma única empresa. De qualquer modo, cabe continuar a análise das demais afirmações do Fisco".

Quanto às questões estruturais pertinentes aos funcionários de cada uma das empresas do grupo, a decisão recorrida também apresentou constatações decisivas, *in verbis:*

"Outro ponto levantado pela fiscalização para sustentar suas conclusões é a divisão de empregados. Para sustentar esta posição a fiscalização diz que analisou a folha de pagamento e concluiu que as empresas dividiam alguns quadros gerenciais, pela construção da hipótese de que alguns cargos seriam necessários nas duas empresas industriais.

Para informar quais gerentes seriam compartilhados, o Fisco apresenta uma tabela. Mas, tal tabela não permite compreender quais gerencias seriam divididas, nem a descrição dos fatos traz qualquer explicação. Além disso, a falta de indicação da localização nos autos dos elementos comprobatórios impede a verificação do afirmado e um maior esforço de compreensão da posição da fiscalização. Portanto, este ponto da acusação fica parcialmente prejudicado.

Também para comprovar esta acusação de compartilhamento de empregados, a fiscalização diz que "as empresas ME, MK, Mondial e Alpha figuram em vários processos trabalhistas como `plfirima réu', ou seja, partes que tinham relação com o fato/empresa reclamada" e que "em um dos processos, há uma sentença declarando a existência do mesmo grupo econômico, e reconhecendo a solidariedade entre as empresas". No entanto, a simples menção a aches trabalhistas, onde as empresas teriam relações com a reclamada, não é suficiente para se concluir que o processo trabalhista indique uma ou várias pessoas que trabalhassem para as quatro empresas. Se acaso algum destes processos tivessem elementos que demonstrassem a utilização do mesmo empregado pelas 4 empresas, a fiscalização deveria ter detalhado tal situação. Do mesmo modo, a existência de sentença reconhecendo o grupo econômico ou a solidariedade entre as empresas não obra em favor da tese da fiscalização. Ao contrário, tal sentença confirma que existe um grupo econômico e não uma empresa.

Por sua vez, o contribuinte afirma que cada empresa tem seus próprios funcionários e junta a folha de pagamento das quatro empresas (proc. fls. 18962 a 19009).

Ora, se a fiscalização examinou as folhas de pagamentos e os locais de trabalho, e se não encontrou empregados de uma empresa trabalhando no espaço fisico de outra, não é razoável afirmar que haveria divisão de empregados. De fato, a fiscalização poderia ter feito diligências nas sedes das empresas e anotado os nomes das pessoa que la se encontravam, para verificar se eram ou não empregadas pela empresa onde estavam atuando.

Mas, tal exame não foi feito e o Fisco pretende dizer que existe divisão de empregados pela construção da hipótese de que alguns cargos seriam necessários nas duas empresas industriais.

Mesmo supondo a hipótese de que alguns cargos seriam necessários nas duas empresas fabris e que as duas empresas compartilhariam gerentes nesses postos (o que não restou provado), seria preciso ponderar a significância desta circunstância com o total da mão de obra empregada em cada empresa. Mas, esta ponderação não foi apresentada pelo Fisco.

Por isso este ponto do relatório não é apto a comprovar a tese da fiscalização.

Ao contrário, a juntada das folhas de pagamento pelo contribuinte e a ausência de exames fundamentais, que poderiam ser feitos pela fiscalização, demonstram não haver divisão ou confusão no uso da mão de obra. Deste modo, cabe

> analisar se as outras acusações da fiscalização têm o condão de comprovar a tese do lançamento".

Diante de todo o exposto, resta evidenciado que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus de provar a simulação, a fraude ou o dolo da evasão de tributos. Considerando o que consta nos autos, a forma de organização societária e negocial das empresas relacionadas nos presentes autos não se desviou da *causa típica* atinente à espécie, à "função prática que caracteriza o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela"[18].

Nesse cenário, compreendo não merecer reparo o acórdão *a quo*, razão pela qual, quanto ao mérito do recurso especial da PFN, voto pelo seu não provimento.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

[18] VANONI, Ezio. Natureza e interpretação das leis tributarias. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro : Ed Financeiras, 1932, p. 128.

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Histórico

A PGFN apresentou recurso especial defendendo a existência de divergência jurisprudencial acerca de duas matérias:

I) erro na identificação dos sujeitos passivos;

II) qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação.

Para comprovar a existência de divergência jurisprudencial a respeito da primeira matéria discutida, a PGFN indicou o Acórdão nº 2401-00.056. Já no que diz respeito à segunda matéria, foram apontados como paradigmas os acórdãos nº 2401-00.056 (novamente) e nº 1102-00.667.

Ao desenvolver a defesa a respeito da existência de dissenso jurisprudencial concernente à segunda matéria, a PGFN confrontou o acórdão recorrido com as decisões paradigma em relação a alguns pontos específicos que foram elencados pela Fiscalização como indicadores da existência de planejamento tributário ilícito. O acórdão recorrido foi comparado com o Acórdão nº 2401-00.056 no que diz respeito à existência de direção comum das empresas de um grupo econômico e à utilização de um mesmo contador por todas elas. Já o Acórdão nº 1102-00.667 foi cotejado com a decisão recorrida tendo como pano de fundo as questões da comunhão de objetos sociais entre as empresas de um grupo e a utilização de um mesmo espaço físico por todas elas.

Finalizada a defesa do atendimento do requisito recursal da existência de divergência jurisprudencial, a PGFN apresentou argumentos de mérito que, no seu entender, deveriam provocar a reforma do acórdão recorrido, no que se refere tanto à declaração de ilegitimidade passiva dos sujeitos apontados quanto à conclusão de que inexistiria planejamento tributário ilícito no caso analisado nos autos.

O recurso especial da PGFN foi submetido à análise de admissibilidade e obteve seguimento total.

A contribuinte foi intimada a respeito da interposição do recurso pela Fazenda Nacional e apresentou contrarrazões tempestivas.

Argumentou a contribuinte:

I) que o recurso não pode ser conhecido no que atine à primeira matéria contestada (erro na identificação dos sujeitos passivos) porque inexistiria similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 2401-00.056.

II) também não pode ser admitido o recurso no que diz respeito à segunda matéria guerreada (qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação), por dois motivos:

a) A pretensão da recorrente é de rediscussão de provas e fatos, o que não se admite em sede de recurso especial;

b) Inexiste similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Além das arguições preliminares de não conhecimento do recurso fazendário, a contribuinte apresentou argumentos pela manutenção da decisão recorrida.

Posteriormente a contribuinte apresentou memoriais em que apresenta novos argumentos em seu pleito da declaração de não conhecimento do recurso especial ou da negativa de seu provimento e manutenção do acórdão recorrido.

Análise

1) Preliminar de não conhecimento da matéria "erro na identificação dos sujeitos passivos" em razão da ausência de similitude fática

O acórdão recorrido não é muito claro a respeito do que considerou como erro na identificação do sujeito passivo:

> "Quanto á identificação do contribuinte, existe um erro evidente, pois não é possível considerar que a aventada sociedade de fato, formada pelas quatro empresas formais, seja identificada com urna destas empresas, a MK. Caberia ao Fisco colocar no pólo passivo a sociedade de fato que lograsse comprovar. Além disso, deveria identificar e apontar cada um dos sócios de fato, que responderiam ilimitadamente nos termos legais.
>
> Também, não é possível apontar como responsável solidário as empresas que o Fisco considera fazer parte de uma única empresa. Se as empresas são partes da sociedade de fato, elas não podem ser responsáveis."

No seu recurso especial, a PGFN faz afirmação que leva ao entendimento de que o Conselheiro Relator do acórdão recorrido quis se referir a uma suposta necessidade de desconsideração das personalidades jurídicas das quatro empresas formalmente constituídas que, segundo a Fiscalização, atuavam como uma só:

> "Segundo argumentação desenvolvida nos fundamentos do acórdão recorrido, o reconhecimento da simulação importaria desconsiderar as personalidades jurídicas das quatro empresas formalmente constituídas, que seriam substituídas pela entidade única identificada (designada como sociedade de fato), em face de quem deveria ser pomovida a autuação.
>
> Nesse linha, conclui que, ao indicar uma das pessoas jurídicas como devedora principal e as demais como responsáveis solidárias a autuação incorreu em vício na sujeição passiva, eivando de nulidade o lançamento."

Pois bem. De qualquer forma, o que se sabe é que a decisão recorrida entendeu como nulos os lançamentos tributários em razão de erro na identificação dos sujeitos passivos. No seu entendimento, não poderiam figurar no polo passivo a MK ELETRODOMÉSTICOS como contribuinte e as empresas ME INDÚSTRIA ELETRÔNICA DO NORDESTE, ALPHA-PRO CUIDADOS PESSOAIS e MONDIAL ELETRODOMÉSTICOS como responsáveis tributárias.

A PGFN trouxe como paradigma atinente a esta matéria apenas um acórdão: nº 2401-00.056. De relevante para a análise aqui realizada, podemos extrair as seguintes passagens daquele julgado:

> "Relatório
>
> (...)
>
> A auditoria fiscal desenvolveu ação fiscal em empresas, cuja composição societária é composta por membros da família Cechinel, conforme se verifica à folha 51. Tais empresas seriam a Confecções Roscel Ltda (administração), Roscel Indústria do Vestuário Ltda (fábrica), Industria e Comércio de Confecções Cechinel (Posto de vendas) e Roscel Administração de Imóveis Ltda (administração de bens próprios).
>
> **A despeito da apresentação formal de sociedades empresárias aparentemente distintas, constatou-se a efetiva existência de uma única empresa**, sujeito passivo do presente lançamento.
>
> Foi verificado que a existência formal da Roscel Indústria do Vestuário Ltda, que na prática representa o setor de industrialização ou fábrica do sujeito passivo, somente se justifica como artifício para a obtenção indevida de tratamento tributário simplificado e favorecido instituído pela lei do SIMPLES.
>
> A Indústria o Comércio de Confecções Cechinel Ltda comercializa os produtos da Roscel. Tal empresa possui parcelamento especial (REFIS).
>
> (...)
>
> A notificada apresentou impugnação (fls. 392/448 -Vol II) onde alega que a presente notificação pautou-se exclusivamente em suposições e levantamentos infundados.
>
> (...)
>
> **Considera que houve erro na identificação do sujeito passivo,** eis que em nenhum momento fica demonstrada a responsabilidade da requerente para com a empresa Roscel Indústria do Vestuário Ltda.
>
> (...)
>
> Voto
>
> (...)
>
> **Observa-se que o recurso apresentado, seja em sede de preliminar quando alega erro na identificação do sujeito passivo** ou ausência de motivação para o lançamento, seja quanto ao mérito, quando aduz que o lançamento tomou por base indícios inverídicos fundados em meras suposições, **tem como cerne o inconformismo da recorrente pela responsabilização da mesma** pelas contribuições patronais incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados

> formalmente vinculados à Roscel Industrial do Vestuário Ltda, optante pelo SIMPLES, os quais a auditoria fiscal entendeu estarem verdadeiramente vinculados à recorrente.
>
> (...)
>
> Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, **a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, aos verdadeiros participantes do negócio pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.**
>
> Não restam dúvidas de que todos os expedientes utilizados tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a *intentio facti* se divorcia da *intentio iuris*, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra." (grifou-se)

Inicialmente, observe-se que a contribuinte que figura no acórdão paradigma apresentou arguição de erro na identificação do sujeito passivo. A alegação foi refutada no voto condutor da decisão, sob o argumento de que ele representava mero inconformismo da contribuinte com a responsabilização que lhe foi atribuída.

Apesar de não haver no acórdão paradigma discussão explícita acerca da questão da correta sujeição passiva a ser apontada em casos de planejamento tributário em que várias empresas formalmente distintas agem coordenadamente como se fossem uma só, com a exclusiva finalidade de redução artificial da carga tributária, é seguro afirmar que aquela decisão entendeu como perfeito o apontamento de uma das empresas integrantes do grupo econômico como contribuinte dos tributos lançados por meio do auto de infração.

No entendimento do acórdão recorrido, nenhuma das empresas integrantes do grupo econômico poderia constar no polo passivo, mas apenas os sócios de fato, cuja identificação caberia à Fiscalização. Assim, constata-se que efetivamente existe divergência de entendimentos entre os dois acórdãos contrapostos, em relação à matéria "erro na identificação dos sujeitos passivos".

Dos trechos transcritos do Acórdão nº 2401-00.056, é de fácil verificação a existência de similitude fática entre os julgados, no que interessa à divergência suscitada. Em ambos os casos, tratou-se de um conjunto de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, formalmente independentes, que atuavam de forma coordenada como se fossem uma só pessoa jurídica, com o intuito de reduzir a carga tributária suportada pela universalidade do grupo.

O planejamento tributário apontado pela Fiscalização, em ambos os processos, dizia respeito a uma artificial segregação de atividades que normalmente são realizadas pela mesma empresa, de forma a possibilitar que algumas destas empresas pudessem gozar de regimes tributários mais favorecidos. Assim, buscava-se, também de forma artificial, a concentração das despesas do grupo naquelas empresas tributadas pelo lucro real e das receitas em outras, optantes por regimes tributários mais insensíveis ao acréscimo dos rendimentos (SIMPLES, no acórdão paradigma; regime de lucro presumido, no caso do acórdão recorrido).

Assim, considero existente a similitude fática entre os acórdãos cotejados e configurada a divergência jurisprudencial a respeito da correta indicação do sujeito passivo em casos de grupos econômicos que têm suas atividades submetidas a tributação como se fossem uma só empresa, diante da constatação, pela Fiscalização, de planejamento tributário ilícito.

Deve ser, portanto, rejeitada a arguição preliminar da recorrida de não conhecimento do recurso especial no que atine à matéria "erro na identificação dos sujeitos passivos".

2) Preliminar de não conhecimento da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação" em razão da pretensão de reexame fático

Em contrarrazões e memoriais, a contribuinte alega que a PGFN, ao propor a discussão a respeito da qualificação jurídica dos fatos relatados nos autos, estaria, na realidade, pretendendo a reapreciação dos fatos, o que é vedado em sede de julgamento de recurso especial. Os fatos a serem apreciados não seriam, ao contrário do que argumenta a recorrente, incontroversos. Assim, tratar-se-ia efetivamente de reexame dos fatos e valoração das provas.

Considero improcedentes tais alegações.

Em grande parte dos casos julgados pela CSRF, é impossível, na prática, desviar totalmente o olhar do conjunto probatório reunido nos autos e restringir a discussão à pura abstração jurídica. A não ser em discussões já consagradas, como por exemplo aquela que diz respeito ao cabimento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, as deliberações empreendidas pela Câmara quase sempre resvalam na verificação do conjunto probatório coligido no processo, sem que isso possa ser considerado um "reexame" de fatos ou provas.

Tal fato é particularmente verdadeiro quando se trata de julgamentos acerca de planejamentos tributários, que normalmente envolvem mais de uma empresa, várias etapas, múltiplos atos societários e diversos efeitos tributários. A completa avaliação destes cenários, ainda que em julgamento pela instância especial do contencioso administrativo, não pode dispensar totalmente a verificação, ainda que superficial, dos fatos e provas retratados no processo. A correta aplicação do direito ao caso sob discussão demanda necessariamente que se entenda como os fatos se desenrolaram no mundo real, o que só pode ser alcançado por meio do olhar lançado sobre os fatos e provas.

E a aplicação do direito é justamente o que se espera de uma instância recursal. Em que pese tratar de recursos judiciais, é justamente esta a inteligência do art. 1.034 do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015):

> Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, aplicando o direito.
>
> Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado.

Assim, a aplicação do direito ao caso concreto não pode e não deve ignorar todo o contexto fático e acervo probatório que foi construído na devida fase processual.

Julgo ser exatamente este o caso da presente lide. Da análise do processo, não vislumbro discussão relevante acerca de provas produzidas ou de fatos relatados. Assim, tem-se um conjunto probatório estabelecido e passível de valorização jurídica. A Fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância consideraram que tal conjunto probatório era suficiente para se concluir pela invalidade tributária dos atos negociais praticados, propondo a desconsideração de seus efeitos fiscais. A Turma a quo, a partir da análise do mesmo conjunto probatório, construiu entendimento diverso, no sentido que não existiriam indícios relevantes de vícios que pudessem mitigar a regularidade formal dos atos negociais, permanecendo inalterados os efeitos tributários pretendidos pela contribuinte e pelas demais empresas pertencentes ao seu grupo econômico.

Diante disso, verifico que o recurso especial sob análise, caso conhecido, não tem a pretensão de revolver e rediscutir a coleção de provas reunidas, mas simplesmente de debater a melhor valoração jurídica a ser dada a um conjunto de atos negociais que já são, na presente fase processual, incontroversos. A parte que permanece controvertida, na minha opinião, já se localiza no campo da diversidade de qualificações jurídicas que diferentes mentes podem dar aos mesmos fatos.

Com base nestes argumentos, entendo que deve ser rejeitada a preliminar da contribuinte recorrida de não conhecimento do recurso especial em relação à matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", por alegada pretensão de reexame de provas.

3) Preliminar de não conhecimento da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação" em razão da ausência de similitude fática

A contribuinte recorrida refuta a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os dois paradigmas (nº 2401-00.056 e nº 1102-00.667), no que diz respeito à qualificação jurídica dada aos fatos relacionados nos autos, sob o argumento de que inexistiria similitude fática entre os julgados.

Em seu intuito, a contribuinte questiona argumentos específicos trazidos pela PGFN em seu recurso especial, apontando aspectos que impediriam o adequado cotejo entre as decisões no que diz respeito a estes pontos.

Assim, defende que, apesar de o acórdão recorrido e o paradigma nº 2401-00.056 tratarem de empresas submetidas a direção comum e que utilizam os serviços do mesmo contador, a comparação pretendida pela recorrente é impossível diante da consideração da distinção de outras características dos casos concretos, tais como a identidade de objetos sociais, a confusão de recursos humanos e financeiros, presença de gestor "oculto" e o vínculo empregatício do contador.

Já o confronto entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667, sugerido pela recorrente em relação à comunhão de objetos sociais e à identidade/proximidade do espaço físico, tampouco seria possível se levar-se em conta a existência de diferenças

fáticas relevantes relativas à redação dos contratos sociais, à confusão de recursos e despesas e ao correto rateio de custos e despesas compartilhados.

Dessa forma, defende a contribuinte que nenhum dos dois paradigmas elencados pela recorrente se prestaria à tarefa de comprovar a ocorrência de divergência jurisprudencial frente ao acórdão recorrido.

Entendo que, quando a autuação fiscal é fundamentada em planejamento tributário considerado pela Fiscalização como ilícito ou abusivo, sua análise deve ser feita sempre sobre o conjunto de suas características, evitando-se o cotejo entre recortes que podem ser retirados de seu real contexto.

Assim, creio que a comparação entre os arcabouços fáticos da decisão recorrida e dos acórdãos paradigmas deve ser feita tendo-se em perspectiva a totalidade de suas características. Esta é a única forma de se verificar se os casos concretos analisados são similares o suficiente para que as distintas conclusões jurídicas dali derivadas possam ser consideradas como verdadeiras divergências jurisprudenciais.

Isso posto, examinem-se os trechos retirados do Acórdão nº 2401-00.056 que discorrem sobre as características do planejamento tributário constatado pela Fiscalização:

> "Relatório
>
> (...)
>
> A auditoria fiscal desenvolveu ação fiscal em empresas, cuja composição societária é composta por membros da família Cechinel, conforme se verifica à folha 51. Tais empresas seriam a Confecções Roscel Ltda (administração), Roscel Indústria do Vestuário Ltda (fábrica), Industria e Comércio de Confecções Cechinel (Posto de vendas) e Roscel Administração de Imóveis Ltda (administração de bens próprios).
>
> A despeito da apresentação formal de sociedades empresárias aparentemente distintas, constatou-se a efetiva existência de uma única empresa, sujeito passivo do presente lançamento.
>
> Foi verificado que a existência formal da Roscel Indústria do Vestuário Ltda, que na prática representa o setor de industrialização ou fábrica do sujeito passivo, somente se justifica como artifício para a obtenção indevida de tratamento tributário simplificado e favorecido instituído pela lei do SIMPLES.
>
> A Indústria o Comércio de Confecções Cechinel Ltda comercializa os produtos da Roscel. Tal empresa possui parcelamento especial (REFIS).
>
> O que levou a auditoria fiscal à conclusão de que o conjunto das empresas formalizadas na verdade representa uma simulação com o objetivo de elidir a contribuição previdenciária patronal são as seguintes constatações.
>
> > • Com exceção da administradora dos bens próprios, as demais empresas dedicam-se à exploração de uma só atividade econômica, qual seja, a confecção e comércio de peças de vestuário
> >
> > (...)
> >
> > • Não se trata de empresas distintas funcionando de "per si", mas de um empreendimento econômico desenvolvendo a mesma atividade e sob a mesma

administração de fato, bem como funcionando no mesmo local (uma com endereço na frente do imóvel, acesso pela Rodovia Luiz Rosso, e outra nos fundos, acesso pela rua Raimundo Pucker).

(...)

• Há trabalhadores formalmente registrados e pessoa jurídica diversa daquela em que efetivamente prestam serviços.

• A Confecções Roscel Ltda figurou como reclamada em ação trabalhista juntamente com a indústria e Comércio de Confecções Cechinel Ltda.

(...)

• O expediente adotado pela empresa resulta na situação em que o faturamento e o patrimônio ficam reservados para a verdadeira empresa e o quadro funcional com os respectivos encargos de folha para a empresa optante pelo SIMPLES.

• Embora a contabilidade apresentada pelas empresas contivesse várias irregularidades, verificou-se a inexistência de contabilização de despesas necessárias á manutenção da atividade da Roscel Indústria do Vestuário Lula, como assistência técnica de máquinas e equipamentos, fornecimento de água e esgoto, bem como de patrimônio.

(...)

Voto

(...)

As empresas envolvidas pertencem a membros da família Cechinel. O arranjo realizado pelas empresas consiste em manter três empresas separadas. A notificada Confecções Roscel Ltda concentra a administração das empresas e o faturamento, além de possuir pequeno número de empregados.

A empresa Roscel Indústria do Vestuário Ltda responde pela fabricação das confecções, concentra grande número de empregados, é optante pelo sistema diferenciado de tributação SIMPLES, não possui patrimônio, faturamento inexpressivo e, em alguns períodos, ausente.

As operações de venda são realizadas por uma terceira empresa, a Industria e Comércio de Confecções Cechinel Ltda.

Embora a recorrente tente fazer transparecer que se trata de empresas independentes entre si, não é o que se verifica.

As empresas Confecções Roscel Ltda e Roscel Indústria do Vestiário Ltda funcionam no mesmo local e possuem empregados registrados em uma empresa prestando serviços em outra.

Segundo a auditoria fiscal, as empresas têm como administrador, embora não conste atualmente do quadro societário, o fundador do grupo, Sr. Celso Cechinel. Ao contrário do que alega a recorrente não é absolutamente natural que uma pessoa que não participe mais formalmente da gestão de uma empresa possa falar em nome da mesma ou substituir os responsáveis formais, ainda que sejam seus filhos.

> No que concerne ao fato dos contadores de uma empresa aparecerem assinando documentos contábeis das duas empresas, a recorrente alega que nada impede que seus contadores pudessem prestar serviços a outras empresas. Trata-se de mais uma alegação desprovida de comprovação.
>
> Da análise dos fatos apresentados, é possível concluir que a conduta descrita se revela verdadeira simulação.
>
> O Código Civil Brasileiro instituído pela Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 regula a questão da simulação no Capítulo que trata da Invalidade do Negócio Jurídico e no inciso I do § ra do artigo 167 temos o exato enquadramento da situação verificada pela auditoria fiscal, in verbis:
>
> (...)
>
> Escudada no Princípio da Verdade Material e pelo poder-dever de buscar o ato efetivamente praticado pelas partes, a Administração, ao verificar a ocorrência de simulação, pode superar o negócio jurídico simulado para aplicar a lei tributária, aos verdadeiros participantes do negócio pois, de acordo com o art. 118, inciso I do CTN, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.
>
> Não restam dúvidas de que todos os expedientes utilizados tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a *intentio facti* se divorcia da *intentio iuris*, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.
>
> (...)
>
> Nesse diapasão, pode-se citar o entendimento de Heleno Urres em sua obra Direito Tributário e Direito Privado — Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária — Ed. Revista dos Tribunais —2003 — pág. 371:
>
> > "Como é sabido, a Administração Tributária não tem nenhum interesse direto na desconstituição dos atos simulados, salvo para superar-lhes a forma, visando a alcançar a substância negociai, nas hipóteses de simulação absoluta. Para a Administração Tributária, como bem recorda Alberto Xavier, é despiciendo que tais atos sejam considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes. Eles são simplesmente inoponíveis à Administração, cabendo a esta o direito de superação. pelo regime de desconsideração do ato negociai, da personalidade jurídica ou da forma apresentada, quando em presença do respectivo "motivo" para o ato administrativo: o ato simulado""

É de fácil constatação a existência de várias coincidências entre os indícios apontados pela Fiscalização nos autos em que foram proferidos o acórdão recorrido e o paradigma nº 2401-00.056.

Em cada um dos dois casos, a Fiscalização considerou que empresas integrantes de um grupo econômico, submetidas à gestão das mesmas pessoas, atuavam de forma coordenada como se fossem uma só pessoa jurídica.

As empresas compartilhavam a mesma localização física (espaços contíguos, com comunicação direta). As suas contabilidades estavam entregues ao mesmo contador ou

escritório de contabilidade. Elas figuravam juntas como reclamadas em diversas ações trabalhistas. Havia empregados que, embora formalmente ligados a apenas uma das empresas, prestavam serviços às demais.

Nos dois casos concretos, a Fiscalização entendeu que o arranjo orquestrado entre as empresas tinha o único propósito de reduzir, de forma artificial, a carga tributária total devida pelas empresas integrantes dos grupos econômicos. Com este intuito, as empresas simulavam uma segregação das atividades componentes de seu processo produtivo, deslocando despesas e receitas para as empresas que teriam sua tributação mais favoravelmente impactada por estes valores.

Obviamente existem diferenças fáticas entre os dois casos concretos (como seria esperado, diante da improbabilidade de se encontrar configurações fáticas exatamente iguais). Todavia, diante da contemplação da plenitude dos quadros comparados, as semelhanças, para os fins aqui propostos, se mostram significativamente mais relevantes do que os aspectos distintos.

Assim, diante da existência de similitude fática entre os acórdãos recorridos e paradigma (nº 2401-00.056) e do fato de as interpretações jurídicas adotadas por eles, diante de quadro similar, serem diversas (o acórdão paradigma entendeu configurada simulação e manteve a tributação lançada sobre uma das empresas participantes do grupo, enquanto a decisão recorrida considerou não configurado planejamento tributário e determinou o cancelamento da autuação lavrada contra uma das empresas integrantes do grupo), considero que foi suficientemente demonstrada a existência de divergência jurisprudencial entre as decisões cotejadas.

A recorrente indicou ainda, quando defendeu a existência de dissídio jurisprudencial acerca da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", um segundo acórdão paradigma, de nº 1102-00.667. Desta segunda decisão, podemos extrair as seguintes passagens de interesse para a análise ora realizada:

> "Inicialmente, registre-se que não há dúvidas de que as empresas SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS partilham de uma única área geográfica. Comprovam este fato as fotos anexas aos autos, e os relatos feitos de que o acesso a ambas as empresas, em que pese uma conste nos cadastros da RFB como sediada no nº 18.500, e a outra no nº 18.550, se dá pela mesma portaria, que há uma única recepção, que as instalações de direção e administração são comuns, que os funcionários da contabilidade são os mesmos, e que a máquina que emite as notas fiscais é a mesma. Estas são constatações feitas *in loco* pela fiscalização, e que em nenhum momento foram contraditadas pela recorrente. Por outro lado, até este ponto pode-se considerar tais providências como simples racionalização de operações com vistas a uma redução dos seus custos administrativos.
>
> (...)
>
> Segundo a recorrente, as empresas não dividiriam instalações e equipamentos. Cada uma delas possui fornecedores, funcionários, equipamentos e instalações próprias, e desenvolve as suas atividades de forma independente uma da outra, conquanto complementares.
>
> Conforme já relatado, afirma a recorrente que a KIWI BOATS fabrica somente os cascos de fibra de vidro de acordo com a encomenda de clientes, e a SCHAEFER

YACHTS apenas promove a instalação, nesses cascos, dos equipamentos que são adquiridos no mercado pelos seus clientes.

(...)

Tampouco a alegação da recorrente de que cada empresa teria seus próprios fornecedores se confirma.

(...)

Assim, o que as notas fiscais emitidas pelas empresas em questão demonstram é tão somente uma "repartição" do faturamento pela venda do produto final, em que a KIWI BOATS emite diretamente em nome do adquirente da embarcação uma nota fiscal de venda do casco nu, e a SCHAEFER YACHTS emite outra nota fiscal para o mesmo adquirente, contendo a seguinte segregação: materiais montados no casco, e prestação de serviços.

Diante de tais constatações, perfeitamente correto o procedimento fiscal de tributá-las como uma única entidade, consolidando as suas escritas fiscais e contábeis, e aproveitando os recolhimentos, eventualmente por elas feitos, na apuração dos tributos lançados.

Além das empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS, há que se falar, no ano de 2005, na participação de uma terceira empresa envolvida no negócio. Trata-se da empresa SPA Comércio de Embarcações e Equipamentos Náuticos Ltda (SPA), constituída em agosto de 2004, pelos Srs. Márcio Luz Schaefer e Pedro Odílio Phelippe, que também são os mesmos sócios da empresa SCHAEFER YACHTS, sendo que o Sr. Márcio Luz Schaefer também é o sócio majoritário da KIWI BOATS, com 95% de participação.

Esta empresa, conforme as alegações da recorrente, tem por finalidade a prestação de serviços de assessoria e administração na compra de embarcações, administrando todas as fases envolvidas na aquisição de uma embarcação, verificando o material empregado e os acessórios que compõe a embarcação encomendada.

(...)

Assim, além de ocuparem as empresas o mesmo espaço geográfico, e de todas as demais evidências já relatadas, também compartilham o mesmo objeto social, e tem na sua composição societária sempre a participação do mesmo sócio majoritário, com 95% da KIWI BOATS e da SCHAEFER YACHTS, e com 90% da SPA, tudo a demonstrar tratar-se de uma única entidade.

(...)

Por fim, considere-se ainda os seguintes indícios complementares de inexistência da alegada segregação de fato das operações entre as três empresas fiscalizadas.

Em primeiro lugar, destaque-se que os contratos sociais das empresas SCHAEFER YACHTS e a KIWI BOATS não evidenciam a alegada segregação de atividades entre elas, senão antes uma quase total identidade destas. Vejamos quais eram os seus objetivos sociais à época dos fatos (2005):

(...)

Assim, além de ocuparem as empresas o mesmo espaço geográfico, e de todas as demais evidências já relatadas, também compartilham o mesmo objeto social, e tem

> na sua composição societária sempre a participação do mesmo sócio majoritário, com 95% da KIWI BOATS e da SCHAEFER YACHTS, e com 90% da SPA, tudo a demonstrar tratar-se de uma única entidade.
>
> (...)
>
> Quanto à aplicação da multa qualificada (150%), por todo o exposto, creio estar suficientemente demonstrado a presença de simulação nos atos praticados pelas empresas formalmente constituídas, ao tentar dar a aparência de que uma única atividade na verdade segregar-se-ia em três distintas empresas, localizadas todas de fato no mesmo espaço geográfico (embora uma delas declarasse ter sua sede em outro local, também naquele espaço comum desenvolveria suas atividades)."

A exemplo do que ocorreu no exame da primeira decisão paradigma indicada pela PGFN a respeito da matéria "qualificação jurídica de fatos indiciários da ocorrência de simulação", verifico que também o conteúdo do Acórdão nº 1102-00.667 configura dissídio jurisprudencial frente ao acórdão recorrido.

A decisão também estuda planejamento tributário operacionalizado por um grupo de empresas submetidas a gerência comum. Naqueles autos, a exemplo do contatado no processo em que foi exarado o acórdão recorrido, a Fiscalização elencou nos autos de infração os seguintes indícios de que as empresas atuavam como se fossem uma só entidade: i) mesmo endereço (espaços contíguos, com comunicação interna direta); ii) exercício das mesmas atividades; iii) artificial segregação de atividades; iv) deslocamento de receitas de uma empresa para outra, submetida a regime de tributação mais favorável.

Assim, como ocorreu no caso discutido no acórdão recorrido, também no acórdão paradigma tratou-se de lançamento realizado pela Fiscalização contra uma das empresas integrantes do grupo econômico, de forma centralizada.

Diante de conjuntos fáticos semelhantes, o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1102-00.667 efetivamente concluíram de forma divergente. Enquanto a decisão paradigma considerou inoponíveis ao Fisco os efeitos do planejamento tributário levado a efeito e configurada a simulação (lá houve, inclusive a aplicação de multa de ofício qualificada), o acórdão recorrido considerou lícita a atuação do grupo econômico da contribuinte).

Portanto, também frente ao segundo paradigma trazido pela PGFN, Acórdão nº 1102-00.667, restou comprovada a existência de divergência jurisprudencial apta a provocar o conhecimento do recurso especial, nos termos do art. 67, do Anexo II do RICARF/2015.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Antes de trazer as razões que me levaram a divergir do I. Relator acerca da matéria em exame, registro meu respeito pelos fundamentos declinados, inclusive pela aprofundada técnica com que conduziu seu voto.

Trata-se de processo administrativo, para exigência de IRPJ e de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2007, 2008 e 2009, alem de multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

De acordo com a fiscalização, o contribuinte apurou incorretamente IRPJ e CSLL, em face da adoção de base de cálculo menor que a apurada na sua escrituração fiscal, com enquadramento legal nos artigos 247, 249 e 250, do RIR/99. Em síntese, o Termo de Verificação Fiscal esclarece o seguinte: "*Durante o trabalho fiscal, foi constatado que, no período sob fiscalização, existiam 04 empresas que, na prática, funcionavam como uma só"*.

Nesse passo, a fiscalização indica a MK como contribuinte e, nos termos do art. 124 do CTN, elege como responsáveis solidários as seguintes empresas: **i)** Mondial Eletrodomésticos Ltda, CNPJ 08.002.985/0001-04; **ii)** ME Indústria Eletrônica do Nordeste Ltda, CNPJ 06.272.816/0001-50; e, **iii)** Alpha-Pro Cuidados Pessoais, CNPJ 08.387.026/0001-46.

A discussão gira em torno da desqualificação por parte da fiscalização das operações tributáveis das quatro empresas, consolidando-as, e apurando os tributos federais incidentes como empresa única, sob a premissa de que estas empresas teriam sido constituídas de forma **simulada**, para o usufruto do benefício fiscal propiciado pelo regime do lucro presumido.

O contribuinte, por sua vez, sustenta a inexistência de simulação, enfatizando ser falsa a afirmação de que estas empresas inexistem, lembra que o que é vedado pelo ordenamento jurídico é a utilização do formal pelo formal, cita doutrina autorizada em apoio a sua afirmação, e enfatiza que as empresas em questão possuem sedes próprias, funcionários próprios, contabilidades próprias e finalidades específicas, e por isso, não há que se falar em "ausência de exercício de atividade empresarial autônoma" ou "falta de propósito negocial".

Além disso, enfatiza que todas as empresas funcionam em endereços diversos, pois apesar de estarem localizadas lado a lado, formando um parque industrial, cada empresa tem o seu galpão; que não exercem a mesma atividade, pois cada empresa é responsável, isoladamente, pela fabricação/importação de produtos específicos e acabados, ou seja, enquanto uma empresa fabrica ventiladores, outra fabrica liquidificadores e espremedores de fruta, por exemplo; não há, portanto, qualquer partilhamento na fabricação dos produtos para montagem posterior. Para comprovar suas alegações, trouxe documentos.

Enfim, alega que todos os atos e decisões administrativas adotadas pelo grupo tinham uma motivação negocial, e que não se deveria confundir, como o fez a fiscalização, o instituto da evasão fiscal (conduta ilícita, que visa ao não pagamento de tributo)

com o da elisão fiscal (conduta lícita, que visa promover uma economia tributária por meio de planejamento fiscal da empresa).

Sob o ponto, em sede de Recurso Especial, sustenta a Fazenda Nacional que a fiscalização teria comprovado que as quatro empresas são dirigidas pelas mesmas pessoas, e que os 2 principais dirigentes são os antigos proprietários da empresa ML do Nordeste, percussora da marca "Mondial" na Bahia, conluindo haver a mesma direção.

Afirma que, apesar da aparente diferença nos endereços, o documento de folha 910 mostra que a empresa está instalada no mesmo terreno, funcionando em uma única estrutura (galpão), com portaria e recepção únicas, e que o galpão da empresa tem o logo "mondial" pintado no teto, além do que não haver internamente divisão entre as empresas, mas, tão somente, setores de produção (parque de injetores, engenharia, fabricação de moldes, tampografia, etc.).

Enfatiza que as empresas MK eletrodomésticos, ME Industria Eletrônica e Alpha Pro Cuidados Pessoais, em seus contratos sociais, têm como principal atividade a fabricação, importação, montagem e comércio de eletrodomésticos, e aponta documentos nos autos (fls 770 a 812 e 909 a 914), que comprovam que um mesmo tipo de produto é faricado pela MK e ME (liquidificador), e também produtos da mesma linha são fabricados por empresas diferentes (fls. 8 e 9 do Termo de Verificação Fiscal).

Ressalta ainda restar demonstrado que a divisão de empregados entre as quatro empresas era apenas aparente, pois os funcionários trabalhavam no mesmo espaço físico, desempenhando funções idênticas, ressaltando que os cargos mais relevantes foram divididos entre as empresas, pois existia apenas um gerente de engenharia, um gerente de suprimento, um coordenador de recurso humanos, etc. Pontua ainda que os documentos colacionados aos autos evidenciam compartilhamento de conta de consumo e que as empresas possuem a mesma contadora. Conclui que a partir dos fatos examinados, juntamente com as provas colacionadas, não haver autonomia da vontades, pois as empresas reunidas formam um ente de natureza econômica, submetido à direção comum e destinado a um único objeto social: a importação, industrialização e comercialização de produtos da marca MONDIAL, e por isso, a autonomia das personalidades jurídicas deve ser considerada simulada.

Colocada a questão, passo a examinar as alegações da recorrente, no que concerne à acusação de que as quatro empresas teriam sido constituídas de forma **simulada**, vício esse que macularia, por conseqüência, os negócios jurídicos realizados pelo contribuinte.

Para tanto, é necessário examinar se cada uma das empresas perseguia seus objetivos sociais com recursos físicos e humanos próprios. Ou seja, cabe examinar se as empresas: tinham vontade própria; tinham um espaço físico especifico, mantido as suas custas; possuíam maquinários próprios ou alugados; adquiriam seus próprios insumos ou mercadorias; eram as contratantes de seus empregados; efetuavam suas vendas; respondiam por seus contratos, produtos, empréstimos e atos; etc.

Quanto a haver ou não uma vontade própria de cada empresa, não encontro nos autos provas para chegar a mesma conclusão a que chegou a fiscalização. Isso porque é verdade que elas (as provas) demonstram haver um grupo econômico, e a existência de uma única gestão, isso não quer significar que as quatro empresas formam uma única empresa.

O fato das empresas em questão fazer parte de um mesmo grupo econômico e que são administrados pela mesma pessoa, não implica haver identidade ou confusão de objetivos sociais das empresas e confusão de recursos com os quais estes objetivos são perseguidos. Além do que o uso da mesma marca pelas quatro empresas também não permite concluir que elas seriam uma só. Obviamente, as empresas podem vender produtos com uma mesma marca sem perder sua personalidade.

Com referência ao espaço físico específico, a fiscalização sustenta que as quatro empresas funcionavam no mesmo endereço, ao passo que o contribuinte explica que as empresas ocupavam galpões vizinhos, construídos em terreno da ME, e que pagavam alugueis pelo uso do espaço, em conformidade com as provas trazidas para sustentar suas alegações.

Ora, não há como prevalecer a acusação de que as empresas funcionavam em um mesmo endereço se está demonstrado nos autos que as empresas ocupavam cada um dos galpões, ainda que estes galpões sejam vizinhos. A meu ver, o fato das empresas pagarem alugueis pelo uso do espaço físico reforça a tese de que elas não se encontravam localizadas em um mesmo espaço físico. Para descaracterizar os alugueis, deveria a fiscalização verificar se eles foram ou não pagos, o que não foi feito.

É de se ver ainda que o contribuinte comprova que cada empresa tem seus próprios funcionários, encontrando-se, assim, sujeita ao recolhimento de encargos trabalhistas e contribuições previdenciárias.

Ora, se a fiscalização teve acesso a documentação fiscal e contábil do contribuinte e não fez alguma ponderação sobre as folhas de pagamentos, e ainda, tendo acesso às dependências físicas das empresas, não fez qualquer comentário sobre eventuais empregados de uma empresa trabalhando no espaço físico de outra, entre outros fatos que poderiam embasar sua acusação, não há como prevalecer sua tese.

De fato, a fiscalização poderia ter feito algum exame adicional sobre estes documentos e fatos, mas não fez, inclusive apontando eventualmente o uso dos mesmos maquinários por cada empresa em questão.

Por fim, com referência à economia tributária gerada com a criação de tais empresas, não vejo que tal fato possa concorrer para a simulação apontada. Neste aspecto, transcrevo **doutrina** a seguir:

> *"ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, desde que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho", sob pena de se ter de admitir "o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal" (Luciano Amaro).*
>
> *Da Constituição Federal advém o direito "à utilização de estruturas jurídicas válidas, sem violação da lei, que sejam capazes de evitar incidências tributárias, ou de minorar os seus ônus" (Ricardo Mariz de Oliveira).*
>
> *Todos os meios e formas licitas de que se vale o contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever ou da obrigação tributária são designados pelo nome de elisão fiscal, cuja distinção básica*

> *da evasão ilícita reside nos meios empregados, como ensina SAMPAIO DÓRIA:*
>
> *"O primeiro aspecto substancial que as extrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição sine qua non de sua realização efetiva".*
>
> *(Elisão e Evasão Fiscal, São Paulo, José Bushataky, Editor, p. 58).*

Por tais razões, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão recorrida em todos os seus fundamentos.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa.

Não tendo sido apresentada no prazo regimental[19], considera-se não formulada a declaração de voto.

[19] RICARF, Anexo II:
Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.
(...)
§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.
§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.