



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10865.720538/2015-11  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 1301-002.921 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de abril de 2018  
**Matéria** SIMULAÇÃO.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CONSTRUTORA SIMOSO LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2012

**IRPJ/CSLL - SIMULAÇÃO - INEXISTÊNCIA**

O direito de se auto-organizar autoriza a constituição de sociedades pelos mesmos sócios, que tenham por escopo atividades similares, complementares ou mesmo distintas. Se corretamente constituídas e operadas, afasta-se o entendimento de que se trata de mera simulação. Para que determinada operação seja considerada simulada, devem ser consideradas as características do caso concreto, demonstradas através de provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Nelso Kichel que votou por lhe dar provimento.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Ângelo Antunes Nunes (suplente convocado para manter paridade do colegiado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à Conselheira Bianca Felícia Rothschild) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira e Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício contra o acórdão nº 02-72.295, proferido pela 10ª Turma da DRJ/BHE, na sessão de 20 de março de 2017, que, por voto de qualidade, entendeu julgar procedente a impugnação do sujeito passivo para exonerar o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me **parcialmente** do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

### *I – DO LANÇAMENTO.*

*Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração e respectivos Anexos de fls. 1116/1168, a saber:*

*Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$21.594.046,82, cumulado com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 03.2015.*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$6.569.471,60, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 03.2015.*

### **Lançamento do IRPJ e CSLL. Descrição dos Fatos.**

*Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:*

“Responsabilidade solidária:

(...)

A Scala além de compartilhar estrutura operacional, possuir os mesmos sócios e realizar o mesmo negócio (objeto social) da Simoso, beneficiou-se juntamente com a primeira do planejamento tributário de ambas em utilizarem indevidamente a tributação com base no lucro presumido, mediante diluição da receita nas duas empresas, e assim recolherem menos IRPJ e CSLL que o devido, conforme constatação da fiscalização, detalhadamente informada no Relatório Fiscal, que é parte integrante do presente Auto de Infração.

Ficou assim constatado o interesse comum da Scala na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal do IRPJ e da CSLL. Neste ato, passa a ser arrolada como

responsável solidária pelo presente crédito tributário lançado de ofício em desfavor da fiscalizada Simoso.

### **Enquadramento Legal**

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.176/66.

(...)

### **0001 RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO – RESULTADOS OPERACIONAIS**

Contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, entregou declaração optando pelo lucro presumido, mas manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conforme relatório fiscal em anexo.”

### **Do Relatório Fiscal – RF (fls. 1097/1114).**

*Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.*

#### **- RESUMO DA AUTUAÇÃO**

*- **Resumo da autuação:** no decorrer do presente Relatório Fiscal serão relatadas as constatações baseadas nos elementos arrecadados e analisados durante a presente auditoria fiscal. A Fiscalização apurou que houve infração tributária tendo em vista redução da tributação devida do IRPJ e da CSLL, em razão da opção indevida pela apuração do lucro pelo regime do Lucro Presumido para os anos-calendário 2010 e 2012, através da utilização de outra empresa pertencentes aos mesmos sócios para distribuição, pulverização, da receita bruta total do negócio entre as duas empresas e assim não ultrapassarem o limite legal de R\$ 48 milhões nos anos anteriores.*

*- Em razão desse planejamento tributário a Fiscalizada, bem como a outra empresa pertencente aos mesmos sócios, submeteu-se à tributação menor que a devida, uma vez que nenhuma delas, considerando as receitas brutas somadas, poderia ter optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Decreto nº 3.000/99, art. 246, I).*

*- Em decorrência, as bases de cálculo dos anos-calendário 2010 e 2012 foram recalculadas pela Fiscalização com base no Lucro Real, uma vez existente a contabilidade regular do Fiscalizado. O lançamento de ofício comporta a apuração suplementar do IRPJ e CSLL para 2010 e 2012. A exigência vem acompanhada dos respectivos juros de mora e multa de ofício em sua graduação mínima de 75%.*

*- (...)*

*- **Das Informações Fiscais:** trata-se de uma sociedade limitada de capital fechado e apresentou as DIPJ, conforme abaixo:*

Exercício	Ano-Calendário	Reg Tributação	Apuração	Data Recepção
2010	2009	Lucro Real	Trimestral	25/06/2010

2011	2010	Lucro Presumido	Trimestral	21/06/2011
2012	2011	Lucro Real	Trimestral	24/07/2012
2013	2012	Lucro Presumido	Trimestral	26/06/2013

- (...)

- **Do Termo de Intimação Fiscal de 16/04/14:** (...) Intimada, a Simoso informou que: a) em 2010 e 2012 a empresa optou pela apuração do lucro com base no **Lucro Presumido (LP)** e contabilizou receitas e despesas pelo regime de caixa, entretanto ofereceu à tributação a totalidade da conta “contas a receber” existente em 31/12/2010 e 31/12/2012, em virtude da troca obrigatória do regime de apuração para o **Lucro Real (LR)** nos anos seguintes (2011 e 2013); em 2011 a empresa reconheceu receitas e despesas com base no LR, utilizando o regime de competência.

- **Do Termo de Intimação Fiscal de 30/07/14:** (...) Em razão de a Simoso estar submetida às regras fiscais inerentes à construção por empreitada estabelecidas no RIR/1999, arts. 407 e 408 e IN/SRF nº 21/1979, foi intimada a apresentar documentos e informações relativos aos negócios de longo prazo. Em 08/09/2014, a Simoso respondeu à intimação (DOC 07).

- **Constatação 1:** a partir da análise da resposta do contribuinte, bem como de sua escrita contábil, constata-se que a Simoso procura sempre a opção de tributação com base no LP por lhe ser mais vantajosa. Apura o resultado fiscal alternadamente entre LP (em 2008, 2010, 2012) e LR (em 2009, 2011 e 2013). Nos anos em que apura LP, a receita bruta anual sempre ultrapassa os 48 milhões do limite para se manter no mesmo regime para o ano seguinte, obrigando-a à tributação com base no LR para o ano seguinte. Quando no LR, a receita anual nunca ultrapassa o limite de 48 milhões, permitindo novamente que volte ao regime do LP no ano seguinte.

- A explicação para essa variação das receitas brutas entre um ano e outro é **em parte** explicada pela prática de reconhecer receitas pelo regime de caixa quando está sob o regime do LP. Quando a Simoso tem conhecimento que será desenquadrada do LP para o ano seguinte (por causa da ultrapassagem do limite de 48 mil), é obrigatório que reconheça todo o saldo das contas a receber existente em 31/12 do ano em curso pelo regime de competência – em decorrência a receita bruta é majorada nos anos que está sob o regime do LP. Esse é um dos planejamentos tributários adotados pela Simoso que **encontra respaldo em**

*nossa legislação, especialmente na IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998 e na IN SRF nº 345, de 28 de julho de 2003 – até esse ponto, a Fiscalização não encontrou infração à legislação tributária. **Por outro lado**, como mais adiante será demonstrado, a Simoso pulverizou sua receita bruta total com outra empresa pertencente aos **mesmos sócios: Construtora Scala Guaçu Ltda (Scala)** - CNPJ 56.111.347/0002-66, planejamento tributário esse não aceito pelo Fisco. Em decorrência, em 2010 e 2012, tributou indevidamente seu lucro com base no LP (Decreto nº 3.000/99, art. 246, I).*

*- **Pulverização da Receita Bruta Total:** conforme apurado por esta Fiscalização, a Construtora **Simoso** e a Construtora **Scala Guaçu Ltda** – CNPJ 56.111.347/0001-66 (Scala) - são controladas e gerenciadas pelos mesmos sócios e têm a mesma atividade. Os elementos que atestam essa situação são abaixo relatados:*

*1) Compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo;*

*2) Mesmos sócios e idêntica participação societária em ambas empresas;*

*3) Mesmo objeto social (atividade formal);*

*4) Mesma atividade comercial e produtiva (atividade de fato).*

*- **1) Compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo:***

*- (...)*

*- Conforme pode-se observar nos quadros acima, os endereços de **todos estabelecimentos da Scala coincidem com os endereços da Simoso**, observando-se tão-somente um estabelecimento da Simoso em que não há coincidência de endereço com a Scala (filial Simoso Aguaí) e um estabelecimento da Scala na Rua São José em Mogi-Guaçu – que encerrou atividades em 1992, segundo apurado pela Fiscalização através de visita local.*

*- Nos dias 14 e 15 de janeiro de 2015, a Fiscalização **realizou visitas em parte dos endereços dos estabelecimentos**. Conforme **Termos de Constatação lavrados** acompanhados de fotos dos locais (DOC 09), a Fiscalização verificou o que se segue: (...), que as filiais da Simoso e da Scala (0001-66) localizadas na Rodovia Mogi-Guaçu a Itapira, Km 1,1 s/n, Zona Rural, Mogi-Guaçu, operam juntas no local, segundo informações da Sra. Ana Paula, auxiliar administrativo, funcionária da Simoso desde 2008; que as filiais da Simoso e da Scala (0008-32) localizadas na Estrada Velha São João – Várzea Grande, Km 02 s/n, Zona Rural, São João da Boa Vista/SP, também operam juntas no local, segundo relato da Sra. Mariana Mistura, auxiliar de expedição, que trabalha como funcionária da Simoso desde 12/09/2011.*

- Ficou claro à Fiscalização que as estruturas são compartilhadas entre as duas empresas. Toda identidade visual dos últimos dois locais visitados (os que estavam em funcionamento) era direcionada à Construtora Simoso, tais como placas, logotipos nos caminhões, tratores, carros, avisos de segurança, alvarás de funcionamento, avisos aos empregados.

- As diligências estão relatadas em detalhes nos Termos de Constatação, inclusive com a devida qualificação (nome completo e CPF) dos entrevistados, fotos do local e assinados pelos três Auditores-Fiscais da RFB que participaram da visita (DOC 09).

- Intimada, a Scala esclareceu, dentre outras, que **não existem contas e respectivos comprovantes de energia elétrica** vez que as salas comerciais comodatadas não possuíam medidores separados; que em relação às usinas de asfalto, o valor unitário já abrangia todos os custos, inclusive energia elétrica, água, telefone, IPT ou ITR; apresentou conta telefônica da filial administrativa CNPJ 56.111.347/0003-28; que a Scala possuía em 2011 sete máquinas e um caminhão, conforme listagem do imobilizado fornecida, mas que sempre que necessário a Scala alugava equipamentos e máquinas, conforme relatório que anexou.

- Considerando a resposta acima, a Fiscalização observa que a ausência de contas de água, luz e telefone, além das despesas com IPTU ou ITR **demonstram o compartilhamento de estrutura** entre as empresas Scala e Simoso.

- Não há cobranças de aluguéis, sendo ausentes contratos de locação de imóveis, substituídos por simples contratos de comodato ou arrendamento rural, sem registro público, nos termos do Código Civil, art. 221. Em referidos contratos figuram como comodantes ou arrendantes, sempre, a Simoso ou filhos dos proprietários da Simoso (que também figuram como funcionários da Simoso). Em um contrato de arrendamento datado de 01/01/2009, consta a previsão de pagamento de arrendamento mensal, porém, como já visto, inexistente comprovante de tais pagamentos.

- Quanto aos equipamentos e máquinas necessários à atividade da Scala, esses eram, segundo contrato de locação de equipamentos – sem registro público –, firmados também com a Simoso. Ou seja, a Simoso locava equipamentos para a Scala realizar o mesmo objeto social da primeira. Tais situações demonstram **o compartilhamento das mesmas instalações comerciais, produtivas e administrativas**. Significa dizer, **as empresas operam na mesma atividade, realizam o mesmo negócio**.

- 2) **Mesmos sócios e idêntica participação societária em ambas empresas:**

- (...)

- Os sócios (Olavo Simoso e Antônia Tereza Campaidi Simoso), que são marido e mulher, possuem idêntica participação nas duas empresas (60% e 40%, respectivamente). **Simoso e Scala estão sob o mesmo controle e unidade de comando.**

- **3) Mesmo objeto social (atividade formal):**

- (...)

- Há forte similaridade no objeto social das empresas.

- **4) Mesma atividade comercial e produtiva (atividade de fato):**

- (...)

- Em 2010, 85,2% da receita da Simoso corresponde a idênticos tipos de receitas da Scala.

- (...)

- Em 2011, 93,6% da receita da Simoso corresponde a idênticos tipos de receitas da Scala. Se considerada a receita de revenda de mercadorias da Simoso juntamente com sua receita de vendas de mercadorias, **98,8% das receitas da Simoso passam a ser idênticas às da Scala.**

- (...)

- Em 2012, **98,1%** da receita da Simoso corresponde a idênticos tipos de receitas da Scala.

- A denominação dos tipos de receita nos quadros acima são os informados pela Simoso e pela Scala em seus respectivos planos de contas transmitidos via Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

- Portanto, não só as atividades formalizadas em seus contratos sociais são similares **como também suas atividades de fato.**

- Em resumo, verifica-se que em razão de: 1) Compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo; 2) Mesmos sócios e idêntica participação societária em ambas empresas; 3) Mesmo objeto social (atividade formal); e 4) Mesma atividade comercial e produtiva (atividade de fato); **que a Simoso e a Scala pulverizam entre si a receita bruta total do negócio, driblando a lei no que diz respeito à ultrapassagem do limite legal de R\$ 48 milhões para que o negócio pudesse ser tributado com base no lucro presumido.**

- (...)

- **Da prevalência da Essência sobre a Forma.**

- As novas normas contábeis brasileiras, vigentes a partir de 01/01/2008, foram criadas para ajustar a contabilidade brasileira à contabilidade internacional International Financial Reporting Standards (IFRS).

- *Dentre os princípios básicos, ganhou forte relevância o da Primazia da Essência sobre a Forma, estampado na Resolução CFC nº 1.121/08, que aprova a Estrutura Conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, vigentes já em 2009. Em seu item 35, estabelece-se que os eventos sejam contabilizados e apresentados **de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal**, uma vez que a essência das transações nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base em sua forma legal ou artificialmente produzida.*

- *Em decorrência dessa premissa, embora cada empresa (Simoso e Scala) tenha sua receita formalmente declarada e tributada em separado, **a realidade econômica demonstra que se trata de um negócio único**, de uma receita única, não podendo ser separado por mera liberalidade dessas empresas para produzir efeitos tributários em prejuízo da Fazenda Nacional. Por conseguinte, **as receitas das duas empresas devem ser somadas para fins de aferição do limite legal para poder optar validamente pela tributação com base no lucro presumido** (art. 516, do RIR/1999).*

- (...)

- *Tanto a Simoso quanto a Scala não poderiam optar pela tributação com base no lucro presumido nos anos de 2010, 2011, e 2012. As receitas juntas somaram valores superiores a R\$ 48 milhões anuais em 2009, 2010 e 2011. Portanto, devem submeter-se à tributação com base no lucro real.*

- *O quadro abaixo apresenta as formas de apuração do lucro e as receitas anuais da Simoso e da Scala:*

Regime de apuração do lucro

Ano	Simoso	Scala
2009	Lucro Real	Lucro Presumido
2010	Lucro Presumido	Lucro Real
2011	Lucro Real	Lucro Presumido
2012	Lucro Presumido	Lucro Presumido

*Receita Bruta*

Ano	Simoso	Scala	Total
2009	R\$ 44.272.302,91	R\$ 13.753.907,77	R\$ 58.026.210,68
2010	R\$ 73.797.943,85	R\$ 10.802.422,81	R\$ 84.600.366,66
2011	R\$ 44.438.371,65	R\$ 17.780.424,42	R\$ 62.218.796,07
2012	R\$ 75.394.103,02	R\$ 21.941.275,72	R\$ 97.335.378,74

- *Trata-se de planejamento tributário da Fiscalizada que interpretou, e explorou, a legislação tributária nacional apenas em seu aspecto formal, **abstraindo-se, forçosamente, de avaliar a essência dos negócios envolvidos e sua realidade econômica.***

- *É com base nessa fundamentação e elementos de prova que a Fiscalização está tributando de ofício todo período compreendido entre 2010 e 2012 pelo regime do lucro real.*

- (...)

- ***Dos Procedimentos Fiscais Finais – Lançamento de Ofício:*** em decorrência da opção indevida pelo lucro presumido a Fiscalização refez de ofício as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com base na sistemática do lucro real, uma vez que a empresa possui contabilidade regular. A partir do resultado contábil encontrado na escrita contábil da Simoso, e mediante a falta de apresentação de adições, exclusões e compensações ao lucro por parte da Simoso em resposta à intimação fiscal, a Fiscalização apurou o lucro real de ofício.

- (...)

- *O prejuízo fiscal e a base negativa existente no Lalur e no Lacs respectivamente, em 31/12/2011, no montante de R\$497.204,97, foram aproveitados de ofício mediante compensação no primeiro trimestre de 2012.*

- *Os **elementos contábeis** (conta resultado do exercício), as **DCTF** e as **planilhas demonstrativas** da apuração acima encontram-se juntadas no **DOC 26**.*

- (...)

- ***Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador:*** Conforme entendimento legal previsto no Código Tributário Nacional (CTN), art. 124, I, são solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal:

- (...)

- *A **Scala** além de compartilhar estrutura operacional, possui os mesmos sócios e realizar o mesmo negócio (objeto social) da*

*Simoso, beneficiou-se juntamente com a primeira do planejamento tributário de ambas em utilizarem indevidamente a tributação com base no lucro presumido, mediante diluição da receita nas duas empresas, e assim recolherem menos IRPJ e CSLL que o devido.*

*- Ficou assim constatado o interesse comum da Scala na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal do IRPJ e da CSLL. Neste ato, passa a ser arrolada como **responsável solidária** pelo presente crédito tributário lançado de ofício em desfavor da Fiscalizada Simoso.*

### **Termo de Sujeição Passiva Solidária**

*Foi lavrado contra o responsável tributário, Construtora Scala Guaçu Ltda, o Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal – Responsabilidade Tributária (fls. 1187/1188).*

### **II – DA IMPUGNAÇÃO.**

*Tendo sido dele cientificado via postal tanto o sujeito passivo (AR de fls. 1174/1175), em 27.03.2015, como o responsável tributário (AR de fls. 1189), em 26.03.2015 (vide documento de fls. 5797, anexado pela defesa), devidamente arrolado no correspondente Termo de Responsabilidade de fls. 1187/1188, foram apresentadas contestações separadas em nome de ambos em 24.04.2015, mediante os instrumentos de fls. 1193/1237 e 5734/5782, respectivamente. Adiante compendiam-se suas razões.*

### **III.1 – IMPUGNAÇÃO SIMOSO (fls. 1193/1237).**

*(...)*

*- Diferentemente do alegado pela Fiscalização, os elementos **não** comprovam qualquer irregularidade fiscal. Atestam, sim, que são sociedades com o mesmo controle, o que, além de não ser ilícito, tampouco é suficiente para afirmar que a Simoso e a Scala pulverização entre si a receita bruta total do negócio, driblando a lei no que diz respeito ao limite legal de R\$ 48 milhões para que o negócio pudesse ser tributado com base no lucro presumido.*

*- Diversos são os equívocos do trabalho fiscal, seja na interpretação dos documentos franqueados ao longo do procedimento de fiscalização, seja na fragilidade das supostas provas construídas pelo Fisco (as únicas provas produzidas pelo Fisco foram as diligências feitas nos dias 14 e 15 de janeiro de 2015, nos estabelecimentos 56.111.347/0001-66 e 56.111.347/0008-32), que impõem o sumário cancelamento da autuação.*

*- A defesa registra fatos no intuito de demonstrar a lisura e a idoneidade da Impugnante, a saber:*

a) A Fiscalização atesta a existência de contabilidade regular da Impugnante. Nenhum vício, falha ou equívoco contábil foi suscitado.

b) A Fiscalização não constatou um centavo sequer de receita omitida ou de despesas indevidamente apropriada, seja em relação aos anos em que a Impugnante esteve submetida ao lucro presumido, seja pelo lucro real.

c) A Fiscalização não apurou um erro sequer nos critérios e registros contábeis para reconhecimento de receitas e apropriação de custos e despesas.

d) A Fiscalização entendeu que não houve fraude, dolo ou simulação na conduta da Impugnante, tanto que não fora aplicada multa agravada de 150%.

- O entendimento fazendário de que a independência das pessoas jurídicas era meramente formal, desvinculado de substância e realidade econômica, com o propósito exclusivo de obter vantagens fiscais, não se mantém fática e juridicamente.

- A Impugnante e a Scala são pessoas jurídicas distintas, com autonomia financeira, econômica, laboral e operacional. Se fosse uma única empresa de fato, como alega a autuação, qual a razoabilidade jurídica de incluir a Scala como devedora solidária? Ora, se a Scala é solidária, não é ela, necessariamente, sociedade autônoma da contribuinte? A contradição parece-nos evidenciada.

- Mas não é só. As atividades foram exercidas separadamente, em locais independentes (a filial compartilhada com a Scala era apenas administrativa, já que essa empresa executava serviços de recapeamento, realizados no local). Não refutamos, por outro lado, as circunstâncias de que elas têm os mesmos sócios, com idêntica participação societária, assim como em parte possuem semelhante objetivo social (atividade formal) e compartilham endereços em função de necessidades operacionais adiante justificadas. Mas qual a relevância de possuir essa "identidade" de endereços, se todos os demais pontos são divididos e os serviços que executam são substancialmente diferentes? A resposta é simples: absolutamente nenhuma.

- Sobre a utilização do mesmo endereço, interessante desde já mencionar que a Fiscalização centra-se, basicamente, na questão do compartilhamento **físico** das estruturas.

- Ressaltamos este fato tendo em vista que, ainda que houvesse alguma irregularidade no compartilhamento físico, essa circunstância, isoladamente, não prova identidade gerencial, operacional, laboral, financeira, enfim, **identidade negocial**. Para que houvesse tal identidade e um único negócio, o compartilhamento deveria ir muito além do fato de se estabelecer em uma sala dentro da estrutura física de outra sociedade. O compartilhamento deveria necessariamente englobar a utilização conjunta de funcionários,

*compartilhamento de negócios e clientes, maquinários necessários à realização dos serviços etc. E tudo isso simplesmente inexistente.*

### *III – DO DIREITO*

*- A seguir trataremos tanto da demonstração de que a segregação de atividades econômicas é atividade lícita e aceita pela jurisprudência, quanto da prova de que o auto de infração ora impugnado deve ser anulado porque a (i) conclusão de que se tratava de um único negócio foi construída a partir de indícios fracos e plenamente justificáveis, e (ii) que não considerou inúmeros outros fatos que invalidaram tal conclusão. Vejamos.*

*(...)*

#### *III.1 – IMPUGNAÇÃO SCALA (fls. 5734/5782).*

*A Construtora Scala devidamente arrolada como responsável tributária solidária apresentou contestação onde ataca tanto o mérito da autuação quanto a imputação de responsabilidade que lhe foi atribuída pela Fiscalização.*

*Na impugnação apresentada, ela ressalta a sua tempestividade (defesa protocolada em 24.04.2015), considerando que foi intimada em 26.03.2015; e no mérito, substancialmente, repete os mesmos argumentos e provas já expostos e apresentados na defesa do sujeito passivo, Construtora Simoso.*

*Quanto à defesa da responsabilidade tributária, fundamentalmente, combate a sua inclusão no pólo passivo do auto infração por, entender o Fisco, ter sido constatado o interesse comum da empresa na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, I, do CTN).*

*Defende também que não se sustentam os indícios trazidos pela Fiscalização no intuito de confirmar a conclusão de que houve a **“pulverização da receita bruta total entre duas empresas pertencentes aos mesmos sócios”**, fato esse identificado para enquadrar o caso em hipótese de solidariedade.*

#### *III – DAS DILIGÊNCIAS REALIZADAS.*

*Por meio da Resolução nº 2.001.959, da 10ª Turma/DRJ/BHE, de 21 de março de 2016 (documento de fls. 6073/6076), o julgamento do processo foi convertido em diligência para que a Fiscalização, diante das alegações e provas trazidas aos autos pela defesa, se manifestasse. Abaixo transcreve-se a parte final da referida Resolução que contém a sua solicitação:*

*“Diante das amostras de contratos, diga-se contemporâneas e extemporâneas ao período fiscalizado, trazidas aos autos pela defesa que buscam corroborar suas alegações em torno da distinção entre as atividades das duas empresas, **faz-se necessário que a Fiscalização diligencie** junto à Impugnante para:*

a) trazer aos autos documentos, tais como, **notas fiscais de prestação de serviços, contratos, medições e outros que contenham de forma detalhada e inequívoca as efetivas atividades desenvolvidas por ambas empresas, Simoso e Scala;**

b) auditar ou analisar os referidos documentos, **discriminando as situações em que as duas empresas executaram atividades similares, tanto no escopo, quanto na complexidade e valor, conforme afirma na autuação;**

c) ainda, quanto às demais questões postas pela defesa, **manifestar-se, caso entenda necessário.**

*Assim sendo, nos termos do art. 18 c/c o art. 29, ambos do Decreto nº 70.235, de 1972, proponho o retorno do presente processo à DRF de origem para que sejam realizadas as diligências solicitadas acima nos itens “a”, “b” e “c”, podendo a Fiscalização, a seu critério, estendê-las a outros pontos, considerando o vasto arrazoado contido na defesa.”*

#### **Do Relatório Fiscal - Diligência**

*Feitas as diligências acima solicitadas, a Fiscalização elaborou o “RELATÓRIO FISCAL - Diligência” (documento de fls. 6138/6170).*

*Abaixo, transcrevem-se trechos do aludido Relatório:*

*“(…)*

#### **PRIMEIRA PARTE – ANÁLISE PRELIMINAR DA QUESTÃO**

##### **“ATIVIDADE”**

*6. (...) importa tecer comentários a respeito do que se deve entender por mesma “atividade” empresarial. A Simoso sustentou em sua impugnação que as atividades dela e da Scala são diferentes (...), basicamente, por que teriam executado obras de **complexidade** diferentes, cujos **valores** seriam em função disso também diferenciados e que os **clientes** de ambas não seriam os mesmos.*

*7. Executar atividades diferentes não se confunde:*

*1º com prestar **serviços da mesma natureza** ou **vender produtos iguais para clientes diferentes**. (...). O fato de a Simoso afirmar que são clientes diferentes não bastariam para comprovar que as “atividades” exercidas por ela e pela Scala são diferentes. **Os clientes poderiam ser diferentes, mas a atividade continuaria sendo a mesma;** (mais adiante veremos que não eram clientes diferentes)*

*2º com prestar **serviços de valores diferentes**. (...). É difícil padronizar preços na execução de serviços personalizados – obras de construção civil é o melhor exemplo disso. Os riscos de execução, de recebimento, de atraso na execução, de logística de*

*movimentação de pessoal, de equipamentos e materiais, etc., induz à formação de preços diferentes para cada obra. Além do mais, em nenhum momento o contribuinte comprovou a afirmação de que os custos da Scala são menores em confronto com os da Simoso, a ponto de demonstrar o propósito negocial não tributário do negócio. **Os valores poderiam ser diferentes, e naturalmente sempre o seriam, mas a atividade continua sendo a mesma;***

*3º com prestar serviços de **complexidades diferentes**. Em qualquer atividade de prestação de serviços ocorre esse tipo de variação de complexidade. Uns serviços são mais ou menos complexos que outros. Vai depender do que cada diferente cliente vai contratar. Isso não quer dizer que um empresário precise abrir diferentes pessoas jurídicas para cada tipo de nível de complexidade que o mercado demande, ou mesmo constituir uma pessoa jurídica para executar serviços mais fáceis e outra para serviços mais difíceis. Se o empresário pretende atuar nos vários nichos do mercado e controlar separadamente seus resultados, pode optar pelo método de departamentalização de custos e manter uma só pessoa jurídica. Prestar serviços de complexidade diferentes não significa que a atividade econômica desenvolvida seja diferente. No caso das locações (máquinas e veículos) e de venda de mercadorias (pedras) isso é mais evidente.*

*8. Atividade econômica diferente significa executar negócios empresariais diferentes. Por exemplo, os mesmos sócios possuem um supermercado e uma oficina mecânica – são atividades diferentes. Ou possuem uma transportadora e uma indústria de embalagens – são atividades diferentes. Ou uma loja de roupas e um posto de gasolina – da mesma forma são atividades diferentes. (...). Executar obras de pavimentação, terraplenagem, pavimentação asfáltica, venda ou revenda de pedras e locação de máquinas e veículos são as atividades desenvolvidas por ambas empresas e por isso as **atividades das duas, Simoso e Scala, são as mesmas**, (...). É natural que as obras executadas sempre serão diferentes, em vários detalhes, umas das outras.*

*9. a questão da alegação da **complexidade diferente** dos serviços prestados para firmar que as atividades da Simoso e da Scala são diferentes **também não procede**. (...). Outro exemplo, se uma transportadora tem uma divisão que transporta somente carros, “caminhão cegonha”, e outra divisão que transporta bobinas de aço, não importa se ela opera sob uma única pessoa jurídica, se opera por uma matriz e uma filial, ou ainda se opere por meio de duas pessoas jurídicas, o que importa é que o negócio é o mesmo: transporte de cargas, em conclusão, trata-se da mesma atividade.*

*10. Atividade de pavimentação, por exemplo, é uma só, independentemente dos preços cobrados, de quem é o cliente ou mesmo da complexidade de cada obra. Portanto não há subtipos de pavimentação para a atividade de pavimentação para os fins*

*tributários de verificação do limite anual de receita bruta para opção válida no ano seguinte ao regime do lucro presumido.*

*11. Portanto, não há menor cabimento na afirmação dada de que as atividades são diferentes com base em preços, clientes e/ou complexidade. Alerta-se, ainda, que a Simoso não comprovou em nenhum momento os quesitos preço e complexidade diferentes por ela alegada, apesar da extensa documentação apresentada na impugnação.*

*12. A pergunta que se deve fazer é se todos os negócios poderiam ter sido realizados unicamente pela Simoso. A resposta é sim. Essa resposta foi dada pela própria Impugnante em sua peça impugnatória na página 37. (...).*

*(...).*

*Mais adiante veremos, com base nos contratos analisados e notas fiscais que os serviços prestados são os mesmos. O tipo de clientes é o mesmo e muitos deles são atendidos pelas duas empresas em serviços iguais: predominantemente pavimentação asfáltica, recapeamento, guias e sarjetas, fornecimento de CBUQ, etc.*

*13. Uma verificação do rol de clientes das empresas indica que a Scala atendeu a 52 clientes entre 2010 e 2012. Desses, 37 também foram atendidos pela Simoso no período entre 2009 e 2013. Ou seja, 71,15% dos clientes Scala foram atendidos também pela **Simoso**. Essa verificação contradiz a justificativa de propósito comercial da Scala constante na página 12 da peça impugnatória: (...).*

*(...)*

*O quadro a seguir foi elaborado para ilustrar melhor e é suportado pelas planilhas e folhas do diário anexadas ao presente relatório (DOC 40):*

*(...)*

## **SEGUNDA PARTE – ANÁLISE DOS ITENS “a” E “b”**

*15. Esta fiscalização informa que as notas fiscais da Simoso haviam deixado de serem juntadas ao presente Processo Administrativo Fiscal (PAF) por entender sua desnecessidade como prova da mesma atividade, uma vez juntadas partes pertinentes da escrituração contábil para esse mister, uma vez que é a escrituração contábil a linguagem que resume e retrata as características econômicas das operações realizadas, pois presumem-se fielmente baseadas nos contratos e notas fiscais atrelados aos negócios. (...)*

*(...)*

*17. A fiscalização, em atendimento ao item “a” da DRJ, junta ao PAF uma amostra representativa do conjunto de notas fiscais de*

*vendas das duas empresas e que servem para demonstrar a similaridade das operações mercantis (DOC 42).*

18. *Quanto as análises, item “b”, foram verificadas as notas fiscais emitidas no período de 2010 a 2012. (...).*

19. **Notas Fiscais:** *a pergunta a ser respondida aqui é: as operações de venda/revenda das empresas Simoso e Scala referem-se a mercadorias/produtos similares? Em busca dessa resposta, a fiscalização verificou as denominações constante no corpo das notas fiscais utilizadas no campo “descrição do produto/serviços”, por esse ser o dado de maior relevância para responder ao questionamento. Amostra de notas (DOC 42).*

(...)

21. *As vendas e revendas de mercadorias da Scala nos anos-calendário 2009 a 2012 somaram R\$ 2.016.918,37, o que representa 3,01% da receita bruta da empresa no período. Observa-se que a mercadoria vendida (BGS – Brita Graduada Simples) é igualmente comercializada pela Simoso. Os produtos vendidos são britas – utilizadas na construção civil, sendo que as denominações diferentes correspondem a granulações do mineral.*

22. *Ambas empresas também produzem o Cimento Betuminoso Usinado a Quente (CBUQ). Esse produto não é objeto de operação de venda (incidência de ICMS), e sim de incorporação à prestação de serviços de pavimentação asfáltica ou recapeamento (incidência de ISS). Como dito, ambas empresas fazem o fornecimento do CBUQ às prefeituras e demais clientes atendidos. Sendo muitos dos clientes em comum, conforme quadro apresentado em parágrafos anteriores desse relatório.*

23. **Prestação de Serviços:** *as prestações de serviços compõem o montante de maior relevância no faturamento das empresas e tema base da discussão sobre a igualdade de atividade econômica delas. A pergunta a ser respondida aqui é: as operações de prestação de serviços das empresas Simoso e Scala referem-se ao mesmo tipo de serviço prestado?*

24. *Amostra: A verificação dos contratos das duas empresas foi concentrada em amostra, cuja escolha se baseou em clientes indicados, em tabela, pela própria Simoso em sua peça impugnatória - páginas 40 e 41 da peça. (...)*

(...)

28. *Os contratos foram analisados um a um, sendo tais elementos levados em consideração, cujos dados foram planilhados (Comparativo de Clientes Simoso e Scala - DOC 40) para fins de facilitar a visualização e comparação das informações entre a Simoso e a Scala. Foram desconsiderados da análise, os contratos da Impugnante, relativos a 2003 e 2006, por não haver evidências de prorrogações ou termos aditivos e por ser indicado nos contratos termo final de vigência anterior a*

2010. O mesmo ocorreu com um dos contratos da Scala. Essa desconsideração foi necessária para tornar mais efetiva a comparação, haja vista que os períodos autuados foram de 2010 a 2012, e o fato discutido é a similaridade das atividades de ambas empresas.

29. **Constatações:** 1) no que se trata de tipos de serviços e vendas contratadas, constatou-se a que os objetos constantes nos contratos, de ambas empresas, têm a mesma denominação. Por exemplo, ambas têm contratos de venda de CBUQ (Concreto Betuminoso Usinado a Quente), prestação de serviços de pavimentação asfáltica, recapeamento asfáltico, guias, sarjetas, locação de equipamentos; 2) no que se refere aos tipos de clientes atendidos, observa-se que há uma forte concentração em prefeituras municipais do Estado de São Paulo, bem como do DER (Departamento de Estradas e Rodagem). Alguns outros clientes são outras empresas ligadas à construção civil ou empreendimentos imobiliários, e ocupam uma proporção bem menor no faturamento. Há também coincidência entre vários desses clientes sendo atendidos por ambas empresas. Essas constatações podem ser observadas na planilha elaborada (Análise de Contratos Simoso e Scala - DOC 44). Por exemplo: Enquanto a Simoso prestava serviços à PM (Prefeitura Municipal) de Hortolândia, tais como pavimentação e recapeamento, a Scala fornecia CBUQ. Na PM de Pirassununga, os papéis se invertiam: a Simoso fornecia CBUQ e prestou serviços de pavimentação e a Scala prestou serviços de pavimentação e recapeamento. Para a Sequoia Empreendimentos Imobiliários SS Ltda., Simoso e Scala prestaram serviços de pavimentação asfáltica. Para a PM de Vargem Grande do Sul, Simoso e Scala prestaram serviços de pavimentação, recapeamento, guias e sarjetas. Para a PM de São João da Boa Vista, Simoso e Scala forneceram CBUQ. Para a PM de Itapira, Simoso e Scala prestaram serviços de recapeamento asfáltico. Para o DER, Simoso e Scala prestaram serviços de pavimentação asfáltica e fornecimento de matérias com aplicação – é possível observar na planilha (DOC 44), com relação aos valores dos contratos, que tanto a Scala quanto a Simoso fazem serviços de valores globais baixos e altos, **em contradição** com os atestados anteriormente apresentados na impugnação (páginas 34 a 36), que apresentavam atestados de obras de valores globais altos para a Simoso e de valores globais baixos para a Scala, demonstrando uma amostra não coerente com o conjunto de serviços prestados. Ou seja, há a similaridade de clientes e também há coincidência de clientes, bem como os serviços prestados são pertencentes à idêntica atividade econômica; 3) no que se refere aos valores envolvidos nos contratos, tanto a Impugnante quanto a Scala firmaram contratos de pequeno porte, de menores valores e valores em níveis semelhantes, como já observado, invalidando a tese de que o propósito comercial da Scala, segundo o qual a Simoso não poderia realizar pequenas obras porque seus custos eram muito altos e de que a Scala não tinha Know how para fazer obras maiores.

30. **Conclusão:** as atividades econômicas das empresas é a mesma. Seja pelos tipos similares de clientes atendidos (prefeituras, DER, construtoras etc.), seja pelos objetos constantes nos contratos (de pavimentação, recapeamento, guias, sarjetas, fornecimento de CBUQ, etc.), seja por parte dos clientes (clientes de grande relevância no faturamento) serem igualmente atendidos por ambas, seja pelos valores contratuais, excetuados poucos contratos, serem em valores similares. Nos períodos fiscalizados de 2010, 2011 e 2012, 100% de toda a receita da Scala poderia ser obtida diretamente pela Simoso.

### **TERCEIRA PARTE – ANÁLISE DOS DEMAIS ITENS DA IMPUGNAÇÃO**

#### **SUBPARTE 1 – Documento de Impugnação**

(...)

32. Na página 3, a Impugnante assim afirma:

(...)

A Simoso afirma que a fiscalização teria baseado a autuação na verificação de não autonomia entre as duas empresas para chegar à conclusão da realização do mesmo negócio. A fiscalização alerta para essa equivocada afirmação, conforme já esclarecido no início deste relatório. Pode-se verificar que, ao longo de todo relatório fiscal do auto de infração, em nenhum momento se falou em falta de autonomia. **Sequer a fiscalização**

**afirmou a inexistência da Scala ou sua não operacionalidade.** Os elementos demonstrados, tais como compartilhamento dos mesmos endereços, de sócios, objeto social e atividade de fato, serviram para demonstrar, juntamente com os demais elementos de prova, que as atividades econômicas eram as mesmas e, portanto, a receita das duas deveria ser somada para fins de aferição do limite anual para enquadramento no lucro presumido. (...).

(...)

Portanto, há um desvio do foco na peça impugnatória quanto à motivação fiscal, pois ataca-se fato inexistente na base da autuação.

33. Na página 4, a Simoso assim se manifesta:

(...)

Quantos essas afirmações a fiscalização, por bem de uma melhor contextualização, precisa destacar os seguintes pontos: em relação ao item “a)” a fiscalização atesta a existência de contabilidade regular, naquilo que representou o escopo da auditoria fiscal, que teve um objeto limitado como já informado no Relatório Fiscal: em relação ao item “b)” a fiscalização não teve por escopo a verificação/investigação de omissão de receitas, portanto não há nenhum atestado de bom

*comportamento nesse sentido; “c)” a fiscalização apurou erro no oferecimento à tributação com base no regime de tributação pelo lucro presumido.*

(...)

34. Na página 5, consta:

(...)

*Nesse ponto, esclarece-se que houve a demonstração pela fiscalização no Relatório Fiscal onde constam as receitas brutas das duas empresas (quadro “Receita Bruta”) e os regimes de apuração do lucro intercaladas entre elas (quadro “Regime de apuração do lucro”).*

*Receita Bruta*

Ano	Simoso	Scala	Total
2009	R\$ 44.272.302,91	R\$ 13.753.907,77	R\$ 58.026.210,68
2010	R\$ 73.797.943,85	R\$ 10.802.422,81	R\$ 84.600.366,66
2011	R\$ 44.438.371,65	R\$ 17.780.424,42	R\$ 62.218.796,07
2012	R\$ 75.394.103,02	R\$ 21.941.275,72	R\$ 97.335.378,74

Esse quadro evidencia a receita das atividades e as somas, que sempre superam o limite do lucro presumido.

*Regime de apuração do lucro*

Ano	Simoso	Scala
-----	--------	-------

2009	Lucro Real	Lucro Presumido
2010	Lucro Presumido	Lucro Real
2011	Lucro Real	Lucro Presumido
2012	Lucro Presumido	Lucro Presumido

Esse quadro mostra o revezamento entre os regimes de tributação.

Em complemento, não é demais evidenciar a diferença no lucro oferecido à tributação para o IRPJ e a CSLL. Nos anos em que as empresas tributaram pelo lucro presumido, observa-se uma lucratividade (Lucro Contábil/Receita Bruta) substancialmente superior aos anos em que ofereceu base de cálculo com base no regime do lucro real. Essa diferença proporcionou montante muito superior de distribuição dos lucros isentos aos sócios, uma vez que foram calculados com base no resultado contábil e não no resultado presumido.

Simoso	Regime	R. Bruta (A)	L.Cont. (B)	Lucrat. (B/A)	B. Oferecida
2010	Presumido	73.797.943,85	29.674.736,23	40,2%	5.903.835,51
2011	Real	44.438.371,65	-86.425,09	-0,2%	-39.731,79
2012	Presumido	75.394.103,02	25.171.012,22	33,4%	6.435.869,26
Scala	Regime				
2010	Real	10.802.422,81	715.157,69	6,6%	717.825,06
2011	Presumido	17.780.424,42	12.832.572,13	72,2%	1.510.526,87
2012	Presumido	21.941.275,72	16.908.140,11	77,1%	1.967.902,36

(...)

35. Ainda na página 5:

(...)

*Em relação a afirmação de que “todos os demais pontos são divididos e os serviços que executam são substancialmente diferentes?”, é relevante observar que não foram apresentadas provas hábeis que dessem sustentação à essa alegação de que as empresas realizaram atividades diferentes. Destaca-se que a fiscalização não considerou as atividades da Scala como inexistentes em nenhum momento, apenas fez menção à coincidência de endereços, sócios e atividades formais e de fato, para comprovar, juntamente com os demais elementos da autuação, que a Simoso e a Scala deveriam ter considerado ambas receitas para fins de aferição do limite de R\$ 48 milhões para poderem se enquadrar no lucro presumido para os anos seguintes, pois ambas realizam a mesma atividade econômica.*

36. (...).

(...)

*Para melhor afirmação do que acima dito, reproduz-se a seguinte parte do RF: “Em decorrência dessa premissa fundamental, embora cada empresa (Simoso e Scala) tenha sua receita formalmente declarada e tributada em separado, a realidade econômica demonstra que trata-se de um negócio único, de uma receita única, não podendo ser separado por mera liberalidade dessas empresas para produzir efeitos tributários em prejuízo da fazenda nacional. Por conseguinte, as receitas das duas empresas devem ser somadas para fins de aferição do limite legal para poder optar validamente pela tributação com base no lucro presumido, (...).*

(...)

**Solução de Consulta:** *Abaixo se reproduz, como exemplo, a Solução de Consulta nº 381, de 26 de dezembro de 2014, publicada no DOU – seção 1, página 33, de 23/02/2015 (DOC 16), que trata da consideração da receita de todos os negócios como única para fins de verificação do limite da receita bruta para fins de opção válida à tributação com base no lucro presumido:*

(...)

37. *Nas páginas 15 a 42 a Simoso discorre sobre suas operações e as da Scala.*

(...)

*A análise dos contratos dos 15 maiores clientes contidos na relação apresentada nas peças impugnatórias permite-nos inferir que: 1) nenhum contrato da Simoso teve valor igual ou superior a 20 milhões de reais, então, nesse aspecto, ambas empresas encontravam-se concorrendo nos mesmos portes de concorrência; 2) tanto a Simoso como a Scala executaram contratos de pequeno valor – abaixo de 100.000,00 (observe-se que estamos falando apenas dos contratos dos 15 maiores clientes - a grande maioria dos contratos de ambas situa-se abaixo de R\$ 1 milhão); 3) a grande maioria dos contratos da Simoso (84%) e da Scala (100%) referem-se a montantes de até R\$ 5 milhões; 4) as obras realizadas foram da mesma natureza: pavimentação asfáltica, recapeamento, guias, sarjetas etc. e as vendas foram dos mesmos produtos/mercadorias (conforme notas fiscais): fornecimento de CBUQ – Concreto Betuminoso Usinado a Quente (asfalto) e britas (que assumem nomes diferentes em razão de sua graduação); 5) coincidência de parte dos clientes e mesmo tipos de clientes (por exemplo: prefeituras e DER); 6) mesmos administradores e engenheiros responsáveis perante o CREA/SP – indicando mesmo grau de know how (entendendo-se como conhecimento empresarial e técnico) necessário à execução dos serviços; 7) mesma capacidade estrutural para realizar as obras: imobilizado próprio da Simoso e imobilizado próprio e alugado da Scala.*

(...)

39. *Argumenta-se*

(...)

*A fiscalização não considerou as operações da Scala irregulares, mas sim a opção pelo regime de lucro presumido pelas empresas.*

40. *A Simoso cita às fls. 1077 a 1082 do PAF. Em referidas folhas está uma resposta à intimação. Tal resposta foi observada pela fiscalização e a conclusão foi consignada no RF. A questão de que a Simoso extrai e comercializa pedra britada enquanto que a Scala apenas as revende, não altera a igualdade de atividade de ambas, uma vez que a denominação receita de*

*venda e receita de revenda representam a comercialização do mesmo produto, o cliente recebe a mesma coisa. Logo a argumentação dada pela Simoso não comprova que as atividades econômicas são diferentes, pelo contrário.*

*(...)*

*42. A Simoso apresenta diversos “atestados de capacidade técnica” relacionados a ela e à Scala. A Impugnante solicita a seus clientes que expeçam os atestados para fins de participarem de concorrências públicas ou outros tipos de contratação. Dos atestados indicados na impugnação, a fiscalização segregou aqueles que se referem a períodos contemporâneos aos fatos geradores fiscalizados, uma vez que a verificação da atividade econômica tem que ser contemporânea aos fatos geradores discutidos (não estamos verificando 2004, 2001, 1995, 1994 ou 1991):*

*(...)*

*Através dos atestados acima, observa-se que se tratam de obras de construção civil para preparo ou reparo de vias públicas ou particulares no caso de ambas empresas. Mostram tratar-se da mesma atividade desenvolvidas pelas duas, variando-se apenas a complexidade da obra.*

*Em relação a complexidade, vale tecer a seguinte consideração: A Simoso e a Scala afirmaram que a primeira assumia serviços de maior complexidade por faltar Know How à Scala. Entendemos Know How como “saber fazer” (em tradução livre). Refere-se ao conhecimento **empresarial** e **técnico** necessário à realização de uma atividade ou trabalho. Assim, no que diz respeito ao conhecimento empresarial do negócio temos que o sócio Sr. **Olivo Simoso** é o **administrador** de ambas empresas, portanto não falta know how empresarial à Scala. No que se refere ao conhecimento técnico específico em obras, observa-se nos atestados acima que ambas empresas têm o mesmo responsável técnico o Sr. Fábio Leandro Simoso – Engenheiro Civil, portanto também não falta Know How técnico à Scala. Assim, sendo incorreta a argumentação de falta de Know How, a questão complexidade não pode ser invocada para dizer que as atividades eram diferentes no período fiscalizado para fins de não se considerar o conjunto das receitas para fins de enquadramento no lucro presumido. E ainda que a complexidade pudesse ser sustentada por outras razões, o que não ocorre, ainda não se vislumbraria poder afirmar que são atividades econômicas diferentes para os fins tributários propostos no presente caso.*

*O CREA/SP é o órgão de classe dos engenheiros e arquitetos. Através de pesquisa realizada ao site <http://creanet1.creasp.org.br/AnotRespTec/PesquisaArt.aspx>, em 11/07/2016, obteve-se o quadro técnico das empresas Simoso e Scala (DOC 45). A Simoso conta com 4 responsáveis e a Scala com 3. Todos os Engenheiros da Scala também trabalham na Simoso. O Engenheiro Orlando Generoso é cadastrado somente*

na Simoso e é Engenheiro de Minas. Os demais são engenheiros civis, sendo um deles ainda engenheiro de segurança do trabalho. Portanto o quadro técnico cadastrado no Crea-SP é o mesmo:

Profissional	Empresa	Empresa	Especialidade em Engenharia
Eng. Fábio Leandro Simoso	Simoso	Scala	Civil e de Segurança do Trab.
Eng. Saulo Soares de Assis	Simoso	Scala	Civil
Eng. Vander Afonso Camargo	Simoso	Scala	Civil
Eng. Orlando Generoso	Simoso		de Minas

43. Consta nas páginas 37 e 38 da peça impugnatória:

(...)

*Com relação à justificativa levantada na impugnação de que: “a Impugnante, embora teoricamente pudesse executar os serviços prestados pela Scala, também não poderia, pois sua estrutura era cara demais para realizar pequenos serviços<sup>7</sup>. Seu custo fixo não comportava a execução de serviços de pequeno valor”, a fiscalização observa que essa afirmação não foi provada pela Simoso.*

*Entende-se por custo fixo aquele custo que não varia em relação ao nível de negócios da empresa. Exemplo de despesas: depreciações de imóveis, pessoal administrativo, aluguel do imóvel. Significa que a empresa arcará mensalmente com esse tipo de custo, prestando ou não serviços, vendendo ou não suas mercadorias.*

*Se a Simoso tem custos fixos altos, por ter uma estrutura cara, como asseverado na peça impugnatória, ela precisa executar serviços e realizar vendas para fazer frente a essas despesas. Havendo capacidade operacional ociosa, é economicamente viável e desejável que ela execute mais serviços, mesmo que de menor tamanho, para absorver tais custos.*

*Assim, essa argumentação não encontra respaldo do ponto de vista empresarial ou econômico e financeiro. Lembrando mais uma vez que não foram apresentados elementos probatórios hábeis para demonstrar tais argumentos. Portanto, o alegado propósito negocial não se sustenta no mundo real.*

#### **SUBPARTE 2 – Documentos anexos à Impugnação**

(...)

#### **QUARTA PARTE – CONCLUSÃO DA FISCALIZAÇÃO**

45. A impugnação apoia-se em equivocada premissa de que a fiscalização considerou as operações da Scala como inexistentes. Importante esclarecer que a existência da Scala não foi questionada e, portanto, não foi a motivação da autuação, mesmo por que se fosse verificada sua inexistência, a fiscalização teria procedido à baixa de ofício do CNPJ por inexistência de fato, além da proposição de representação para

*fins penais e qualificação da multa. Isso pode ser observado ao longo de todo o relatório fiscal da autuação.*

*46. A impugnação destaca como propósito negocial da Scala a execução de obras simples, de baixa complexidade, considerando não ter Know How ou estrutura para atender obras maiores e que a Simoso, mesmo podendo realizar as obras que a Scala realiza, não o faz por ter uma estrutura de custos muito alta, e que, por isso, tratam-se de ramos completamente distintos. O único propósito verificado pela fiscalização é tributário, qual seja, manter ao menos uma das empresas no regime do lucro presumido. Conforme comprovado no presente relatório de diligência, tanto a Simoso quanto a Scala realizam obras grandes e pequenas, os clientes são coincidentes em muitos casos ou similares (predominantemente prefeituras e DER); as obras são da mesma natureza (pavimentação asfáltica, recapeamento, guias, sarjetas, etc) e de contratos com valores tanto altos como baixos. As duas empresas fornecem CBUQ às prefeituras, como também receitas de vendas de britas (variando-se apenas a granulação) para os mesmos tipos de clientes; o know how das duas é o mesmo, tanto empresarial quanto técnico, uma vez que o administrador é o mesmo das duas, bem como o quadro de engenheiros cadastrados no CREA/SP e os engenheiros que assinam como responsáveis técnicos nos contratos de obras; a Scala loca os equipamentos necessários da Simoso e de outras pessoas ligadas para suprir sua alegada falta de estrutura para obras maiores; há incoerência quando argumenta que a Simoso não poderia realizar obras menores, pois seu custo é muito alto, mas ao mesmo tempo loca equipamentos, máquinas e caminhões para a Scala o fazer; além disso a Scala é uma empresa com faturamento expressivo. A alegação de que somente a Simoso poderia executar obras de valores acima de R\$ 20 milhões não foi provada, ao mesmo tempo que a análise dos 15 maiores clientes das duas empresas demonstrou não haver nenhum contrato, contemporâneo aos fatos geradores, com valor superior a tal cifra. Portanto o propósito negocial da Scala alegado na impugnação não se comprova.*

*47. A regra da lei tributária federal, no que diz respeito ao IRPJ, é que as pessoas jurídicas devem ser tributadas com base no lucro real. Como exceção à essa regra, a legislação tributária confere tratamento diferenciado às pessoas jurídicas que em razão de sua atividade e seu tamanho, como por exemplo as microempresas e empresas de pequeno porte, possam ter condições de se manter e crescer até atingirem força para arcarem com concorrência e as obrigações das empresas de maior porte. O tratamento privilegiado, ou benefício fiscal, diz respeito ao cumprimento simplificado das obrigações acessórias bem com de menor carga tributária a ser suportada e é o caso das sistemáticas do Simples Nacional e do Lucro Presumido. A legislação tributária, para garantir que o tratamento diferenciado da sistemática do lucro presumido beneficiasse adequadamente as pessoas jurídicas necessitadas, impôs uma série de restrições aos interessados, entre elas o limite máximo*

da receita bruta total do ano anterior à opção (Decreto nº 3.000/99, Art. 246 e 516, Lei nº 10.637/2002, art.46). Portanto é inadmissível que o empresário utilize duas ou mais empresas realizando a mesma atividade econômica para fins de reduzir sua carga tributária, pois desvirtuar as regras mais benéficas do lucro presumido.

48. Assim, detidamente alisadas a impugnação e os documentos a ela anexados, bem como as notas fiscais e contratos solicitados na presente diligência, esta fiscalização mantém convicção sobre a regularidade do lançamento.

Documentos Diversos - Outros	Documento
Comparativo Clientes Simoso e Scala	DOC 40
Termo de Intimação e Diligência Simoso e Scala	DOC 41
Amstra de Notas Fiscais Simoso e Scala	DOC 42
Amstra de Contratos Simoso e Scala	DOC 43
Análise de Contratos Simoso e Scala	DOC 44
Pesquisa CREA/SP - quadro técnico Simoso e Scala	DOC 45
NFs da Simoso meses 01 e 04 de 2011 e 2012	DOC 46

Juntado por apensação o seguinte processo:

1) E-processo nº 10865.722837/2016-62

#### **IV – CONTRA-RAZÕES.**

Cientificada do “RELATÓRIO FISCAL - Diligência”, a defesa apresentou contra-razões (fls. 6180 a 6200), cujos principais pontos são:

(...)

#### **II – DAS NOVAS RAZÕES DE DEFESA**

(...)

A autuação tem supedâneo em alegada **distribuição de receita bruta total**, fato esse construído a partir de circunstâncias de a Impugnante procurar, de acordo com o permitido em lei e expressamente aceito no próprio Relatório Fiscal, a opção que lhe era mais vantajosa, (...).

(...)

Não se pode perder de vista, ademais, que a Impugnante recolheu PIS, Cofins, IRPJ e CSLL sobre as vendas de brita efetuadas em favor da Construtora Scala, **o que confirma que a razão dessa estrutura não era tributária, e sim negocial.**

A vantagem pretensamente havida com o lucro presumido não existiu, pois se a Construtora Scala pagou “menos imposto” por

*conta do lucro presumido, a Impugnante Simoso pagou “mais que o devido”, pois tributou a venda das britas para a Scala e a locação de equipamentos, fatos que não teriam ocorrido se fosse uma única empresa.*

(...)

*Assim, o caso concreto revela tão somente a segregação de atividades econômicas motivada por necessidades operacionais.*

(...)

*Antes de enfrentar os pontos do Relatório Fiscal, a Impugnante destaca:*

*1) Não existe lei que autorize o lançamento ora impugnado, (...).*

*2) A segregação de atividades é legal, (...).*

*3) Se o objetivo fosse fraudar o Fisco, Olívio teria usado as outras empresas que possuem o sócio Olívio em comum, (...).*

*4) De 2000 a 2012 (12 anos), **apenas quatro exercício ultrapassaram o limite do lucro presumido** (2009 a 2012 – doc. 7), mas ainda sim a segregação de atividades, de receitas e de despesas existiram. Esta realidade fática demonstra, de forma incontestada, que o **propósito não era economia tributária**.*

*5) As empresas “bitributaram” a compra de brita e a locação de máquinas.*

*6) O propósito comercial da segregação de atividades entre a Impugnante e a Scala ficou demonstrado na impugnação: apenas a primeira poderia exercer atividade de pedreira, terraplenagem, detonação pedras e obras de valor elevado. (...)*

(...)

*7) Em momento algum a fiscalização alega que as despesas eram concentradas em uma empresa, para fins de aproveitamento no lucro **real**. E assim foi porque esse fato jamais ocorreu. Cada uma das sociedades se apropriava das despesas correspondentes às suas receitas. Os quadros abaixo mostram a diferença abismal entre as despesas das duas sociedades:*

(...)

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 02-72.295, pela 10ª Turma da DRJ/BHE, julgando procedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2010, 2012*

**DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. BASE LEGAL.**

*Os vícios dos contratos caracterizados por condutas dolosas que tipifiquem, por exemplo, a simulação, a fraude, o abuso de direito e de formas afastam a liberdade de contratar e autorizam a atuação do Fisco no sentido de desconstituir o ato viciado, como parte diretamente interessada e em defesa à Fazenda Pública.*

*O art. 149, VII, do CTN, outorga ao Fisco a competência para desconsiderar, para efeitos fiscais, atos ou negócios fictícios, fraudados, eivados de vício de vontade ou de forma, ou simulados.*

*A conduta dolosa que tipifique tais vícios deve estar devidamente comprovada no processo administrativo fiscal. Não havendo nos autos elementos que evidenciem tal conduta dolosa, carece de base legal o lançamento.*

*No caso, os indícios trazidos aos autos pela Fiscalização não foram suficientes para sustentar a sua acusação.*

*Impugnação Procedente*

*Crédito Tributário Exonerado*

Ciente do acórdão recorrido, o contribuinte não apresentou Recurso Voluntário, sendo objeto de apreciação unicamente o Recurso de Ofício.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Assim, passo ao exame do mérito da questão em apreciação:

Trata-se o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2010 e 2012, lavrados com base na alegada pulverização da receita bruta total, que teria implicado redução da tributação, já que as receitas brutas das duas empresas envolvidas (Construtoras Simoso e Scala), se somadas, não permitiriam a opção pelo

lucro presumido nos referidos períodos. Em decorrência, as bases de cálculo do IRPJ e CSLL foram recalculadas com base no lucro real.

Em conformidade com o Relatório Fiscal e as diligências efetuadas, a irregularidade apontada foi construída a partir dos seguintes elementos:

- 1) Compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo;
- 2) Mesmos sócios e idêntica participação societária em ambas as empresas;
- 3) Mesmo objeto social (atividade formal);
- 4) Mesma atividade comercial e produtiva (atividade de fato).

A fiscalização emitiu ainda o Termo de Responsabilidade Solidária contra a Construtora Scala, fundamentado no artigo 124, I, do CTN, sob a seguinte motivação:

*A **Scala** além de compartilhar estrutura operacional, possuir os mesmos sócios e realizar o mesmo negócio (objeto social) da Simoso, beneficiou-se juntamente com a primeira do planejamento tributário de ambas em utilizarem indevidamente a tributação com base no lucro presumido, mediante diluição da receita nas duas empresas, e assim recolherem menos IRPJ e CSLL que o devido.*

*Ficou assim constatado o interesse comum da Scala na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal do IRPJ e da CSLL. Neste ato, passa a ser arrolada como **responsável solidária** pelo presente crédito tributário lançado de ofício em desfavor da Fiscalizada Simoso.*

O contribuinte e o responsável tributário, após notificados, apresentam, em separado, as respectivas impugnações, com o intuito de rebater as conclusões a eles impostas.

Aduz a empresa-autuada que essas conclusões foram construídas a partir de indícios fracos e plenamente justificáveis, e que a fiscalização não considerou inúmeros outros fatos que as invalidam. Seus argumentos podem ser assim sintetizados:

i) A segregação de atividades é legal, existindo várias decisões do CARF nesse sentido, sendo vedada apenas quando as empresas não comprovarem que exerciam efetivamente tais atividades, ou quando agirem de forma fraudulenta, o que não é o caso dos autos;

ii) O propósito negocial da segregação de atividades entre a SIMOSO e a SCALA ficou demonstrado na impugnação e foi acatado pela DRJ/BHE: apenas a primeira poderia exercer atividades de pedreira, terraplanagem, detonação pedras e obras de valor elevado. As estruturas física, de pessoal e operacional, conseqüentemente, eram muito diferentes entre as duas (o que foi devidamente provado).

iii) O objeto social não coincidia totalmente (o da Recorrida era maior), e naquilo em que formalmente coincidia, possuía uma abrangência técnica e de custos muito maior. Também foram juntadas diversas provas nesse sentido.

iv) As sociedades tinham empregados em sua folha de pagamento, em número suficiente ao exercício de sua atividade-fim.

v) As sociedades possuíam máquinas e equipamentos em número suficiente para a execução de suas atividades. Nas raras exceções em que que a SCALA precisava locar equipamentos, fazia de diversos fornecedores distintos.

vi) Apenas parte dos clientes coincidiam.

vii) Não houve confusão patrimonial: receitas, despesas e controles eram totalmente separados e controlados. Fiscalização concordou com isso.

viii) Os pagamentos feitos pelos clientes eram sempre a favor da empresa que havia prestado o serviço.

ix) De 2000 a 2012 (12 anos), apenas quatro exercícios ultrapassaram o limite do lucro presumido (2009 a 2012), mas ainda assim a segregação de atividades, de receitas e de despesas existiu.

x) Olivo Simoso, sócio majoritário da Recorrida, possui participação em quatro outras pessoas jurídicas, conforme provado nos autos. Se a intenção realmente fosse *diluir o faturamento de forma a ficar individualmente abaixo do limite do lucro presumido*, porque, então, ele não ter usado suas outras sociedades? Esta realidade fática demonstra que o propósito não era economia tributária.

xi) As empresas “bitributaram” a compra de brita e a locação de máquinas. Assim, a vantagem pretensamente havida com o lucro presumido não existiu, pois se a SCALA pagou “menos imposto” por conta do lucro presumido, a Recorrida pagou “mais que o devido”, pois tributou a venda das britas para a SCALA e a locação de equipamentos, fatos que não teriam ocorrido se fosse uma única empresa. Mais uma vez, vantagem tributária afastada.

Pois bem. A primeira questão que deve ser verificada diz respeito à existência ou não de simulação no fato de sócios segregarem atividades antes desenvolvidas por uma só pessoa jurídica.

Perfilho do entendimento de que tal fato, por si só, não comprova de que se trata de simulação, pois o simples desmembramento de atividades não caracteriza ato ilícito.

O direito de se auto-organizar autoriza a constituição de sociedades pelos mesmos sócios, que tenham por escopo atividades similares, complementares ou mesmo distintas. Se corretamente constituídas e operadas, afasta-se o entendimento de que se trata de mera simulação.

“Simular” significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrendo uma que é efetivamente praticada, ou que não existe. Assim, para que determinada operação seja considerada simulada (art. 167, I, do Código Civil<sup>1</sup>), devem ser consideradas as características do caso concreto, demonstradas através de provas.

---

<sup>1</sup> 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

No caso, vê-se que foi constituída uma nova sociedade, com contratação de funcionários compatíveis para o exercício da atividade-fim da empresa constituída; adquiriu-se ou alugou-se maquinários para o desenvolvimento dessa atividade, e ainda, elas (as atividades) e receitas decorrentes, foram devidamente declaradas à Receita, com a emissão das correspondentes notas fiscais, contabilizadas, e o correspondente pagamento de tributo. Tais provas, a meu ver, são mais do que suficientes de que não existiu disfarce de uma realidade.

A fiscalização foi em direção oposta, concluindo por haver simulação no caso, entendendo existir uma independência meramente formal entre a empresa-recorrida e a Construtora Scala, de sorte que, em sua ótica, a realidade econômica comprovaria que se tratava de um único negócio, de uma única receita, e que a criação da nova empresa serviu apenas para propiciar a alternância dos regimes de apuração do IRPJ e da CSLL..

Fundamentou sua assertiva no princípio contábil da primazia da essência sobre a forma. Veja-se:

### ***Relatório Fiscal***

(...)

*Os princípios contábeis formam o alicerce ao qual toda norma contábil se apoia para consecução de seus objetivos.*

*As normas contábeis brasileiras, vigentes a partir de 01/01/2008, foram criadas para ajustar a contabilidade brasileira à contabilidade internacional International Financial Reporting Standards (IFRS).*

*Dentre os princípios básicos, ganhou forte relevância o da **Primazia da Essência sobre a Forma**, estampado na Resolução CFC nº 1.121/08, que aprova a Estrutura Conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, vigentes já em 2009. Em seu item 35, estabelece-se que os eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal, uma vez que a essência das transações nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base em sua forma legal ou artificialmente produzida.*

(...)

*Em decorrência dessa premissa fundamental, embora cada empresa (Simoso e Scala) tenha sua receita formalmente declarada e tributada em separado, a realidade econômica demonstra que trata-se de um negócio único, de uma receita única, não podendo ser separado por mera liberalidade dessas empresas para produzir efeitos tributários em prejuízo da Fazenda Nacional.*

---

transmitem.

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados

*Por conseguinte, as receitas das duas empresas devem ser somadas para fins de aferição do limite legal para poder optar validamente pela tributação com base no lucro presumido. (...)*

*Se não fosse assim, todas as grandes empresas brasileiras de alto faturamento poderiam optar pelo lucro presumido se abrissem tantas empresas quanto fossem necessárias para diluir entre si seu faturamento de forma a ficar cada uma delas individualmente abaixo do limite.*

*(...)*

*Ao empresário é garantido o direito à livre iniciativa, inclusive constituindo quantas empresas lhe convier a seus negócios, entretanto os efeitos tributários daí decorrentes passam pelo crivo da autoridade fiscal, a quem compete aferir sobre o correto pagamento dos tributos e contribuições à luz da verdade material das operações frente à lei tributária.*

*(...)*

*Como é possível observar, nos anos de 2.009, 2.010 e 2.011 as receitas brutas da Scala (doc 21) e da Simoso (doc 20), somadas, ultrapassaram os limites anuais de R\$ 48 milhões para enquadramento no lucro presumido (LP) nos anos de 2.010, 2.011 e 2.012, em desacordo com o Decreto nº 3.000/99, arts. 246 e 516.*

*Trata-se de planejamento tributário da fiscalizada que interpretou, e explorou, a legislação tributária nacional apenas em seu aspecto formal, abstraindo-se forçosamente de avaliar a essência dos negócios envolvidos e sua realidade econômica.*

*É com base nessa fundamentação e elementos de prova que a fiscalização está tributando de ofício todo período compreendido entre 2.010 e 2.012 pelo regime do lucro real.*

Penso que a Fiscalização utilizou-se de uma interpretação equivocada dos fatos, quando concluiu pela inexistência de dois negócios, distintos e autônomos, vez que, embora sejam gerenciados pelas mesmas pessoas, encontro nos autos provas de que há entre elas independência operacional, laboral, patrimonial e técnica, e não apenas a independência formal.

O fato de compartilharem o mesmo endereço, não pode, em absoluto, justificar a alegação de que se trate de um único negócio, vez que inexiste qualquer ilegalidade nesta conduta, quando se observa a atividade desenvolvida pelas empresas em questão.

No caso em espeque, a acusação fiscal aponta irregularidade na coincidência de estabelecimentos da Construtora Scala com os endereços da empresa-autuada, além de ausência de contas de água, luz e telefone, além das despesas com IPTU e ITR, por parte da Construtora Scala.

A defesa justifica-se, aduzindo que:

i) não há ilegalidade de conduta, por tratar-se de lógica do mercado de pavimentação asfáltica, que requer a abertura de estabelecimentos nos municípios mais próximos em que os serviços são realizados e materiais vendidos, não implicando assim, necessidade de estrutura administrativa e comercial em todas as filiais, bastando apenas que o serviço contratado da Scala (recapeamento) seja executado por ela, através de seus funcionários e maquinários;

ii) além de prestar serviços e locar equipamentos, a empresa-recorrida também extrai e comercializa pedra britada, e que esta atividade não é desenvolvida pela Construtora Scala, que apenas revende esses materiais, adquiridos da recorrida, o que justifica o fato das empresas compartilharem o mesmo endereço físico em vários casos, como também a razão pela qual a Construtora Scala não assume o ônus financeiro de despesas de luz, telefone, ITR e IPTU de sua filial 1 - CNPJ 0003-28, local em que efetivamente era estabelecida sua estrutura administrativa;

iii) usualmente, e sem que isso implique fraude, as empresas que atuam no segmento de construção civil constroem verdadeiros parques industriais, aglutinando diversas sociedades, dos mais diversos ramos da cadeia produtiva da construção civil, com vistas a otimizar as operações e todas as partes envolvidas, e que o Relatório Técnico 30, acerca do perfil de brita para a construção civil, apresentado ao Ministério de Minas e Energia - MME (contrato 18000.003155/2007-17, atesta essa forma de atuação;

iv) as diligências realizadas em dois estabelecimentos da Construtora Scala, que concluíram pelo compartilhamento de estruturas, não servem de prova, por que nestes locais, como dito acima, são filiais criadas basicamente para emissão de notas e recolhimento de tributos, compra de materiais, etc., já que a atividade da Construtora Scala eram exercidas de fato nos locais a serem recapeados; a estrutura administrativa da Scala existia apenas na sua filial 0003-28, local em há identificação da sociedade e de seus funcionários.

v) a utilização de equipamentos e máquinas da Simoso para realização das atividades da Scala não evidencia qualquer ilegalidade de conduta, pois estes alugueis seriam pontuais e eventuais para atender a necessidade de determinada obra, esclarecendo que a Scala possuía em 2011 sete máquinas e um caminhão, mas sempre que possível alugava equipamentos e máquinas de terceiros, seja a recorrida, seja de outra pessoa jurídica, e que tal fato não representaria prova de ausência de autonomia operacional. Na oportunidade de sua impugnação, apresentou uma listagem das máquinas, equipamentos e veículos tanto da autuada quanto da Construtora Scala, a fim de comprovar que as sociedades possuem autonomia patrimonial.

No mesmo rumo da decisão recorrida, estou convencido de que se trata de lógica do mercado de pavimentação asfáltica, e com escopo operacional. Razoável a ponderação de existir necessidade apenas de abertura de estabelecimentos nos municípios mais próximos em que os serviços são executados e materiais vendidos, sem que implique, necessariamente, abertura de estrutura administrativa e comercial em todas as filiais. Assim, basta que o serviço contratado seja executado pela empresa efetivamente contratada, como de fato ocorreu.

Desta forma, a coincidência de endereços decorre do propósito de reduzir custos e aumentar a segurança nas atividades desenvolvidas, e por isso constituíam-se nos locais ou próximos às pedreiras, tornando os processos mais eficazes, céleres e seguros em

relação ao recebimento e processamento da brita, componente indispensável para pavimentação asfáltica.

Também não há que se dá relevo ao fato de haver os mesmos sócios e idêntica participação societária nas empresas, pois tal constatação não justifica a conclusão de que se trata de um negócio único, de receita única. Inexiste previsão legal de que uma das condições para determinada sociedade faça opção pelo lucro presumido seria a análise conjunta da receita bruta legal de sociedades sob o mesmo controle.

Quanto ao fato das empresas apresentarem o mesmo objeto social, verifico que não há controvérsia neste aspecto, pois a defesa não nega existir forte similaridade no objeto social constante no contrato social das duas empresas, enfatizando tão-somente que cada uma atua em ramos empresariais distintos. Os exemplos de atestados de capacidade técnica de ambas empresas (Simoso e Scala) anexados aos autos pela defesa fortalecem o seu argumento de que, embora havendo identidade ou forte similaridade na forma de objeto social, elas atuam em áreas técnicas diversas, desempenhando atividade de fato distintas.

Para respaldar a conclusão fiscal de que as empresas, Simoso e Scala, exercem a mesma atividade de fato, verifica-se que a fiscalização tomou como parâmetro apenas a nomenclatura contábil das receitas, sem aprofundar sua investigação para estabelecer ligação quanto aos aspectos técnicos dos serviços prestados por ambas, uma vez que, mesmo atuando no segmento de obras de construção civil podem desenvolver atividades distintas.

Logo, razoável a alegação da defesa, quando diz na impugnação que a identidade na nomenclatura contábil das receitas é irrelevante e não se presta, isoladamente, para confirmar que há a mesma atividade.

De fato, diante dos atestados de capacidade técnica anexados aos autos e da estrutura operacional de ambas empresas, é crível que a Construtora Simoso atue no segmento de obras de construção civil de grande porte, como mineração, terraplanagem e pavimentação asfáltica, e a Construtora Scala, em obras de pequena complexidade, como recapeamento, desenvolvendo, portanto, atividades de fato distintas.

Acresça-se ainda que no "Relatório fiscal - Diligência, o Fisco constata que a Simoso extrai e comercializa pedra britada enquanto que a Scala apenas as revende. Veja-se:

*"40. A Simoso cita às fls. 1077 a 1082 do PAF. Em referidas folhas está uma resposta à intimação. Tal resposta foi observada pela fiscalização e a conclusão foi consignada no RF. **A questão de que a Simoso extrai e comercializa pedra britada enquanto que a Scala apenas as revende, não altera a igualdade de atividade de ambas, uma vez que a denominação receita de venda e receita de revenda representam a comercialização do mesmo produto, o cliente recebe a mesma coisa. Logo a argumentação dada pela Simoso não comprova que as atividades econômicas são diferentes, pelo contrário.**" (Grifou-se)*

A defesa ataca o entendimento de que tais ofícios não altera a igualdade de atividade de ambas, aduzindo: "**como defender que quem revende pedra britada pratica a mesma atividade econômica de quem explora a extração, o beneficiamento e a comercialização?**"

Com efeito, não se deve focar a igualdade da atividade de ambas empresas apenas na venda ou revenda de pedra britada, desconsiderando completamente o fato de que a Simoso pratica a extração mineral do referido produto. Obviamente, tratam-se de atividades bem distintas. A venda ou revenda de pedra brita já extraída e beneficiada é atividade meramente comercial, enquanto a sua extração é atividade de mineração.

Para extração de minério, faz-se necessário “*perfurar rochas, detonar dinamites, possuir atestados técnicos específicos, possuir título minerário regulamentado e aprovado pelo DNPM, pagamento de CFMEM, ser fiscalizada pelo Exército, ter em seu corpo funcionários engenheiro de minas e geólogo, licença da CETESB*”, enfim, ter condições especiais para execução desta atividade, seja ela técnica ou operacional. Essas condições apenas a Simoso possui.

Logo, sendo a execução de tal atividade desempenhada unicamente pela Construtora Simoso, enquanto que a Scala apenas revende o produto extraído, penso que tal fato também é elemento diferenciador das atividades desenvolvidas por estas empresas.

Dessa forma, concluo que a recorrida agiu segundo a lei, não havendo que se falar em segregação ilegal de suas atividades e muito menos em pulverização dolosa de receitas, inexistindo a alegada empresa fictícia para propiciar a alternância dos regimes de apuração do IRPJ e da CSLL, vez que os fatos provam a licitude da organização societária perpetrada e a autonomia jurídica, laboral e patrimonial das sociedades envolvidas.

Concluo também, como base nas evidências acima, ter sido preservado o princípio da Entidade. Tal princípio professa a verdade intuitiva e jurídica de que o patrimônio da entidade, objeto de contabilização, tem de estar completamente separado do patrimônio de seus sócios ou acionistas. Tal separação, por evidente, afeta também os patrimônios de pessoas jurídicas distintas, ainda que possuam quadro societário idêntico, como ocorre no caso aqui em espeque.

Compulsando os autos, não vejo provas de que o referido princípio tenha sido desrespeitado. Não houve confusão patrimonial entre as duas empresas ou mistura no reconhecimento de receitas, custos e despesas. Cada empresa existia de fato com estrutura própria, de equipamentos operacionais e pessoal próprio. A defesa, a todo tempo, alega isso a seu favor. E a Fiscalização, no "Relatório Fiscal - Diligência", expressamente admitiu isso, veja-se:

“35. Ainda na página 5:

(...)

*Em relação a afirmação de que “todos os demais pontos são divididos e os serviços que executam são substancialmente diferentes?”, é relevante observar que não foram apresentadas provas hábeis que dessem sustentação à essa alegação de que as empresas realizaram atividades diferentes. Destaca-se que a fiscalização não considerou as atividades da Scala como inexistentes em nenhum momento, apenas fez menção à coincidência de endereços, sócios e atividades formais e de fato, para comprovar, juntamente com os demais elementos da autuação, que a Simoso e a Scala deveriam ter considerado ambas receitas para fins de aferição do limite de R\$ 48 milhões*

***para poderem se enquadrar no lucro presumido para os anos seguintes, pois ambas realizam a mesma atividade econômica.***

36. A partir do último parágrafo da página 6 até a página 15, a Scala argumenta sobre a legalidade de segregação de atividades da Simoso e da Scala. Nesse ponto a fiscalização lembra, **mais uma vez, que em nenhum momento a fiscalização considerou a Scala uma pessoa jurídica fictícia, ou que suas atividades são fictícias, mas sim que:** “Tais situações demonstram o compartilhamento das mesmas instalações comerciais, produtivas e administrativas. Significa dizer, as empresas operam a mesma atividade, realizam o mesmo negócio.” (Relatório Fiscal página 8). Logo, o enfoque naquele ponto do Relatório Fiscal (RF) era demonstrar mais uma evidência de que as atividades das duas empresas eram as mesmas. **As duas empresas existem e operam, mas fazem a mesma coisa, por isso, para fins tributários de opção pelo lucro presumido a receita limite deve ser considerada em uma soma única.** (Grifos são do original) (Grifou-se e sublinhou-se)

(...)

39. Argumenta-se que:

(...)

**A fiscalização não considerou as operações da Scala irregulares, mas sim a opção pelo regime de lucro presumido das empresas.** (Grifou-se)

(...)

45. (...). **Importante esclarecer que a existência da Scala não foi questionada e, portanto, não foi a motivação da autuação, mesmo por que se fosse verificada sua inexistência, a fiscalização teria procedido à baixa de ofício do CNPJ por inexistência de fato, além da proposição de representação para fins penais e qualificação da multa. Isso pode ser observado ao longo de todo o relatório fiscal da autuação.** (Grifou-se).”

Ainda, em alguns pontos do Relatório Fiscal o Fisco afirmou que a autuada possuía contabilidade regular. Nesse sentido, transcrevem-se trechos do mencionado relatório:

*“Em razão desse planejamento tributário a Fiscalizada, bem como a outra empresa pertencente aos mesmos sócios, submeteu-se à tributação menor que a devida, uma vez que nenhuma delas, considerando as receitas brutas somadas, poderia ter optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Decreto nº 3.000/99, art. 246, I).*

*- Em decorrência, as bases de cálculo dos anos-calendário 2010 e 2012 foram recalculadas pela Fiscalização **com base no Lucro Real, uma vez existente a contabilidade regular do Fiscalizado.*** (...). (Grifou-se)

(...)

***Dos Procedimentos Fiscais Finais – Lançamento de Ofício: em decorrência da opção indevida pelo lucro presumido a Fiscalização refez de ofício as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com base na sistemática do lucro real, uma vez que a empresa possui contabilidade regular. A partir do resultado contábil encontrado na escrita contábil da Simoso, e mediante a falta de apresentação de adições, exclusões e compensações ao lucro por parte da Simoso em resposta à intimação fiscal, a Fiscalização apurou o lucro real de ofício. (Grifou-se e sublinhou-se)***

*A apuração foi realizada da seguinte forma:*

- 1) Foram tomados os saldos da conta 2.4.3.03.0001-Resultado do exercício por trimestre;*
- 2) Em seguida foram calculados os resultados dos trimestres antes do IRPJ e da CSLL mediante confronto entre as contas 2.4.3.03.0001 e 6.1 (Impostos s/lucro);*
- 3) Foram considerados os ajustes aos resultados do exercício (adições, exclusões e compensações), finalizando-se na apuração do Lucro Real (LR) de cada trimestre;*
- 4) Foram calculados o IRPJ, e adicional do IR, e a CSLL pela sistemática do LR;*
- 5) Foram aproveitados os débitos confessados em DCTF pelo contribuinte relativos ao IRPJ e à CSLL na sistemática do Lucro Presumido (LP);*
- 6) Foram apurados o IRPJ, e adicional do IR, e a CSLL devidos;”*

Como se vê, a determinação tanto do lucro real como da base de cálculo da CSLL foi feita com os dados existentes na escrituração das empresas em referência, o que demonstra, nos períodos fiscalizados, a existência de escrituração regular apta para a determinação da base de cálculo dos tributos e contribuições aqui exigidas.

Estes fatos demonstram, em minha ótica, que o princípio da Entidade não foi violado, seja porque não há confusão patrimonial entre as empresas, seja porque existem de fato, cada qual operando independente uma da outra, ainda que, segundo o Fisco, exercendo a mesma atividade.

Por fim, observe-se no "Relatório Fiscal - Diligência", consta (fls. 6166):

---

*“Doc. 14 apresenta lista de veículos, máquinas e equipamentos da Simoso e da Scala. Conforme pode se observar tal imobilizado é semelhante para as duas empresas, servindo também de prova de exercício da mesma atividade. A propriedade de menor ativo imobilizado pela Scala não limitou a obtenção de suas receitas que foram expressivas, quando comparada com as receitas e ativo imobilizado da Simoso. Isso porque a Scala, sempre que necessário, loca os veículos, máquinas e equipamentos da Simoso e de outras empresas ligadas. Então a capacidade operacional menor da Scala não daria a base para essa ter os alegados custos menores que a Simoso, a não ser que as locações fossem subfaturadas em favor da Scala.” (Grifou-se)*

Incontroverso que as empresas realizaram entre si operações comerciais, como locação de máquinas e equipamentos, bem assim compra/venda de brita. Um dos pontos da acusação fiscal reside no fato de que a Simoso alugava máquinas e equipamentos à Scala para ela realizar o mesmo objeto social da primeira. Entretanto, não se vê no Relatório Fiscal nenhum aprofundamento quanto aos procedimentos contábeis adotados, por ambas, nessas operações, seja quanto aos preços praticados, pois apesar da Fiscalização lançar dúvidas que as locações fossem subfaturadas em favor da Scala, não investiga, seja quanto à forma de reconhecer receitas e custos/despesas, seja quanto à forma de quitação dessas operações, seja ainda quanto ao reconhecimento e recolhimento dos tributos decorrentes dessas operações.

Assim, na esteira dessas considerações, despiendo analisar os Termos de Responsabilidade Passiva Solidária.

## CONCLUSÃO

Portanto, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício, mantendo-se os termos da decisão recorrida, que considerou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário exigido.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza