



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

Processo nº 10865.720953/2015-66
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1301-002.977 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria SIMULAÇÃO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA SCALA GUAÇU LTDA E OUTRO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 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 02-72.296, 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. 620/672, a saber:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$13.542.704,95, cumulado com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 07.2015.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$4.548.360,16, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 07.2015.

Lançamento do IRPJ e CSLL. Descrição dos Fatos.

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

“Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador: a Scala, sob administração de Olivo nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, infringiu a lei tributária ao aplicar indevidamente a tributação com base na Lei 9.718/98, art. 13 e Dec. 3.000/99, art. 516, no lugar da Lei 9.718/98, art. 14 e Dec. 3.000/99, art. 246, mediante planejamento tributário que reduziu o montante devido de IRPJ e CSLL e assim promoveu prejuízo aos cofres da fazenda nacional, conforme relatório fiscal da fiscalização.

Em decorrência da infração à lei tributária do IRPJ e CSLL, o sócio administrador Olivo Simoso – CPF 773.819.478-20 passa a ser responsabilizado pelo crédito tributário lançado de ofício contra a empresa que administra, nos termos do CTN, art. 135, III.

(...)

RESULTADOS NÃO DECLARADOS

INFRAÇÃO: 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.”

Relatório Fiscal – RF (fls. 594/617).

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 2011 e 2012, através da utilização de outra empresa pertencentes aos mesmos sócios, que realizam o mesmo tipo de negócio e compartilham estrutura física, para distribuição, pulverização, da receita bruta total do negócio entre as duas empresas e assim não ultrapassarem, individualmente, 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 (Construtora Simoso Ltda – Simoso), 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).

- Não ficou demonstrado o propósito comercial da Scala que pudesse justificar a divisão das receitas do conjunto Simoso e Scala.

- (...)

*- **Das Informações Fiscais:** trata-se de uma sociedade limitada e apresentou as DIPJ (DOC 18), conforme abaixo:*

Exercício	Ano-Calendário	Reg Tributação	Apuração	Data Recepção
2010	2009	Lucro Presumido	Trimestral	25/06/2010
2011	2010	Lucro Real	Trimestral	21/06/2011
2012	2011	Lucro Presumido	Trimestral	11/06/2012
2013	2012	Lucro Presumido	Trimestral	27/06/2013

- (...)

- CONSTATAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA

- Distribuição da Receita Bruta para Tributação com Base no Lucro Presumido: conforme verificado por esta Fiscalização, a Construtora Simoso Ltda – CNPJ 48.169.536/0001-61 (Simoso) e a 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.

- (...)

- 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 05).

- Intimada, a Scala esclareceu, dentre outras, que **não existem contas e respectivos comprovantes de energia elétrica** vez que as salas comerciais comodatas não possuíam medidores separados.

- 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). (DOCs 11 a 15).

- 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 dividem entre si a receita bruta total do negócio.

- Das Justificativas Finais da Scala sobre o Planejamento Tributário Adotado:

- (...)

- A Scala atendeu à intimação apresentando, em síntese, a seguinte resposta (DOC 03): 1) que não encontrou justificativa para o Fisco tributá-la pelo lucro real, pois considera correta sua opção pelo lucro presumido com base no inciso I, art. 246 do RIR/99; (...) 4) que a empresa exerce a atividade de construção civil desde 1992; 5) que o capital social é de R\$ 2.000.000,00 e o patrimônio líquido de R\$ 9.974.647,43 e que a execução de obras de menor porte geralmente tem lucratividade muito estreita; 6) que a Scala tem condições de participar de licitações de no máximo 20 milhões de reais; 7) que “Entendeu que no rigor da lei havia um único requisito a ser observado: a receita total, do ano anterior, ser inferior ao limite fixado na lei. Considerou que obedecido o referido limite, a opção tornava-se livre e dispensada de outras providências. Avaliou também que o ingresso no lucro presumido era uma opção, significando que o regime ordinário continua sendo o lucro real.”

- (...)

- Manifestação Fiscal às Justificativas Finais da Scala: com relação aos argumentos apresentados, a Fiscalização assim se manifesta:

1) a motivação para a tributação no lucro real está apresentada e fundamentada ao longo do presente relatório fiscal e os elementos de prova estarão juntados ao respectivo processo administrativo fiscal.

2) os documentos juntados pelo contribuinte podem ser encontrados no PAF no DOC 03.

- Cabe esclarecer, em relação ao item 7.1 da intimação fiscal (contas de água, eletricidade, telefone e IPTU/ITR) que foram apresentadas apenas 3 contas telefônicas correspondentes a um único número de telefone. Saliente-se que existem 8 estabelecimentos da Scala, sendo, segundo a Scala, que dois deles não estariam funcionando no período (um que nunca teria operado e outro que encerrou as atividades).

- Observa-se que, por via de regra, cada estabelecimento deveria ter suas próprias despesas de consumo de água, energia e telefone, insumos mínimos imprescindíveis para funcionamento de um negócio de construção civil, ou comprovação fundada em

documentação hábil e idônea do reembolso de tais despesas aos locadores/arrendadores/comodantes.

- (...)

*- Com relação ao item 7.3) (contratos de locação ou escrituras) foram apresentados: (...). Em suma, são todos contratos firmados entre pessoas ligadas (Scala, Simoso, filhos e pais). Com exceção do contrato de arrendamento onerado em R\$ 600,00 por ano, todos os demais não estabelecem ônus ao comodatário. Nenhum dos contratos tem seu registro em cartório. Outros detalhes e conclusões relativos à análise desses documentos já foram analisados no item deste relatório que trata do **“Compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo”**.*

3) A Scala adicionalmente informou que: (itens 3, 4, 5 e 6).

- Ponderando sobre essas informações, a Fiscalização não encontrou lógica nos motivos apresentados para o grupo se estruturar em duas empresas praticantes do mesmo negócio, a não ser o motivo tributário de escapar à tributação com base no lucro real mediante diluição da receita entre a Simoso e a Scala.

*- Vejamos, se a Simoso possui toda a estrutura para mineração de brita e sua comercialização e para prestação de serviços de obras de construção civil em geral, qual o sentido em constituir uma empresa sem praticamente estrutura, que loca equipamentos da própria Simoso, utilizando-se gratuitamente de espaço (contratos de comodato) para suas atividades? Qual o diferencial? **A vantagem de menor custo operacional com transporte não encontra suporte fático, porque desprovida de qualquer lógica financeira, se assim fosse a Simoso teria a mesma vantagem, pois os endereços das duas são os mesmos. A administração e a estrutura são as mesmas.***

- Quanto à proposição de que somente a Scala poderia participar de obras com valor máximo de R\$ 20 milhões, ainda que essa proposição estivesse embasada em elementos fáticos comprovados pela Scala, careceria de lógica da mesma forma. Quem pode o mais, pode o menos, não é exagero afirmar isso. Se a Simoso tem o poder, seja de deter o Know how e toda estrutura indispensável, por que ela mesma não executaria todos os negócios em seu nome?

*- Por fim, a **justificativa central** da Scala de que a **execução de obras de menor porte geralmente tem a lucratividade muito estreita**, por isso são por ela realizadas.*

*Verifica-se que as **margens líquidas da Scala foram bastante significativas.***

- Não ficou demonstrado o propósito negocial da Scala que pudesse justificar a divisão das receitas do conjunto Simoso e Scala.

- (...)

- 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).

- (...)

- A Solução de Consulta nº 381, de 2014, DOU de 23/02/2015 (DOC 16), 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.

- 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.

- Conclusão

- (...)

- Assim, a Scala deve ser tributada com base no art. 246, I, do RIR/1999, que trata da obrigatoriedade de tributação da pessoa jurídica com base no lucro real.

- (...)

- **Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador:** a Scala, sob administração de Olivo nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, infringiu a lei tributária ao aplicar indevidamente a tributação com base na Lei 9.718/98, art. 13 e RIR/1999, art. 516, no lugar da Lei 9.718/98, art. 14 e RIR/1999, art. 246, mediante planejamento tributário que reduziu o montante devido de IRPJ e CSLL e assim promoveu relevante prejuízo aos cofres da Fazenda Nacional.

- Em decorrência da infração à lei tributária do IRPJ e CSLL, o sócio administrador Olivo Simoso – CPF 773.819.478-20 passa a ser responsabilizado pelo crédito tributário lançado de ofício contra a empresa que administra, nos termos do CTN, art. 135, III.

II – TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Foi lavrado contra o responsável tributário, Olivo Simoso, o Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 674/675.

II – DA IMPUGNAÇÃO.

Tendo sido dele cientificado via postal (AR de fls. 677/678) tanto o sujeito passivo como o responsável tributário devidamente arrolado no correspondente Termo de Sujeição Passiva Solidária, em 04.08.2015 e 30.07.2015, respectivamente, foi apresentada contestação em nome de ambos em 28.08.2015, mediante o instrumento de fls. 680/726.

Adiante compendiam-se suas razões.

I – DA TEMPESTIVIDADE

- A Impugnante ressalta a tempestividade da impugnação, considerando que foi intimada em 04.08.2015 e o responsável Olivo Simoso em 30.07.2015.

II – DOS FATOS

- A autuação tem supedâneo em alegada distribuição da receita bruta total, fato esse construído a partir da circunstância de a Impugnante procurar, de acordo com o permitido pela lei e expressamente aceito no próprio Relatório Fiscal, a opção de tributação que lhe é mais vantajosa, considerando o limite então vigente para o lucro presumido. Com isso, constatou-se uma alternância entre o lucro presumido (anos-calendário 2009, 2011 e 2012) e o lucro real (2010).

- A suposta distribuição da receita bruta decorre da equivocada premissa de que a Impugnante e a Construtora Simoso (sujeito passivo no PA nº 10865.720.538/2015-11), não teriam autonomia entre si, sendo, na realidade, um único negócio, de receita única. Segundo a Fiscalização, os elementos probatórios dessa irregularidade seriam os seguintes (fls.4 e ss. do Relatório Fiscal).

- *Diferentemente do alegado no Relatório Fiscal, 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 distribuem 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.*

- *Além disso, o propósito negocial da Impugnante foi o de segregar atividades com o objetivo de explorar serviços que não interessavam à Simoso (os de pequeno porte, ou seja, até 20 milhões de reais). Não fosse isso, o resultado do grupo seria menor, o que certamente não interessaria aos sócios. Qual irregularidade disso? Nenhuma. E qual a inconsistência da afirmação de que uma empresa de grande porte não tem condições práticas de realizar pequenos serviços, posto que a margem de lucro não cobriria os custos da atividade? Igualmente nenhuma.*

- *Por que segregar as atividades e pagar elevados valores de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL nas vendas de brita realizadas pela Simoso a favor da Scala? Esses fatos geradores e respectivos débitos não teriam existido caso as duas sociedades fossem uma empresa só.*

- *Mas a Impugnante e a Simoso são pessoas jurídicas distintas, com autonomia financeira, econômica, laboral e operacional. Além disso, as atividades foram exercidas separadamente, em locais independentes (a filial compartilhada com a Simoso 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.*

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. Por último trataremos da responsabilidade tributária.*

III.1 – DA LEGALIDADE DA SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS

- *Contrariamente ao afirmado no Relatório Fiscal, a Impugnante **não distribuiu a receita bruta de seu negócio entre duas empresas**, para poder se enquadrar no lucro presumido. Ao invés, os sócios segregaram atividades planejando-se comercialmente.*

- *O que faz com que a operação seja considerada simulada (art. 167, I, do Código Civil) são as características do caso concreto, demonstradas mediante provas.*

- *Por outro lado, se a nova sociedade não possuía funcionários (ou os possuía em número simbólico); não possuía despesas de qualquer natureza (já que todas eram suportadas e aproveitadas fiscalmente pela sociedade originária); não demonstrou que exercia a atividade pela qual cobrava e, finalmente, se seu caixa era utilizado para pagamento das despesas de sociedade segregada, sem qualquer explicação, seria correto considerar simulada as atividades desta última sociedade, existente apenas para reduzir a carga tributária do grupo, sem qualquer respaldo factual factível.*

- *Mas esse não é o caso dos autos, conforme adiante se demonstrará.*

- *A Impugnante discorre acerca da: (1) Simulação de atos e negócios jurídicos; (2) Ilícitos atípicos; e (3) Abuso de direito no Código Civil de 2002 – reflexos em matéria tributária?*

III.2 – DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE A MATÉRIA

- *Jurisprudência já se debruçou sobre o tema “segregação de atividades econômicas” em diversas oportunidades. Destacamos os casos a seguir, que podem ser utilizados como paradigma para decidir o presente caso.*

PARADIGMA UM – Acórdão 3403-002.5119 – 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária – 3ª Seção – Sessão de 22 de outubro de 2013

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda de produtos.

A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.

- *Aspecto relevante deste julgado é que, no entendimento do CARF, se a empresa criada efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a*

intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos, não se configura simulação.

- Ora, no caso desses autos, comprova-se que a Construtora Scala existe, possui independência financeira, técnica, patrimonial, operacional, laboral e, ainda, atua num ramo de negócio distinto da Construtora Simoso, que se dedica às obras de construção civil de maior porte e complexidade.

PARADIGMA DOIS – Acórdão 149.524 – 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Sessão de 23 de janeiro de 2.008

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.

PARADIGMA TRÊS – Acórdão 105.184 – 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Sessão de 4 de julho de 1.994

Lucro presumido. Simulação. Para que, no caso em apreço, ficasse perfeitamente caracterizada a simulação apontada, não deveria a acusação restringir-se à tese de que a nova empresa, constituída em local vizinho à original, e com igual composição societária, visava burlar limite de receita bruta; cumpria aprofundar o exame contábil-fiscal em ambas as empresas, a fim de cientificar-se, de fato, que existia uma única prestadora de serviços.

- No caso em apreço, não é necessário maior esforço para se concluir que a Fiscalização não provou a acusação que faz. As provas são fracas e inconsistentes. O auditor presume, apressadamente, se tratar de um negócio único, sendo que lhe competia aprofundar no exame probatório, seja para sopesar as provas a favor da segregação, seja para verificar se as “desfavoráveis” não eram justificáveis pelo ramo de atividade exercida.

PARADIGMA QUATRO – Acórdão 3403002.854 – 3ª Seção – 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária – Seção de 26 de março de 2014

AUTO DE INFRAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS. REQUISITOS.

A segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia de tributária, quando realizada previamente à ocorrência dos fatos geradores e revelar evidentes ganhos extrafiscais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios.

- Dessa decisão decorre que para que a segregação seja lícita e acatada pela RFB, deve ser provado que:

- O desenvolvimento das respectivas atividades ocorra separadamente e em estruturas independentes – o requisito foi cumprido no caso concreto, pois os clientes e as obras eram diversos, a Simoso possuía atividade operacional muito maior que a Impugnante, os serviços realizados pelas empresas eram muito diferentes do ponto de vista técnico – vide atestados técnicos, contratos e fotos – e com relação ao valor contratado, etc.; e

- Haja distinção com relação à administração, corpo de funcionários e instalações – requisito igualmente cumprido, pois embora os sócios fossem os mesmos, os funcionários e equipamentos necessários aos serviços eram distintos – vide GFIP, Balanço e fotos anexas.

- Portanto, seja porque a Impugnante comprovou a efetividade e independência do seu negócio em relação à Construtora Simoso, seja porque a Fiscalização não conseguiu reunir elementos mínimos para firmar uma convicção precisa e concordante de que os estabelecimentos seriam um único negócio, alternativa não há a não ser reconhecer improcedência do auto de infração.

III. 3. DAS OPERAÇÕES DA IMPUGNANTE E DA CONSTTURA SIMOSO

- Passemos agora a refutar os fatos mencionados no auto de infração e a trazer informações que demonstrarão a legalidade da segregação e a necessidade de anulação do auto de infração ora impugnado.

- O Relatório Fiscal cita o princípio da primazia da essência sobre a forma como fundamento para a desconsideração da segregação de atividades da Impugnante e da Construtora Simoso. Nada mais equivocado, tendo em vista a aplicação restrita desse princípio em esfera tributária, bem como o não enquadramento dos fatos a ele.

- A prevalência da essência sobre a forma ganha relevo, em direito tributário, quando uma e outra levam a interpretar diversamente um mesmo negócio jurídico. Nesses casos, a forma jurídica utilizada aponta para um conceito econômico que, no entanto, é infirmado pela essência dos atos praticado. Como exemplos desses paradoxos, o arrendamento financeiro, que é considerado propriedade da arrendadora (juridicamente) e ativo da arrendatária (contabilmente), e a ação preferencial resgatável, título de capital (juridicamente) e passivo (contabilmente).

- Ocorre que fatos juridicamente relevantes devem ser construídos e interpretados segundo regras jurídicas tributárias, e não contábeis. Se aquelas forem insuficientes para regular a realidade social que hoje vivemos – chegando até mesmo a comprometer a cidadania fiscal, a gestão de políticas públicas tributárias e a isonomia -, a lei deve ser alterada, e tais efeitos, combatidos. Mas, jamais se utilizar da analogia para justificar a

aplicação de lei a fim de atender a “isonomia e a capacidade contributiva”, conceitos que encontram limites no texto legal.

- Ora, diferentemente do que asseverou a Fiscalização, a realidade econômica das operações da Impugnante e da Simoso comprova, de forma incontestada, que, no caso em tela a forma adotada pelas partes corresponde, em sua integralidade, à essência das operações. Não há distorção ou defeito entre o que foi contabilizado, e o que é praticado pelas partes. Não há um negócio único. Não há receita única.

- No caso, existiam dois negócios, distintos e autônomos, gerenciados pelas mesmas pessoas, mas com incontestável independência operacional, laboral, patrimonial e técnica, e não apenas independência formal.

- É evidente que a Autoridade Administrativa interpretou equivocadamente os supostos elementos de prova, ao afirmar que a contestada distribuição da receita bruta total deu-se em função dos seguintes fatos (fls. 4 do Relatório Fiscal):

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).

- Contestaremos objetivamente cada um desses pontos.

a) Compartilhamento do mesmo endereço administrativo, comercial e produtivo

- Para demonstrar a impropriedade do entendimento fiscal e, principalmente, para se atestar que o simples fato de existir compartilhamento de um endereço não pode, em absoluto, justificar a alegação de que estamos diante de um único negócio, uma única receita, mister se faz refutar cada um dos argumentos levantados pela Fiscalização.

1º argumento fiscal) Coincidência de estabelecimentos da Scala nos endereços da Simoso (fls. 5 e 6 do Relatório Fiscal)

- Diferentemente do que asseverou a Fiscalização, não há qualquer ilegalidade nesta conduta. Pelo contrário, trata-se de lógica do mercado de pavimentação asfáltica, que requer a abertura de estabelecimentos nos municípios mais próximos em que os serviços serão realizados e materiais vendidos, propiciando com isso a possibilidade de emissão de nota fiscal e o recolhimento de ISS/ICMS. Isso não implica, por outro lado, a necessidade de estrutura administrativa em todas as filiais. Não! O serviço contratado da Scala (recapeamento) era executado diretamente no local, por funcionários e maquinários, não requerendo estrutura administrativa e comercial específica.

- Esse era o real motivo. Sem as filiais, a Impugnante teria sérios entraves operacionais perante os Fiscos Municipal e Estadual, dada a natureza dos serviços que presta (sujeitos aos recolhimentos do ISS no local da prestação) e da mercadoria que ocasionalmente comercializa. A customização do transporte era necessária mas secundária nesse contexto, e a dinâmica dos fatos aqui exposta e as características de suas filiais (receita, número de empregados, estrutura física ou não etc.) não deixa dúvida da procedência dessas alegações.

- Ademais, muito embora tenha sido devidamente esclarecido à Fiscalização a natureza das operações desenvolvidas pela Impugnante e pela Simoso, não restou consignado que esta última, além de prestar serviços e locar equipamentos, também extrai e comercializa pedra britada (atividade de receita mais uniforme e constante, não tão sazonal quanto à construção civil), o que não ocorre com a Scala, que apenas revende esses materiais, adquiridos da Simoso.

- E este fato explica não só a razão pela qual as sociedades compartilham o mesmo endereço físico em vários casos, como também a razão pela qual a Impugnante não assume a ônus financeiro de despesas de luz, telefone, ITR e IPTU de sua filial 1 – CNPJ 003-28, local em que efetivamente era estabelecida sua estrutura administrativa (como será posteriormente esclarecido e provado).

- 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 de todas as partes envolvidas.

- O Relatório Técnico 30, apresentado pelo Ministério de Minas e Energia – MME, atesta essa forma de atuação.

2º argumento fiscal) Constatação de estruturas compartilhadas entre as duas empresas, a partir das diligências feitas nos dias 14 e 15 de janeiro de 2015, nos CNPJs 56.111.347/0001-66 e 56.111.347/0008-32 (filiais da Construtora Scala) (fl. 5 e 6 do Relatório Fiscal)

- Sobre a utilização dessas diligências como prova contra a Impugnante temos que essa atitude é, no mínimo, curiosa, haja vista que as diligências foram feitas nos estabelecimentos 56.111.347/0001-66 (situado na Rodovia Mogi-Guaçu a Itapira Km 1,1, Município de Mogi-Guaçu/SP) e 56.111.347/0008-32 (situado na Estrada Velha São João, Km 2, Município de São João da Boa Vista/SP).

- Analisando as DIPJs da Impugnante, relativas aos anos-calendário 2011 e 2012 (doc. 4), especificamente na ficha 54, observamos que os estabelecimentos que, de fato e de direito, desempenham atividade econômica são basicamente as filiais 0003-28 e 0007-51.

- Por que a Fiscalização não realizou diligências nestes locais???

- E considerando **que praticamente toda a receita gerada pela Impugnante advém da filial 56.111.347/0003-28, não seria no mínimo razoável que a Fiscalização tivesse diligenciado neste endereço**, antes de concluir enfaticamente que as estruturas são compartilhadas entre as duas empresas; as empresas operam na mesma atividade, realizam o mesmo negócio?

- Evidentemente que essas diligências não provam nada contra a Impugnante.

3º argumento fiscal) Inexistência de pagamento, por parte da Impugnante, de despesa de água, luz, telefone, IPTU ou ITR, com a utilização de contratos de comodatos, sem registros públicos e sem assunção dos ônus normais “correntes e usuais de mercado” atinentes à ocupação do imóvel

- No que diz respeito às cotas de consumo de água, sequer há como segregar a cobrança, uma vez que a utilização da água é feita a partir de poço artesianos (doc. anexo), e não via concessionária de fornecimento de água.

- Quanto às demais despesas, a relação comercial existente entre a Impugnante e a Construtora Simoso – decorrente da aquisição de brita para utilização na pavimentação asfáltica – afasta a assunção de quaisquer ônus em relação à ocupação, já que a divisão, dado ao fato de que a maioria dos funcionários da Impugnante estão alocados em obras e não no setor administrativo, tornaria a cobrança praticamente ínfima.

- Ademais, a Impugnante possuía linha própria de telefone.

- Além disso, como informado à Fiscalização, o valor unitário da brita, assim como o compromisso de aquisição regular de produtos, já abrangia todos os custos, inclusive energia elétrica, telefone, IPTU ou ITR.

- A fim de que não fiquemos apenas em palavras, apresentamos outras situações semelhantes de comodato de áreas, em que há vinculação a concessões para compra de produtos resultantes de britagem (docs. 8 e 9). Esses contratos não foram firmados entre as empresas aqui envolvidas, seus sócios e sucessores, mas com terceiros, o que demonstra que a estranheza causada à Fiscalização justifica-se pelo não conhecimento das regras e da cultura vigentes no mercado. É comum, por exemplo, o comodato de área não onerosa, quando o comodatário obriga-se a adquirir brita da comodante. É o que normalmente acontecia no caso da Impugnante e da Simoso.

- Em 30 de julho de 1.997, a Simoso, na qualidade de comodataria. Firmou contrato de comodato de área de terras de 24,20 alqueires, no Município de Nova Odessa/Estado de São Paulo, com a Sr. Helena Alice Pertelewitz Silekis.

- Este contrato estava diretamente atrelado ao contrato de compra e venda de produtos resultantes de exploração e de britagem de rocha celebrado em 17 de março de 2.000, entre a Simoso (CONTRATANTE) e da Pedreira Fazenda Velha Ltda. (CONTRATADA), que já era responsável pela exploração de parte da jazida de rocha existente na propriedade. Vejamos os termos das cláusulas 1ª e 2ª:

- (...)

- A leitura dos parágrafos primeiro e terceiro não deixam dúvidas de que houve uma concessão por parte da CONTRATADA, Pedreira Fazenda Velha Ltda, com a assunção dos custos (i) para colocação dos produtos na Usina da CONTRATANTE e (ii) de óleo e graxa para abastecimento de maquinário da CONTRATANTE, no caso da Impugnante.

- Mas vamos a um segundo caso.

- Em 10 de julho de 2.000, a Simoso, na qualidade de comodataria, firmou contrato de comodato de gleba de terras localizado no imóvel designado Fazenda Velha, no Município de Mogi Mirim/Estado de São Paulo, com a empresa Imobiliária Quaglio S/C Ltda, cujo sócio era o Sr. Orlando Quaglio.

- Este contrato estava diretamente atrelado ao contrato de compra e venda de produtos resultantes de exploração e de britagem de rocha celebrado em 17 de março de 2000, entre a Simoso (CONTRATANTE) e a Irmãos Quaglio & Cia Ltda (CONTRATADA), cujo sócio era também o Sr. Orlando Quaglio. Veja os termos das cláusulas 1ª e 2ª:

- (...)

- E agora um terceiro e último caso.

- Em 18 de junho de 1.999, a Simoso, na qualidade de comodataria, firmou contrato de comodato de gleba de terras localizado no Município de Mogi Mirim/Estado de São Paulo, com Agostinho Rampazzo de Barros e sua esposa Lucia Helena Stort de Barros.

- Este contrato estava diretamente atrelado ao contrato de compra e venda de produtos resultantes de exploração e de britagem de rocha celebrado em 17 de março de 2000, entre a Simoso (CONTRATANTE) e a Pedreira Mogiana Ltda (CONTRATADA). Veja os termos das cláusulas 1ª e 2ª:

- (...)

- Estes três casos acima amoldam-se exatamente ao contexto da Impugnante e da Construtora Simoso. A fim de que a Impugnante adquirisse constantemente britagem da Simoso, ela era beneficiada com a dispensa dos ônus de ocupação do imóvel cedido (luz, telefone, IPTU ou ITR). A única diferença é que, no caso em tela, a operação é entre pessoas sob o mesmo controle.

Nos três casos acima, por outro lado, a operação é com pessoas não relacionadas. Isso e nada mais.

- Ainda, temos também que os valores relativos a essas despesas seriam muito baixos, se fossem rateados proporcionalmente à utilização, especialmente diante do fato de que a operação de extração de pedras é feita pela Simoso (o que lhe permitia assumir maior custo pela maior utilização local, além de maior utilização da energia elétrica).

- Não percamos de vista que eram apenas cinco funcionários da Impugnante na filial 003-28 (única em que havia pessoal administrativo/comercial) em 2011, e três em 2012, trabalhando nos locais compartilhados com a Impugnante. O restante dos funcionários da Scala trabalhava diretamente nas obras.

- Não percamos de vista, finalmente, que as despesas de energia elétrica e IPTU de que ora tratamos são insignificantes considerando o faturamento das empresas, embora elevadas para uma estrutura administrativa, pois como não existiam relógios separados, a energia era consumida também por toda a área de pátio e oficina, não compartilhadas pela Impugnante.

- Da mesma forma ocorria com o IPTU. A área total da Simoso é de 89.905,87 m², ou seja, muito grande em comparação com o rateio de uma sala para os cinco funcionários da Scala (filial 003-28).

- Por fim, quanto à ausência de registro público dos contratos, temos que este argumento não pode ser utilizado para invalidar as operações firmadas.

- Ora, o art. 221 do Código Civil, expressamente mencionado no Relatório Fiscal, prescreve que o documento que preencher as condições nele referidas fará lei entre as partes, mas a sua oponibilidade perante terceiros, no caso de cessão das prerrogativas nele insculpidas, somente advirá do registro perante o cartório competente.

- A Impugnante e a Construtora Simoso celebraram contratos de comodato, de interesse exclusivo das partes, sendo que a forma e os termos pactuados não geraram reflexos para outros que não elas, pouco interessando ao Fisco, que o recebeu apenas como mais um elemento indiciário da presumida ausência de segregação de atividades.

4º argumento fiscal) Utilização de equipamentos e máquinas da Simoso para realização das atividades da Scala, por meio de contrato de locação firmados com a Simoso (fls. 7 do Relatório Fiscal)

- Neste tópico, o equívoco fazendário é flagrante.

- A Scala esclareceu durante a fiscalização que possuía em 2.011 sete máquinas e um caminhão, conforme listagem do imobilizado fornecida, mas que sempre que necessário alugava equipamentos

e máquinas. E a justificativa desta conduta é simples. A Impugnante é uma empresa de construção civil que desenvolve atividades de pequeno porte, não sendo típico e tampouco viável, neste modelo de negócio, a imobilização de recursos via aquisição de ativos. A sazonalidade de receitas, atrelada ao alto custo para aquisição e manutenção de maquinário pesado de construção civil, impede que a Scala mantenha frota e equipamento próprio para realização das suas atividades.

- A Simoso, por sua vez, possuía número de negócios e receitas muito mais significativos, justificando, ao longo dos anos, a aquisição de equipamentos. Não procede, pois, a conclusão do Relatório Fiscal (fls. 15), de que a Simoso também deveria locar os equipamentos, dado seu maior poder de barganha.

- A situação seria totalmente diferente se a Impugnante não tivesse absolutamente nenhuma máquina, equipamento ou veículo. Fosse uma empresa sem qualquer ativo.

- Ocorre que esse não é o seu caso, pois a empresa possui maquinário totalmente compatível com o seu trabalho, diferentemente do que faz crer a afirmação constante ao final das fls. 7 do Relatório Fiscal. Na eventual e pontual necessidade de atender determinada obra, a Impugnante alugava de terceiros (da Simoso também, mas não só dela) máquinas e equipamentos. Não há nada de ilícito nisso. Não há prova de ausência de autonomia operacional. Não há prova de ausência de propósito negocial e abuso de forma.

- Anexamos aos autos uma listagem das máquinas, equipamentos e veículos tanto da Impugnante, quanto da Construtora Simoso, a fim de comprovar que as sociedades possuem autonomia patrimonial e, com, isso, afastar a conclusão fiscal de que estamos diante de um único negócio, uma única receita.

- A Impugnante e a Simoso não podem, de forma alguma, ser tratadas como um único negócio. A comparação é simples de ser feita, conforme informações extraídas dos Balanços Patrimoniais das empresas (docs. anexos).

b) Mesmos sócios e idêntica participação societária em ambas as empresas

- Sim, é verdade que os sócios são marido e mulher e possuem idêntica participação nas duas empresas.

- E igualmente verdadeiro que o Sr. Olivo Simoso, sócio majoritário da Impugnante e responsável tributário pelo débito ora impugnado, possui participação em outras pessoas jurídicas (Briteng Britagens e Construções Ltda, Pedra Brita Indústria e Comércio Ltda, Britagran Britas e Granitos Mineradora Ltda, Construtora Simoso Ltda e Simcon Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda), as quais desempenham atividades distintas e independentes da Impugnante.

- O fato de a Impugnante e a Simoso serem sociedades sob mesmo controle não justifica a conclusão de que se trata de um negócio único, de uma receita única.

- Se esse fato isoladamente pudesse levar ao entendimento ora contestado, o legislador teria taxativamente previsto que uma das condições para optar pelo lucro presumido seria a análise conjunta da receita bruta global de sociedades sob mesmo controle. Lembre-se que quando a intenção foi esta, o legislador foi expresso, o que se infere da leitura do inciso III, do §4º, do art. 3º, da Lei Complementar 123/2006.

- Em casos ainda mais nebulosos, como, por exemplo, na hipótese de sociedade em conta de participação – SCP, nas quais duas atividades podem estar sendo exteriorizadas pela mesma pessoa jurídica (uma na condição de atividade própria e outra na condição de sócio ostensivo), a própria RFB reconhece que a sistemática de tributação pode ser livremente escolhida pelas partes (art. 1º, §1º, da IN/SRF 31/2001).

c) Mesmo objeto social (atividade formal)

-A Fiscalização registra que há forte similaridade no objeto social das empresas.

- Primeiramente, a similaridade de objeto social não pode ser interpretada como prova de um único negócio, uma única receita. A Fiscalização ignora o fato de que duas empresas podem possuir o mesmo objetivo social, mas atuar em ramos empresariais completamente distintos.

- As fotos em anexo (doc. 21) buscam elucidar as explicações que faremos a seguir, tornando inconteste a ilegalidade da autuação. De mais relevante destacamos que:

1) A Simoso atua no segmento de obras de construção civil de grande porte, bem como na mineração, realização de obras de terraplanagem, pavimentação asfáltica (aberturas de ruas inexistentes), sendo que possui atestado de capacidade técnica para construir até mesmo barragem/represas de água, estação de tratamento, pistas de aeroporto etc. Veja alguns exemplos nos atestados de capacidade técnica anexos (doc. 5).

2) A Impugnante, por seu turno, desenvolve apenas obras de pequena complexidade e valor, tais como recapeamento, em que o pavimento já existe e exige menor pessoal, com poucos equipamentos. Veja alguns exemplos nos atestados de capacidade técnica anexos (doc. 6)

- Não há dúvidas que **são ramos completamente distintos**, muito embora contidos no segmento “construção civil”.

- A análise do Fisco foi, com o devido respeito, deveras simplista, limitando-se a confrontar a nomenclatura das atividades contidas no contrato social. A realidade fática, suportada por inúmeros documentos fiscais, explicações

prestadas à época, fotos, etc. não permite que se sustente a absurda afirmação de que as empresas possuíam o mesmo negócio. A Scala não podia executar os serviços da Simoso (pois lhe faltava know how, atestados, funcionários, maquinário), e a Simoso embora teoricamente pudesse executar os serviços prestados pela Scala, também não poderia, pois sua estrutura era cara demais para realizar pequenos serviços. Seu custo fixo não comportava a execução de serviços de pequeno valor.

d) Mesma atividade comercial e produtiva (atividade de fato)

- Aqui o elemento probatório deveria ter sido explorado pela Fiscalização, mas novamente não o foi. A Fiscalização assevera que as receitas da Simoso são idênticas às da Scala. Vejamos (fls. 9 a 11 do Relatório Fiscal).

- Observe que a conclusão fiscal está pautada, única e exclusivamente, na nomenclatura dos tipos de receitas das pessoas jurídicas. A precariedade desse raciocínio é flagrante, se considerado, entre outros pontos, que não houve análise:

i) Dos contratos de prestação de serviços firmados pelas empresas, verificando-se a natureza das atividades e principalmente o volume das operações (considerando os aspectos técnicos e operacionais para desenvoltura das mesmas);

ii) Dos clientes de cada uma das pessoas jurídicas;

iii) Da capacidade técnica (atestados de capacidade técnica) de cada uma das empresas para gerar as receitas tributadas; e

iv) Do quadro de funcionários de cada pessoa jurídica para saber a capacidade laboral das empresas.

- Ademais, cumpre-nos agora pontuar outros fatos que demonstram a inquestionável independência operacional, financeira, administrativa e laboral da Construtora Simoso em relação à Impugnante (vide arquivo anexo).

- Quadros de dados comparativos entre a Simoso e a Impugnante dos anos-calendário de 2011 e 2012, contidos na defesa: FORNECEDORES; CLIENTES; MAIORES CLIENTES POR FATURAMENTO; QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS ATIVOS POR MÊS; e RECEITA BRUTA X FOLHA DE SALÁRIO.

- Além disso, existem diversos outros fatores que atestam que não se trata de um único negócio, uma única receita. Tal como informado alhures, em algumas situações a Impugnante terceirizava parte de suas atividades, como pode ser observado dos contratos firmados com a Tesmaq Comércio de Materiais para Construção Ltda. ME, para execução de guias e sarjetas extrusadas (doc. 10).

- Do confronto entre as informações acima – devidamente comprovadas pela documentação ora acostada – com a

simplória prova produzida pela Fiscalização, não há dúvidas de que é totalmente improcedente a afirmação fazendária de que não só as atividades formalizadas em seus contratos sociais são similares, como também suas atividades de fato.

- Por fim, contestamos veementemente as margens líquidas apresentadas às fls. 16 do Relatório Fiscal, e que visam demonstrar que, contrariamente ao afirmado pela Impugnante, as margens de lucro de sua atividade (obras de pequeno porte) são baixas. Primeiramente a Fiscalização desconsidera as despesas relativas à consecução das atividades, já que a apuração era de lucro presumido, e não se considerou todas as despesas. Esse número, portanto, é uma mera ficção, inútil para demonstrar que a atividade da Scala era altamente lucrativa. Veja que no ano-calendário de 2010, em que a apuração foi pelo lucro real, a margem líquida foi de meros 4,5%, portanto, significativamente inferior aos 77% e 82% presumidos no auto de infração.

III. 4. RESUMO DAS PROVAS QUE CONFIRMAM A LEGALIDADE DA SEGREGAÇÃO

- Esse é o ponto importante: se tanto a Impugnante quanto a Simoso exerciam atividades de modo independente, a receita poderia sujeitar-se por vezes ao lucro presumido, pois a legislação assim autoriza. Não se tratava de ilícito, pois se assim o fosse a Impugnante jamais teria recolhido IRPJ e CSLL, com base no lucro real, já que o sócio da empresa é titular de outras sociedades de construção civil e britagem, sujeitas ao lucro presumido, que faturam valores significativamente inferiores ao limite do LP e que poderiam perfeitamente “distribuir” a receita.

- Além disso, a Simoso recolheu PIS, Cofins, IRPJ e CSLL sobre as vendas de brita efetuadas a favor da Impugnante, 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 Scala pagou “menos imposto” por conta do lucro presumido, a Simoso pagou muito mais que o devido pois tributou a venda das britas para a Scala, fato que não teria ocorrido caso fosse uma empresa só.

- Assim, o caso concreto revela tão somente a segregação de atividades econômicas motivada por necessidades comercial e operacional. Trata-se, pois, de mera economia fiscal, desprovida de qualquer ilicitude.

- Destacamos, nessa oportunidade, algumas provas a favor da legalidade da segregação:

Não há qualquer problema no fato dos sócios serem os mesmos. Ser diverso não garante, por si só, a legalidade. O que importa é o conjunto probatório.

As sociedades estavam estabelecidas em local compatível com suas atividades, e com estrutura necessária para a execução dos serviços.

O objeto social não coincidia totalmente (o da Simoso era muito maior, e englobava também a pedreira), e naquilo em que formalmente coincidia, possuía de fato uma abrangência técnica e de custos muito maior.

Todas as filiais da Simoso eram operacionais e possuíam estrutura administrativa. Já da Impugnante, apenas uma (CNPJ 003-28) possuía funcionários, tendo em vista sua constituição para fins meramente fiscais.

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

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

Os clientes eram diversos.

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

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

IV – DA DEFESA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO OLIVO SIMOSO

- O fundamento utilizado no auto de infração foi o art. 135, III, do CTN, conforme a seguir (fls. 24 do Relatório Fiscal).

- No caso concreto, Olivo Simoso não agiu com dolo, pois administrou empresa efetivamente existente, possuía empregados, estrutura e clientes e pagava todos os impostos devidos, dentro de um contexto de “britibutação” da Simoso, se considerarmos as premissas fazendárias. Ademais, utilizou-se licitamente da segregação de atividades, fato permitido na lei e acatado pela doutrina administrativa, conforme já demonstrado acima.

- Por isso, o Impugnante Olivo não é parte legítima para figurar no polo passivo deste processo. Os autos não têm provas diretas ou indiciárias relativas a ele, capazes de autorizar sua responsabilidade.

- E ainda que assim não fosse – o que admitimos somente por hipótese – o Impugnante Olivo também não deve ser considerado responsável tributário, pois não agiu propositadamente de forma contrária à lei, tendo segregado suas atividades de acordo com o que é plenamente aceito pela jurisprudência e defendido pela doutrina. Agiu como qualquer administrador zeloso faria. Pagou

os tributos das duas pessoas jurídicas, não incorreu em confusão patrimonial e prestou todas as informações pertinentes antes e durante a fiscalização.

Não é possível acusar-lhe, portanto, de ter agido com dolo.

- Portanto, requer seja afastada a responsabilidade tributária.

V – DO PEDIDO

- Por todo o exposto, requer:

1) Seja julgada procedente a presente impugnação, para anular os autos de infrações lavrados.

2) Caso o pedido não seja atendido de imediato, requer sucessivamente a baixa dos autos em diligência, a fim de que o Fisco manifeste-se sobre as questões passíveis de convalidação aqui colocadas; e

3) Finalmente, requer seja julgada procedente a impugnação de Olivo Simoso, para os fins de, caso o pedido “1” não seja deferido, julgar procedente sua impugnação para afastar a responsabilidade tributária a ele atribuída.

III – DAS DILIGÊNCIAS REALIZADAS.

Por meio da Resolução nº 2.001.969, da 10ª Turma/DRJ/BHE, de 21 de março de 2016 (documento de fls. 5413/5416), 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 arrazoadado contido na defesa.”

Do Relatório Fiscal - Diligência

Feitas as diligências acima solicitadas, a Fiscalização elaborou o “RELATÓRIO FISCAL - Diligência” (documento de fls. 5454/5487).

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 Scala sustentou em sua impugnação que as atividades dela e da Simoso 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 Scala afirmar que são clientes diferentes não bastariam para comprovar que as “atividades” exercidas por ela e pela Simoso 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 negocial 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 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 negocial 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 Scala 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 Scala assim se manifesta:

(...)

Quanto a 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 Scala discorre sobre suas operações e as da Simoso.

(...)

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 que:

(...)

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

40. A Scala cita a Simoso extrai e comercializa pedra britada enquanto que a Scala apenas as revende. A fiscalização entende que isso 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 Scala não comprova que as atividades econômicas são diferentes, pelo contrário.

(...)

42. A Scala apresenta diversos “atestados de capacidade técnica” relacionados a ela e à Simoso. 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 pudesses executar os serviços prestados pela Scala, também não poderia, pois sua estrutura era cara demais para realizar pequenos serviços⁵. Seu custo fixo não comportava a execução de serviços de pequeno valor”, a

fiscalização observa que essa afirmação não foi provada pela Scala.

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 granulção) 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 10865.722843/2016-10

IV – CONTRA-RAZÕES.

Cientificada do “RELATÓRIO FISCAL - Diligência”, a defesa apresentou contra-razões (fls. 5494 a 5514), 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 Simoso 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 inconteste, 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 Simoso ficou demonstrado na impugnação: apenas a segunda 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:*

CONSTRUTORA SCALA			
CUSTOS ADMINISTRATIVOS	2010	2011	2012
Folha de Pagamento	233.105,43	218.636,43	290.057,63
Seguros		492,60	
Depreciação	4.809,19	3.994,49	2.678,07
Serv. de Terceiros	463.274,49	80.531,06	101.938,04
Frete		72,95	
Locação	29.431,97		33.814,60
Arrendamento			
Total do Custo ADM	730.621,08	303.727,53	428.488,34
CUSTOS OPERACIONAIS	2010	2011	2012

(...)

É o relatório

Na sequência, foi proferido o Acórdão nº 02-72.296, 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 2011 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 pessoas jurídicas envolvidas (Construtoras Simoso e Scala), se somadas, não permitiriam a opção pelo lucro presumido nos referidos exercícios. 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 o sócio Olívio Simoso, fundamentado no artigo 135, III, do CTN, sob a seguinte motivação:

Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador: a Scala, sob administração de Olívio nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, infringiu a lei tributária ao aplicar indevidamente a tributação com base na Lei 9.718/98, art. 13 e Dec. 3000/99, art. 516, no lugar da Lei 9.718/98, art. 14 e Dec. 3000/99, art. 246, mediante planejamento tributário que reduziu o montante devido de IRPJ e CSLL e assim promoveu relevante prejuízo aos cofres da fazenda nacional, conforme relatório fiscal da fiscalização.

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

Aduz a recorrida 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 menor), 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 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 e responsável solidário, 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 Recorrida pagou “menos imposto” por conta do lucro presumido, a 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. 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 trate 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, encobrindo uma que é efetivamente praticada, ou que não existe. Assim, para que determinada operação seja

considerada simulada (art. 167, I, do Código Civil¹), devem ser consideradas as características do caso concreto, demonstradas através de provas.

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 Simoso, 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.

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, ora recorrida, com os endereços da Construtora Simoso, além de ausência de contas de água, luz e telefone, além das despesas com IPTU e ITR, por parte da recorrida.

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 autuada (recapeamento) seja executado por ela, através de seus funcionários e maquinários;

ii) além de prestar serviços e locar equipamentos, a Simoso 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

¹ 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

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 empresa autuada, 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 da Construtora Simoso, 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 Construtora Simoso 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 quantos 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 Scala cita a Simoso extrai e comercializa pedra britada enquanto que a Scala apenas as revende. A fiscalização entende que isso 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 Scala não comprova que as atividades econômicas são diferentes, pelo contrário." (Grifou-se)

A defesa ataca o entendimento, 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 esboço.

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:

“Com tal planejamento tributário, a Scala burlou a tributação devida com base no Decreto nº 3.000/99, art. 246, I – que trata da obrigatoriedade de tributação da pessoa jurídica com base no lucro real.

*- Em decorrência, as bases de cálculo dos anos-calendário 2011 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 Scala, e mediante a falta de apresentação de adições, exclusões e compensações ao lucro por parte da Scala 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 6.2.1 – Lucro/Prejuízo do Exercício por trimestre;

2) Em seguida foram eventuais ajustes aos resultados do exercício (adições, exclusões e compensações), finalizando-se na apuração do Lucro Real (LR) de cada trimestre

3) 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. 5484):

“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 bita. 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, despidendo analisar os Termos de Responsabilidade Passiva Solidária.

CONCLUSÃO

Processo nº 10865.720953/2015-66
Acórdão n.º **1301-002.977**

S1-C3T1
Fl. 5.689

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