ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.722706/2011-61

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

Processo nº	11080.722706/2011-61
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1301-002.493 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de junho de 2017
Matéria	SIMULAÇÃO
Recorrente	METALÚRGICA MOR SA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INAPLICABILIDADE

Não é nulo o auto de infração, por cerceamento de defesa, quando o relatório fiscal descreve minuciosamente todas as acusações imputadas ao sujeito passivo.

IRPJ/CSLL - 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. É lícita a reorganização societária efetivamente levada a efeito pelo contribuinte sem a ocorrência de simulação, fraude, abuso de direito ou de formas ou ainda fraude à lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida Conselheira Milene de Araújo Macedo que votou por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 10-34.626, proferido pela 1ª Turma da DRJ/POA, na sessão de 30 de setembro de 2011, que, por unanimidade de votos, entendeu julgar improcedente a impugnação do sujeito passivo para manter os lançamentos.

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

> *Contra o contribuinte, acima identificado, foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1359/1365) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 1367/1374), exigindo um total de crédito tributário de R$ 14.107.215,99.*
>
> *De acordo com o Relatório de Ação Fiscal (fls. 1341/1357), as pessoas jurídicas Metalúrgica MOR S.A. e MOR Distribuidora de Artigos de Lazer Ltda., mesmo que formalmente sejam pessoas jurídicas distintas, atuam como sendo um único empreendimento comercial, tendo a Metalúrgica MOR S.A. o comando de todas as operações, enquanto a MOR Distribuidora é usada apenas para receber receitas cuja tributação é menor, já que esta tributa seus resultados com base no lucro presumido, conforme exposto abaixo:*
>
> *1. A Metalúrgica MOR S.A. é cadastrada na Receita Federal desde 1966, tributando seus resultados pela sistemática do Lucro Real. É uma empresa industrial que fabrica artigos de casa, camping e lazer.*
>
> *2. A Distribuidora MOR Ltda. foi constituída em 2005, é optante pelo lucro presumido e apenas revende produtos adquiridos da Metalúrgica MOR S.A.*
>
> *3. No primeiro ano de atividade a Distribuidora contava em seus quadros com apenas um funcionário e oito sócios-diretores. O empregado Edson Leite de Ramos foi registrado em 01/02/2006 e esteve registrado na Metalúrgica até 31/01/2006. Os seus sócios, com exceção do Sr. Evaldo Nozari Filho (contador da Metalúrgica), são diretores da Metalúrgica, conforme alteração contratual (fls. 70/78) e extrato de GFIP da Metalúrgica (fls. 450/451). No último ano da análise (2008), mais um sócio-diretor foi acrescentado ao quadro social. Nesse ano a distribuidora possuía apenas cinco empregados.*
>
> *4. Visualmente a Distribuidora está localizada no mesmo terreno da Metalúrgica. Como o terreno total é em uma esquina, uma empresa tem o endereço no cadastro por uma rua, a BR 471 e a outra tem como endereço a Av. Rudi Falk. Quem olha para o conjunto das instalações no local só identifica uma empresa: a Metalúrgica Mor S/A com a identificação visual em dez/2010 de "MOR Casa e Lazer", conforme foto n° 03 (fls. 447) e apenas um acesso para pessoas, como visitantes, fornecedores, funcionários para ambas empresas, conforme foto n° 05 (fls. 449).*

5. A Distribuidora fica num prédio ligeiramente apartado dos demais que é "alugado" pela Metalúrgica para a Distribuidora. O acesso a tal prédio é feito internamente sem nenhuma barreira física ou administrativa e não possui nenhuma identificação externa como pode ser observado pelas fotos n° 01, 02 e 04 (fls. 445/446; 448), ou seja, não possui nenhum nome que indique que lá exista alguma empresa que não seja a própria Metalúrgica Mor. Em tal prédio ocorre única e exclusivamente as atividades de depósito e expedição de mercadorias. As observações da visualização e de acesso aos prédios foram obtidas durante as visitas à empresa nos dias 25/08 e 01/10/2010 e 27/01/2011 quando da ciência pessoal do representante em termos de intimação.

6. Na contabilidade da Distribuidora também foi verificada a ausência de pagamentos de água e telefone; para energia elétrica foram encontrados apenas uns poucos valores. Assim, a empresa foi intimada (fls. 131/132) a apresentar as contas de energia elétrica de todo o período de 2006 a 2008. Foram apresentadas contas somente a partir de dezembro de 2007. Para o período anterior foi informado que o pavilhão da Distribuidora era abastecido com energia elétrica pela subestação da Metalúrgica, proprietária do imóvel (fls. 147/148). Não houve informação de pagamentos por esse abastecimento.

7. Em depoimentos colhidos junto à ex-funcionários da Distribuidora (fls. 432/441) foi questionado onde era o registro do cartão ponto. Em um depoimento a resposta foi de que se "encontrava na entrada da empresa, na guarita geral", no outro, "na entrada da fábrica no primeiro prédio em frente após a portaria principal". Aqui cabem alguns esclarecimentos: só existe guarita e fábrica na Metalúrgica Mor S/A. O acesso ao pavilhão utilizado pela Distribuidora é feito internamente através dessa guarita ou portaria principal, e, para veículos de carga, de forma externa, também. Nas fotos de n° 01 e 02 (fls. 445/446) pode ser observado que não há nenhum controle de ponto, guarita ou pessoa nos portões externos de acesso ao prédio da Distribuidora, apenas na entrada da Metalúrgica, fotos n° 05 (fls. 449).

8. A Mor Distribuidora não possui qualquer estrutura para desenvolvimento das atividades comerciais, o aparato de equipamentos e pessoal é fornecido pela Metalúrgica, por isso a Distribuidora "paga" por serviços prestados pela Metalúrgica Mor. Tais serviços prestados seriam, de acordo com o contrato apresentado, os relativos à emissão das notas fiscais de vendas, cobrança e todos os demais controles administrativos, contábeis e fiscais referentes às atividades empresariais e comercias da Distribuidora, realizados pelos sócios e funcionários da Distribuidora nas dependências da Metalúrgica sem qualquer ônus (fls.146/147).

9. A contabilidade da Metalúrgica registra vários lançamentos contábeis com histórico relativo à Distribuidora (fls.133/144). A metalúrgica informa (fls. l49) que no início das atividades da Distribuidora, ela tinha suas contas pagas com recursos particulares do sócio Sr.André Luiz Backes por conta de integralização de capital e informa, ainda, que alguns diretores recebem os recursos financeiros oriundos de sua participação societária na Distribuidora e entregam para o financeiro da Metalúrgica que paga as despesas particulares desses diretores com esses recursos.

10. No entanto, entre os lançamentos listados da contabilidade da Metalúrgica, além de vários em nome dos sócios da Distribuidora e outros que só identificam que são relativos a Distribuidora (nos documentos entregues foram identificados como lançados na conta-corrente do sócio de ambas empresas, Sr.André Luiz Backes, e dos diretores da Metalúrgica e sócios da Distribuidora, Srs. Antônio Carlos Schenkel, Valmor André Konzem, Álvaro Forsthofer), há

pagamentos de salário e guia de previdência social de funcionário da Distribuidora, pagamento do sistema de contabilidade, retornos e devoluções de notas e mercadorias da Distribuidora.

11. Outro fato contábil que demonstra que a Distribuidora não tem identidade própria é que seu plano de contas contábil é exatamente o mesmo da Metalúrgica, contendo inclusive lançamentos em conta de consumo de matéria-prima, mesmo sendo uma empresa puramente comercial e não industrial e contas/rubricas contábeis com nomenclaturas que não são aplicáveis e uma série de contas em instituições financeiras das quais a empresa não é ou foi correntista. A Distribuidora só trabalha com uma única instituição financeira e uma única conta bancária.

12. A contabilidade da Distribuidora não tem consistência e padronização. Numa mesma rubrica contábil alguns registros possuem histórico com o número do documento, outros não. Por exemplo, na conta de fornecedores, alguns pagamentos para a Metalúrgica possuem no histórico o número da nota fiscal da aquisição, já outros não foram encontrados na conta de fornecedores com o histórico de número da nota. Esses pagamentos só foram encontrados quando na contabilidade da Metalúrgica foi identificada a data de registro de baixa da referida nota e, posteriormente, na contabilidade da Distribuidora na data em questão.

13. A contabilidade da Distribuidora possui lançamentos relativos à movimentação bancária totalmente dissociada do efetivo movimento na conta bancária, sem haver nenhuma conciliação, mesmo que se leve em conta a opção pelo regime do Lucro Presumido, ela também fez a opção de escrituração completa tendo em vista a destinação dos lucros aos sócios. Em vários momentos a conta banco, pela contabilidade, seria negativa e, no entanto, ela está positiva no banco.

14. Um outro exemplo do que distancia completamente a comparação do saldo entre os dois controles é a escrituração no dia 01/10/2007 de um único saque, no valor de 1 milhão de reais pela contabilidade, a favor do sócio Sr. André Luiz Backes. No entanto, para chegar a esse valor de 1 milhão de reais, representado por um único documento de recibo assinado pelo sócio, como se houvesse recebido todo o valor nessa data, foram efetuados vários saques com aproximadamente 80 cheques na conta corrente bancária da Distribuidora ao longo do mês do recibo e do mês posterior. Isso demonstra que o sócio só saca os valores conforme a disponibilidade financeira da empresa e não na data do recibo emitido ou da sua contabilização.

15. Em depoimentos (fls. 432/441) de ex-funcionários da Distribuidora, que foram contratados para trabalhar na função de auxiliar de almoxarifado, foi colhida a informação que as tarefas por eles desempenhadas eram de recepção e expedição de mercadorias, cuja chefia imediata era feito pelo Sr. Jéferson. Um dos depoentes afirmou que o Sr. Jéferson era responsável pelo almoxarifado da Distribuidora e geral da fábrica (Metalúrgica) e o outro afirmou que além do pavilhão da Distribuidora, ele também trabalhava no prédio da indústria (Metalúrgica) a procura de materiais para serem acondicionados. O sr. Jéferson citado trata-se de Jéferson Jung, empregado da Metalúrgica desde 02/02/2004, ou seja, os empregados da Distribuidora eram subordinados a supervisor da Metalúrgica.

16. De posse dos arquivos magnéticos com as informações das notas fiscais de ambas empresas foi feito um filtro de todas as vendas da Metalúrgica para a Distribuidora (fls. 452/549). A partir desses dados foi elaborada uma listagem dos itens constantes dessas vendas (fls.550/551). Em seguida foi feito um cruzamento

com a tabela desses produtos que foram vendidos para a Distribuidora com todas as vendas da Metalúrgica no intuito de encontrar esses mesmos itens vendidos a outras empresas no período (fls.552/769). Então, com todas vendas para a Distribuidora e dos mesmos produtos vendidos a ela e a terceiros foram calculados o preço médio unitário mensal desses produtos em comum (fls. 770/800).

17. Na análise dos resultados obtidos constata-se que, na maior parte dos casos, um produto vendido num determinado mês ou por vários meses seguidos para a Distribuidora não era vendido para nenhuma outra empresa nesse mesmo período de tempo, como uma espécie de "monopólio". Apenas em algumas ocasiões houve a venda no mesmo período de produtos tanto para a Distribuidora quanto para terceiros não vinculados. Nesses casos, o custo de aquisição dessas mercadorias para a Distribuidora é inferior ao custo nas operações da Metalúrgica com outras empresas, na maioria dos casos em 10%, mas existem produtos cuja diferença é superior a 50% e em alguns casos foram encontradas diferenças superiores a 400%.

18. Em vários dos produtos que só foram vendidos para a Distribuidora num determinado período, pode ser observado que o preço é bem inferior se comparado a vendas a outras empresas num outro período anterior ou posterior, o que demonstra que não há livre concorrência ou condição normal de mercado em relação a vários dos produtos vendidos pela Distribuidora.

19. Pela planilha (fls. 801/858) observa-se que o preço de venda dos produtos na Distribuidora é quase o mesmo preço de venda quando esses produtos são vendidos a terceiros pela Metalúrgica. Se compararmos o preço de aquisição e o de venda da Distribuidora nessa mesma planilha, observamos que a margem bruta de lucro é fantástica. Cada um real em aquisição de mercadorias representa pelo menos três reais de faturamento. Há casos com faturamento em até cinco vezes superior ao custo de aquisição.

20. Numa verificação rápida nas quantidades adquiridas e vendidas de alguns produtos, observando-se a planilha acima mencionada, aparentemente alguns produtos foram vendidos em quantidade superior à quantidade adquirida, gerando um saldo negativo, outros foram vendidos na quantidade exata adquirida no mesmo período e outros ainda possuem um saldo pendente de mais de seis meses, ou seja, pelo controle de entradas e saídas, teria um saldo de mercadorias parada que não teve destinação.

21. Como nessa planilha foram computadas apenas as compras e vendas, foram elaboradas outras planilhas contento todas as entradas e saídas informadas no arquivo magnético de notas fiscais entregues à fiscalização, para verificação do saldo/estoque real. Como resultado se apurou que realmente houve mercadorias que foram vendidas na exata quantidade adquirida, inclusive com emissões de entrada e saída na mesma data. (fls. 859); outras, realmente apresentaram um "estoque negativo", ou seja, foram vendidos produtos que a Distribuidora não tinha (fls. 860/1206); e outras permaneceram em estoque por mais de cinco meses, até o final do período analisado, dez/2008 (fls. 1207/1223). Isso é mais um dado que confirma que não existe realmente separação nas atividades operacionais entre a Metalúrgica e a Distribuidora, agindo ambas em conjunto sob um único comando operacional, no caso, da Metalúrgica.

22. Outro fato que não pode deixar de ser mencionado é que a Distribuidora paga suas faturas junto à Metalúrgica ora com extremo atraso, (numa rápida analisada de até 31 dias), ora com muita antecedência, inclusive pagando no mesmo dia da emissão da nota, ou seja, 120 dias de antecedência. Em nenhuma das

situações há cobrança de juros nos atrasos ou descontos pela antecipação. Foi feita intimação (fls. 131/132) a respeito do assunto e a resposta foi de que os atrasos eram compensados com as antecipações e de que alguns outros grandes clientes também não pagavam juros nos atrasos (fls. 147), mas não houve menção a respeito dos pagamentos efetuados com grande antecipação.

23. Aliada a questão levantada acima, foi detectado que os pagamentos (todos via transferência bancária) da Distribuidora para a Metalúrgica no período analisado são, na maioria das vezes, em valores redondos, ou seja, sem valores unitários ou centavos. E para se ter esses valores redondos são juntados valores até parciais de notas distintas com vencimentos diversos ou simplesmente valores parciais de uma nota fiscal sem nenhuma observância de parcelas designadas com os vencimentos.

24. Com relação à questão do tempo transcorrido entre as emissões das notas pela Metalúrgica e as liquidações dessas notas pela Distribuidora foi feito um levantamento através dos arquivos contábeis e dos extratos bancários de ambas empresas. E o resultado é a planilha de fls. 1224/1233 onde fica evidenciado que algumas liquidações ocorreram no mesmo dia da emissão da nota e outras com muito atraso, sendo o prazo máximo encontrado de 294 dias. Tudo sem encargos quando atrasados ou descontos quando antecipados.

25. Com todas essas informações descritas neste tópico fica bem claro que as transferências eletrônicas da conta-corrente bancária da Distribuidora para a conta-corrente bancária da Metalúrgica, descasadas de qualquer data de vencimento contida na emissão das notas fiscais, servem apenas para repassar os valores a quem de direito seriam, ou seja, da Metalúrgica, e não configuram efetivos pagamentos consequentes de obrigações assumidas numa relação fornecedor/cliente em condições normais de independência e livre concorrência.

*26. A política comercial de "vendas" à Distribuidora, praticamente a preços de custo, resulta em falta de capital de giro na Metalúrgica. Além da já citada prática de pagamentos da Distribuidora à Metalúrgica desconexos com os vencimentos das faturas de compra, outro elemento que reflete essa necessidade de capital de giro, e reforça a idéia de negócio único, são as retiradas de lucro da Distribuidora por parte do sócio majoritário André Backes: do total de 27 milhões distribuídos ao mesmo nos três anos sob análise, **12** milhões de reais entraram na Metalúrgica como aumento de capital, nas mesmas datas e valores que saíram como distribuição de lucros na Distribuidora.*

27. Em atendimento a item do Termo de Intimação n° 02 da Distribuidora, em que foi solicitado Balanço Patrimonial com a apuração do lucro contábil trimestral e demonstrativo de distribuição dos lucros aos sócios-diretores do período de 2006 a 2008, foram apresentados demonstrativos anuais consolidados assinados pela empresa Barbacovi Auditores independentes (fls. 100/115).

28. Como não foi localizado na contabilidade nenhum pagamento por essa prestação de serviço ou em nome de Barbacovi, intimamos a Distribuidora a apresentar o contrato de prestação de serviço e junto as notas fiscais ou recibos. A resposta foi de que a empresa não possuía contrato com a Barbacovi, sendo que essa empresa realiza trabalhos para a Metalúrgica e "(...) eventualmente auxilia o sócio e contador Evaldo Nozari Filho no encerramento do balanço da Distribuidora." (fls.145).

29. Também vale a pena registrar que entre as primeiras respostas que a fiscalização recebeu da Distribuidora, o documento apresentado foi em papel

timbrado da Metalúrgica (Mor Casa e Lazer), conforme pode ser observado nas fls. 84. Nas respostas posteriores, esse timbre foi editado, apenas mudando para Mor Distribuidora.

30. Pode ser observado que, nas notas fiscais de aquisição de máquinas e equipamentos da Distribuidora apresentadas à fiscalização, o recibo foi dado por funcionários da Metalúrgica, inclusive com o carimbo da empresa, e que as autorizações de compras foram efetuadas por um funcionário da Metalúrgica (fls. 162,169,171 e 174).

31. Foi dada ciência ao contribuinte, mediante Termo de Constatação (fls. 201/264), das informações acima e solicitado que fossem fornecidos demonstrativos consolidados de apuração de Apuração de Resultado dos Exercícios (DRE), de apuração do Lucro Real e de Base de Cálculo da CSLL, de Lucros e Prejuízos acumulados, bem como de PIS e Cofins. Junto aos demonstrativos apresentados foram feitas as seguintes colocações pelo contribuinte, entre outras (fls. 265/267):

31.1. a Mor Distribuidora "(...) se dedica exclusivamente à comercialização de produtos importados."; que esses produtos importados são chineses e que a Metalúrgica Mor iniciou essas importações para "blindar" a empresa da concorrência que também possuía importação de produtos chineses prontos;

31.2 . após o início das vendas desses produtos importados pela Metalúrgica, os seus clientes passaram a questionar a qualidade de toda a linha de produtos Mor, uma vez que os produtos chineses não possuíam uma imagem muito positiva pelo mercado;

31.3. a Distribuidora teria sido criada para preservar a imagem da Metalúrgica e segregar os produtos chineses dos fabricados pela Metalúrgica; como a Metalúrgica já tinha contatos e linhas de crédito para as importações chinesas, a Distribuidora comprava os produtos importados pela Metalúrgica;

31.4. a partir de 2009 a Distribuidora passou a importar diretamente os produtos que comercializa e focou apenas na linha de camping e móveis para jardim;

31.5. as empresas Metalúrgica Mor S/A e Mor Distribuidora de Artigos de Lazer Ltda. são entidades diversas com contabilidades independentes e segregadas;

32. Em relação às afirmações acima apresentadas pela empresa fazem-se necessários alguns comentários e esclarecimentos. A afirmação de que a Distribuidora foi criada para preservar a boa fama dos produtos da Metalúrgica Mor e para que os clientes não os confundissem com os produzidos por ela, segregando as vendas desses produtos dos importados chineses em relação ao mercado, não prospera, tendo em vista os fatos abaixo listados, alguns já apresentados neste Relatório;

32.1 as notas fiscais de vendas da Distribuidora possuíam logomarca e identificação visual idêntica à Metalúrgica até abril de 2007, com o endereço eletrônico (site) de www.mor.com.br, email mor@mor.com.br e o nome fantasia "Casa e Lazer" que são relativos a Metalúrgica, quase um ano após o início das atividades da Distribuidora, conforme visto nos documentos anexos nas fls. 1234/1265, que é uma amostragem com uma nota fiscal de cada mês no período de maio/06 a abril/07;

32.2 o local físico do estabelecimento da Distribuidora não possuía, ainda em janeiro de 2011, qualquer identificação visual de que lá exista outra empresa de que não a Metalúrgica, conforme fotos anexas nas fls. 445/449;

32.3 foi encontrado na internet um folheto com instruções de montagem de um produto importado da China pela Distribuidora cujos dados da empresa para contato ainda mantém o site e o SAC da Metalúrgica Mor (www.mor.com.br), conforme anexo na folha 1266/1268;

32.4 ainda em 2011, com acesso no dia 11/04/2011 o endereço eletrônico www.mor.com.br diz tratar-se apenas da Metalúrgica Mor S/A e não de um grupo ou empresas ligadas, conforme documento anexo na fls. l269;

32.5 a fiscalização intimou alguns dos clientes da Distribuidora a informar valores de vendas, contatos, forma de pagamento e nas respostas houve a confusão de informações entre vendas da Metalúrgica com a Distribuidora: um desses clientes disse que seu fornecedor era a Mor Casa e Lazer e informa o endereço eletrônico de www.mor.com.br, ambas informações são aplicadas a Metalúrgica Mor S/A e não à Distribuidora (fls. 1270/1272); outro, listou as notas fiscais de ambas empresas (fls. 1273/1283); um outro cliente forneceu informações de compras da Metalurgia e não da Distribuidora, embora em nosso Termo de Intimação o nome e CNPJ consultado, era bem claro que diziam respeito à Distribuidora (fls. 1284/1287); um dos clientes forneceu cópia de notas fiscais e junto vierem cópias de Comunicados de Correção de Documentos Fiscais endereçados à Metalúrgica Mor (fls. 1288/1297) e vários responderam que o contato via email era com final @mor.com.br em nome de vários funcionários da Metalúrgica (Aline, Érica, Ana, Lairton, Luiza, Sairá) (fls. 1298/1307);

32.6 com os arquivos de notas fiscais entregues pela Metalúrgica a fiscalização efetuou ama pesquisa para ver apenas as importações por produtos da Metalúrgica (fls.1308/1318). De posse dessa listagem a fiscalização comparou com os códigos dos produtos vendidos pela Distribuidora (fls.1319/1338). Como resultados foram encontrados dezesseis produtos que foram vendidos pela Distribuidora e não foram encontrados nas importações da Metalúrgica (fls. 1339/1340). Logo, a Distribuidora não revendeu apenas produtos importados pela Metalúrgica e, se lembrarmos que a Metalúrgica vendeu sim eventualmente a outras empresas alguns dos mesmos produtos vendidos para a Distribuidora, conforme demonstrativo nas fls. 552/769, significa dizer que a Metalúrgica vendeu diretamente alguns desses produtos chineses importados a clientes que não eram a Distribuidora.

Concluindo, a fiscalização afirma que a cúpula administrativa da Metalúrgica Mor decidiu por registrar um novo CNPJ e desmembrar parte dos custos e parte das receitas para essa pessoa jurídica, existente apenas sob o aspecto formal. Não há qualquer sinal de novo empreendimento, mas tão somente uma cisão contábil. Isso fica claro quando se verifica que a preocupação com aluguel de prédio, estrutura comercial (emissão de notas-fiscais, atendimento a clientes e fornecedores), fornecimento de energia elétrica, telefone, etc, sobreveio meses após o início do faturamento pelo novo CNPJ. Os custos com representantes comerciais e com logística foram contabilizados desde o início porque era mero rateio das contratações da Metalúrgica. Isso tudo teve como intuito apenas a diminuição da carga tributária sem qualquer intuito negocial.

Afirma que a sociedade Mor Distribuidora de Artigos de Lazer Ltda. existe apenas sob aspecto formal; fisicamente, conforme constatado, a Distribuidora continua sendo apenas um depósito onde funcionam estoque e expedição de

produtos pela Metalúrgica. Naquele ambiente não há qualquer vestígio de ambiente administrativo, como mesas, telefones, computadores, etc, tanto que a Fiscalização foi recebida nas dependências da Metalúrgica em todas as diligências relacionadas à Distribuidora.

Sob o manto de um contrato de prestação de serviços, toda a administração comercial, ou seja, compras, vendas, contatos com fornecedores, com clientes, com representantes comerciais, emissão de notas fiscais ou qualquer outro documento da Distribuidora, sempre permaneceu centralizada dentro das instalações da Metalúrgica, sendo ela a tomadora de todas as decisões.

Por isso, a fiscalização concluiu que a sociedade Distribuidora Mor Ltda foi formalizada e é conduzida apenas dentro dos requisitos formais, sem a autonomia, característica necessária para um empreendimento independente e autônomo, e com o único intuito de diminuir os valores de vários tributos a pagar, de forma que, para fins tributários, as sociedades Metalúrgica Mor S.A. e Mor Distribuidora de Artigos de Lazer Ltda. devem ser tratadas como uma única empresa.

Na lavratura dos autos de infração do IRPJ e CSLL foram consolidados os resultados das duas pessoas jurídicas, expurgando-se as operações recíprocas.

Foram também efetuados lançamentos de PIS e Cofins, os quais são tratados no processo nº 11080.722705/2011-16, e de IPI, tratado no processo nº 11080.722707/2011-13.

O contribuinte impugna os lançamentos (fls. 1379/1410), alegando, em síntese, o seguinte:

1. A fiscalização partiu de forma autista da errônea premissa de que os produtos da Metalúrgica MOR eram comercializados pela MOR Distribuidora. Prova disto é o Termo de Constatação de fls. 201 e seguintes do processo administrativo onde textualmente afirma que a Distribuidora foi criada para revender produtos fabricados pela Impugnante.

2. Não vendeu para a distribuidora qualquer produto de seu fabrico, mas sim, somente produtos importados da china e complementares de sua linha de produção, a época com rejeição manifesta do mercado, em face da suposta e sempre duvidosa qualidade dos mesmos. Estes são os verdadeiros fatos, muito embora no Relatório fiscal seja feita referência de que 16 produtos comercializados pela Distribuidora foram fabricados pela Metalúrgica. Portanto, a Distribuidora não foi montada para revender produtos fabricados pela Metalúrgica.

3. A inferência decorrente do Relatório de Ação Fiscal é de que Metalúrgica Mor S/A (Impugnante) e Mor Distribuidora de Artigos de Lazer Ltda., deveriam ser consideradas como única empresa, mediante desqualificação da personalidade jurídica da empresa comercial (Distribuidora). Todavia, e estranhamente, tanto no Relatório em apreço, como no Termo de Constatação ou qualquer dos Autos de Infração decorrentes da ação fiscal, não há qualquer indicação de dispositivo legal que possa amparar a pretensiosa desqualificação da personalidade jurídica intentada pela fiscalização. A desqualificação de personalidade jurídica é medida extrema, só autorizada pelo ordenamento jurídico (Código Civil, art. 50) em situações especialíssimas (abuso por desvio de finalidade ou confusão patrimonial), ainda assim, mediante deliberação do Poder Judiciário para deslocar a responsabilidade pelo cumprimento de obrigações para sócios ou administradores da pessoa jurídica desqualificada. Nenhuma dessas situações foi arrolada (e comprovada) pela fiscalização, tampouco têm pertinência com os fatos ali narrados

e conseqüências adotadas, o que talvez justifique a não indicação do art. 50 do Código Civil como fundamento legal.

4. No entanto, o procedimento de lançamento fiscal é ato vinculado e regrado que exige a indicação do dispositivo legal infringido. Não basta a simplória referência ao art. 142 do CTN que define lançamento tributário, como fez a fiscalização, pois é necessária a indicação do dispositivo legal que coíbe a conduta apontada como imprópria, assim como daquele que lhe atribui os pretendidos efeitos e autoriza a medida extrema da desqualificação da pessoa jurídica.

5. De nada adianta, igualmente, a tímida indicação dos artigos 904 e 911 do RIR/99, único embasamento legal indicado para sustentar ato abusivo de tamanha envergadura, pois esses artigos só servem para lembrar que cabe aos Auditores Fiscais realizar o papel da fiscalização federal, mediante exame dos livros e documentos dos sujeitos passivos. Nada mais!

6. Igualmente o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional não foi citado e tampouco poderia ter sido utilizado como fundamentação eis é norma pendente de regulação de procedimentos por meio de lei ordinária ainda inexistente.

7. Nenhuma norma jurídica sustenta a desconsideração da personalidade jurídica levada a cabo. A omissão representa evidente cerceamento à defesa, que leva à nulidade do ato nos termos do art. 59 do Decreto n° 70.235/72, sem contar que a indicação do dispositivo de lei que possa autorizar a extrema medida é requisito essencial para validade do lançamento, como exige o art. 10 do mesmo Decreto n° 70.235 de 1972.

8. Portanto, está viciado o pretensioso lançamento tributário formalizado precipitadamente, mediante imprópria desqualificação de entidade (pessoa jurídica) regularmente constituída e no legítimo exercício de suas atividades, ainda mais quando, além de abusivo, peca o Auto de Infração pela ausência de qualquer fundamento legal para essa extrema medida.

*9. A Impugnante, que exerce atividade industrial (METALÚRGICA) por 5 décadas, dedica-se a industrialização de centenas de artigos de utilidade doméstica, entre eles escadas, varais, cadeiras, grelhas, etc. Ao todo são aproximadamente 350 itens que são fabricados e vendidos no mercado interno e externo. Emprega atualmente aproximadamente 1.500 funcionários, em um parque fabril de grande monta. O cadastro do CNPJ da Impugnante remonta a data de 08/08/1966 (doc. 01 anexo**),** embora o início de suas atividades fabris tenha ocorrido anteriormente.*

10. Com a abertura da economia brasileira e a valorização crescente de sua moeda, o Real, seus produtos passaram a sofrer acirrada concorrência de produtos estrangeiros, especialmente os de origem chinesa, inicialmente conhecidos pelo baixo preço e muitas vezes pela qualidade duvidosa, o que poderia gerar riscos para a tradicional fabricante nacional, daí a opção, entre outras, de comercializar em empresa apartada.

11. Para a defesa (e sobrevivência) da atividade econômica, decidiu-se pela importação dos produtos chineses que, no entanto, para não serem confundidos e não depreciarem os produtos de fabricação própria, seriam comercializados por meio de outra pessoa jurídica (DISTRIBUIDORA).

12. O ordenamento legal brasileiro não exige que a ampliação para novas atividades econômicas deva, obrigatoriamente, ser executada dentro da mesma

pessoa jurídica. Pelo contrário, vigora o princípio da liberdade de associação e da livre iniciativa que, nos termos do parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal "é assegurado a todos o livre exercício de atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei" .

13. Dentro desse espírito de ampliação para o exercício de nova atividade econômica, decidiu-se também propiciar que tradicionais colaboradores da METALÚRGICA pudessem participar do novo empreendimento, na condição agora de sócios, assumindo os riscos e eventuais benefícios do novo negócio. Isso foi atestado pela fiscalização, e os atos societários comprovam que a grande maioria dos sócios da Distribuidora não são acionistas da Metalúrgica, o que já demonstra diferentes interesses no exercício de distintas atividades econômicas, mediante específicas operações de importação de produtos chineses para colocação no mercado, sem qualquer contaminação com os específicos produtos que continuaram sendo fabricados pela Metalúrgica.

14. Com essa concepção, a Distribuidora foi criada em resposta rápida ao mercado e suas atividades foram consolidadas e estruturadas paulatinamente. E fato notório, de conhecimento geral, que a obtenção de credenciais para importação, crédito no país e, no exterior junto a fabricantes estrangeiros são tarefas árduas e formalidades só alcançadas em médio e longo prazo. Isso também foi atestado pela fiscalização, ao registrar que a Distribuidora "foi aberta em 2005, tendo iniciado suas atividades em maio/2006" (pág. 1 do citado Relatório), registro que também contribui para confirmar a falsa premissa, pois se o objetivo fosse revender produtos fabricados pela Metalúrgica, poderia operar de imediato, o que de fato não aconteceu.

*15. Mesmo que as duas empresas tivessem sócio controlador comum, com maioria de capital, é preciso reconhecer que as entidades jurídicas continuam sendo diferentes, com distintos quadros societários. Para perfeita comparação é apensado (fls. 1417**)** o quadro de acionistas da Impugnante e de quotistas da Distribuidora, que retratam a diversidade, eis que as alterações do contrato social da Distribuidora fazem parte do processo administrativo (fls. 6 a 78) e o estatuto da Impugnante a fls. 79 e seguintes do presente processo administrativo.*

16. Portanto, existem duas pessoas jurídicas distintas, compostas por diferentes sócios, com patrimônios individualizados, que exercem diferentes atividades econômicas em distintos estabelecimentos. Nada há de ilícito e são empresas existentes de verdade, de fato e de direito.

17. A Distribuidora foi criada e instalada em armazéns específicos, independentes das instalações da Metalúrgica, onde são depositados exclusivamente os produtos que comercializa e onde é realizada toda a sua logística de distribuição.

18. O complexo industrial da Metalúrgica e os armazéns da Distribuidora são distintos conforme demonstram os projetos (fls.1418/1434), devidamente aprovados pelo departamento de engenharia do município de Santa Cruz do Sul-RS em datas que precedem a Fiscalização que originou o Auto aqui impugnado.

19. A contradição já foi apontada no início, quando atestou a fiscalização que a "Distribuidora fica num prédio ligeiramente apartado dos demais", cujo barracão "é alugado pela Metalúrgica para a Distribuidora", sendo que "uma empresa tem o endereço no cadastro por uma rua, a BR 471, e a outra tem como endereço a Av.

Rudi Falk". Atestando a fiscalização que a "Distribuidora fica num prédio apartado dos demais", não há porque negar a existência de estabelecimento autônomo.

20. Da análise do documento 03 (fls.1418/1434) se constata, além da nítida separação física de ambos complexos, a previsão de cerca que foi construída conforme fotografias (fls. 1435/1442), situação ratificada pela foto de satélite extraída do Google de 13/04/2010 (fls. 1443/1446). As datas indicam que tudo isso foi retratado anteriormente ao início da Fiscalização (25/08/2010) que deu gênese a ação fiscal aqui rebatida.

21. Ainda, para dar ampla visão aos Ilustrados Julgadores, que certamente buscam a verdade material e justiça fiscal, a Impugnante anexa um breve vídeo onde são mostradas as operações (processo 13005721.247/2011-26) desenvolvidas pela Distribuidora, suas instalações, desde a chegada dos produtos que adquire até sua expedição, além de fotografias que demonstram que no período fiscalizado aquela empresa encontrava-se em obras (fls. 1448/1476). Nota-se, entre outros detalhes, três pontos essenciais: 1) portões independentes da Impugnante para entrada e saída de veículos; 2) escritório administrativo da Distribuidora é independente (o que contraria o Relatório de Ação Fiscal); 3) carga e descarga terceirizada realizada pelos funcionários das próprias empresas de transporte.

*22. A tendenciosa Fiscalização também foi ingrata, na medida em que registrou que o acesso ao prédio da Distribuidora lhe foi proporcionado por uma via interna que corta o pátio da Metalúrgica, omitindo detalhes sobre a existência de lama pela remoção de terra da via externa de acesso ao prédio da Distribuidora, que estava passando pelo término de obras de grande proporção, pois foram concluídos novos armazéns e pavimentação de seus acessos o que é facilmente constatado (vídeo e fls. 1449/1476**),** o que, aliás, levou a derrubada da cerca informada como inexistente. **A** propósito as fotografias constantes as fl.s 445 e 446 do processo administrativo demonstram o acesso externo e independente da Distribuidora.*

23. O conceito de estrutura enxuta foi aplicado pela Distribuidora, onde seus quotistas sempre exerceram atividades operacionais, juntamente com os funcionários, que foram diversos (e não apenas um como aponta o Relatório de Ação Fiscal). A Impugnante apensa as fichas de registro de empregados e contratos de trabalho do período 2006 a 2008 (fls. 1477/1529) da Distribuidora.

24. A partilha da mesma administração (contábil, financeira, administrativa, recursos humanos, vendas, entre outras), por duas ou mais empresas não é vedada pela lei. Não raramente ditos serviços são prestados de forma terceirizada por escritórios de contabilidade externos. A sistemática, ademais é comumente adotada em empresas que tenham relações societárias entre si. A Impugnante e a Distribuidora partilharam os custos de administração e a segunda alugou armazéns da primeira, tudo conforme contratos anexados ao processo (fls. 419 a 431).

25. A Distribuidora para desenvolver suas atividades alugou inicialmente um armazém da Impugnante (posteriormente, em 2008, foi construído e locado outro) vide a projetos (fls.1418/1434). Em 2010/2011 foram construídos outros dois além de pavimentação externa. Como de praxe em locações contemplou-se, no início das atividades, carência de pagamento de aluguel com breves 60 dias para adequação montagem pela Distribuidora de suas instalações (vide vídeo e fls.1449/1476). Por esta razão, que não obstante a Distribuidora ter tido operações iniciais (e precárias) em maio de 2006, só a partir de julho daquele ano passou a pagar o aluguel. Veja-se que o faturamento da Distribuidora entre maio e junho de 2006 foi ínfimo (fls. 1449/1476).

26. A Impugnante precisa também contestar outros supostos defeitos apontados pelo Relatório de Ação Fiscal, como a ausência de pagamentos de energia elétrica, o que se faz com uma amostragem que prova exatamente o contrário (fls. 1531/1546). Em que pese o fato de que as atividades da Distribuidora terem iniciado em 2006 e terem sido de pequena monta (fls. 1479/1530) e a energia ter feito parte do contrato de locação, a segregação de faturamento pela distribuidora da energia só ocorreu a partir de 2007, devido demandas daquela.

27. Note-se que a locação e os serviços administrativos e operacionais contratados pela Distribuidora da Impugnante, enquanto irrelevantes, absorveram o pequeno consumo de energia e da água utilizada: Em grupos corporativos, é comum e racional a adoção de rateio de gastos compartilhados, sem nenhuma proibição legal, cabendo a administração tributária investigar a coerência dos critérios adotados e, diante de condutas abusivas, crivar de indedutibilidade os gastos tidos como não necessários à manutenção da fonte produtora.

28. Vai além a Fiscalização, ao censurar o fato de que os empregados da Distribuidora não poderiam registrar o ponto na mesma portaria que faziam os da Impugnante. Entre os objetivos do contrato de prestação de serviços que a Impugnante realizada para a Distribuidora estava o "serviço de pessoal". Todavia, tanto o acesso destes funcionários à Distribuidora, como cargas e descargas sempre se deram pelo seu portão de acesso individual, como demonstram os documentos anexos (vídeo e fls. 1449/1476).

29. Não se pode fechar os olhos para a realidade do mundo atual, em que por questões de economia e segurança uma mesma portaria é compartilhada por muitas empresas, como hoje acontece nos condomínios empresariais. Nada obsta que ali seja instalado um único controle de acesso, comum a todas as empresas ali localizadas. Serviços de entrega de encomendas, dos Correios, são recepcionados pela mesma portaria, ainda que relativos a diferentes destinatários, sem com isso desqualificar a existência de diferentes entidades.

30. Portanto, nada há de ilegal, de impróprio, de inadequado, pelo que o tendencioso relato contido no item denominado de "estrutura física" não reúne condições para justificar a extremada medida de desconsideração da personalidade jurídica da Distribuidora.

31. Na mesma linha idealizada a partir da falsa premissa apontada, a Fiscalização, sem apurar ou ***por omissão,*** *diz que a Distribuidora "não possui qualquer estrutura para desenvolvimento das atividades comerciais, e que o aparato de equipamentos e pessoal é fornecido pela Metalúrgica". Na prática há nítida desconsideração do contrato de prestação de serviços administrativos firmado pelas partes em 01/10/2006 (fls. 429 a 431).*

32. Mais uma vez, a afirmação não é verdadeira, e os nobres Julgadores poderão diligenciar para pessoalmente aferir a realidade dos fatos, assim como já poderão iniciar a formação de juízo pela análise dos comprovantes (fls. 2357/2363) de aquisição de equipamentos pela Distribuidora (computadores e programas, máquinas e equipamentos fls. 156 a 176), pasmem, documentos estes juntados pela própria Fiscalização ao procedimento administrativo que serviu de suporte a este auto de infração.

33. As fotografias e vídeo anexos ao presente revelam a parte interna do prédio da Distribuidora, com o seu depósito, seu mezanino, seu escritório administrativo, instalações suficientes para adequação do seu pessoal e para a

realização de suas atividades. Ditas dependências foram visitadas pela Fiscalização mas omitidos detalhes importantes para solução correta deste feito.

34. A Fiscalização deduz do fato de um empregado da Metalúrgica, que trabalha no almoxarifado, ter orientado determinados funcionários da Distribuidora que se tratou de subordinação, evidentemente para tentar justificar seus propósitos. No Contrato de Prestação de Serviços Administrativos firmado entre a Impugnante e a Distribuidora, é previsto que entre os objetivos da prestação de serviços realizados pela Impugnante em favor da Distribuidora está a realização de serviços operacionais. Aqui se está frente aos serviços de almoxarife e especialmente de armazenagem.

35. O mais estranho, funcionando como técnica possivelmente intimidatória, especialmente para operários, a Fiscalização convocou ex-funcionários da Distribuidora, para unilateralmente conduzir um verdadeiro interrogatório direcionado. Procedimento reprovável, duvidoso, eivado de lacunas e tendencioso, pelo que imprestável no regrado campo das provas.

36. No entanto, nem dessa forma conseguiu a Fiscalização coroar seu intento. O funcionário da Impugnante apontado como "chefe" dos interrogados, Sr. Jeferson Jung, foi admitido em 02/02/2004 (fls. 1730/1731) para a função de trainee, e declara (fls. 1732/1735) que exerce suas atividades na Metalúrgica Mor, atualmente como responsável pelo almoxarifado, tendo indicado à administração e aos prepostos da Distribuidora, em atenção à política de pós-vendas utilizada por sua empregadora com todos atacadistas e varejistas, sugestões para o correto armazenamento dos produtos que a mesma adquiria, em visitas ocasionais que fazia para a mesma.

37. A Fiscalização aponta que o que era vendido para a Distribuidora pela Impugnante, ou seja, os produtos que importava, não eram vendidos diretamente para terceiros em uma espécie de "monopólio" (estranho que no item 6 do Relatório de Ação Fiscal [página 8 item 6] diz exatamente o contrário). Senhores Julgadores, essa política não fere qualquer norma - se é que tivesse ocorrido efetivamente -, especialmente aquelas de direito econômico (concorrencial), conquanto que o ordenamento não proíbe que uma atividade de Distribuição como tantas que hoje existem seja exclusiva ou não.

38. A Fiscalização aponta que as eventuais e esporádicas vendas diretas feitas pela Impugnante (metalúrgica) para terceiros, foram feitas por preços superiores àqueles praticados com a Distribuidora. Ora, se entendida como distorção tributária, tem conseqüência específica prevista na legislação de cada tributo, diferente da desconsideração da pessoa jurídica. Por outro lado, é perfeitamente crível e lícito que se a Impugnante fizesse vendas diretas a terceiros, teria que adicionar custos de transporte, despesas gerais de venda, aliado ao fato de que nas vendas de pequenos volumes, os preços necessariamente teriam que ser mais elevados. Ademais, os Senhores Julgadores bem sabem que preços praticados com atacado ou varejo se distinguem, além disso, há o fator sazonalidade que altera a oferta e procura.

*39. Para correta informação é preciso enfatizar que a Distribuidora sempre teve sua própria rede de representantes comerciais que agenciam suas vendas conforme amostragem (fls. 1736/1958**),** assim como seus custos de operação e logística.*

40. Há mais uma enorme falácia no Relatório de Ação Fiscal a ser corrigida, entre outras. Trata-se de margens de resultados auferidos pela Impugnante e pela

Distribuidora. Primeiro obter lucros não é proibido por lei e tampouco os percentuais destes são fixados por qualquer regulamento legal. Segundo, pinçar determinado item de uma enorme listagem, para rotular como elevado o ganho auferido, é induzir o leitor ao erro. Terceiro, que variáveis como sazonalidade (itens de verão), vendas para atacado ou varejo devem ser considerados.

*41. O que deveria ter feito a Fiscalização e, lançado no Relatório de Ação Fiscal, seria calcular as margens médias obtidas pela Impugnante e Distribuidora. Isso foi feito pela Impugnante (fls. 1959/1961)**.** O que pode ser verificado é que a Impugnante (Metalúrgica) não transferiu seus produtos pelo preço de custo, como tenta induzir a Fiscalização, pois praticou as operações com uma margem de contribuição média positiva superior a 14,8% quando comercializou com a Distribuidora os produtos por ela importados, enquanto esta realizou uma margem variável de lucros até 40% ao revendê-los no varejo, porém assumindo todos os custos das vendas, da logística das entregas retalhadas no segmento do varejo, riscos inadimplência, trocas etc. Desse refino amiudado dos números constata-se nada mais do que a razoabilidade. Comprovadamente a Metalúrgica agregou lucro líquido resultados com a venda de produtos à Distribuidora.*

*42. A superficialidade do Relatório chega a conclusão nada razoável, mesmo que de pronto possa ser desqualificada pela metodologia da "verificação rápida" e "aparente" **(**redação transcrita do Relatório**),** de que "alguns itens foram vendidos em quantidade superior ao adquirido". Outra vez, se a constatação de estoque negativo fosse verdadeira (e não é como adiante se verá), pecou a Fiscalização por não ter adotado a consequência legalmente prevista, pois relatou fato que a legislação tributária tipifica como prova de evidente "omissão de receitas". É preciso dizer que não pode o agente do Fisco abandonar o que está previsto na lei para, a seu exclusivo juízo, idealizar construção não amparada por qualquer norma legal.*

*43. No entanto, está equivocada mais uma vez a Fiscalização. Se a verificação não tivesse sido rápida e superficial, seguramente a Fiscalização teria constatado que, se a Distribuidora tivesse recebido **ocasionalmente** pedidos de mais itens do que os constantes de seu estoque, mesmo que emitida a nota fiscal, o embarque das mercadorias só se deu depois de adquirido os itens faltantes (fls. 1962/1969).*

*44. Longe de desqualificar, o apego e elaboração de longas planilhas para demonstrar o controle de **"estoques"** da Distribuidora só serviram para fazer prova a favor da efetiva existência da atividade da empresa. Com efeito, a conclusão da Fiscalização de existência na Distribuidora de estoques de certos itens que ali permaneceram vários meses é indicativo da sua autonomia, e de que não serviu a Distribuidora para simples repasse imediato e automático de produtos. "Estoque" faz parte do conjunto de bens e direitos da pessoa jurídica, compondo o patrimônio do estabelecimento, que são pontos qualificadores dos chamados "elementos de empresa", configuração que contradiz a precária acusação fiscal de "empresa de papel", ou de único empreendimento.*

45. Por outro lado, a administração de estoques de produtos revela prática de boa governança, e especialmente aqueles com vendas sazonais, é baseada em estimativas de vendas futuras, que podem ou não ocorrer. Aliás, isto é o que ocorre com qualquer atividade comercial ou industrial que, diga-se, cada vez mais buscam a técnica que costumam chamar de just in time, ou seja, o menor estoque possível, visando reduzir os custos dos mesmos.

46. Reclama a Fiscalização sobre o desrespeito dos prazos nas operações entre as empresas do grupo, indicando que a Distribuidora ora paga com atraso e ora antecipadamente, sem que sejam apropriados os juros ou descontos. Mais uma vez, se o procedimento tem repercussão tributária, dispunha o Fisco de específico instrumento legal para neutralizar a eventual distorção, seja mediante a adição na base de cálculo da receita dos juros eventualmente desprezados pela empresa beneficiária, seja pelo reconhecimento dos implícitos descontos que poderiam reduzir determinados custos de aquisição. No entanto, a prática de pagamentos antecipados, ou pagamentos com atrasos, não é fundamento para desqualificar a entidade como pessoa jurídica.

*47. Ainda que isso seja irrelevante para o deslinde da questão, é preciso dizer que a Impugnante e a Distribuidora sempre apuraram os resultados destas rubricas em planilhas auxiliares, concluindo seus administradores que as diferenças, se existentes, após a compensação eram absolutamente insignificantes (fls. 1970/1997**)** e, se aplicadas, no caso sob análise gerariam uma pequena despesa financeira para Impugnante, o que representaria uma despesa adicional para empresa optante por tributação pelo lucro real. Se também tivessem sido analisadas as vendas da Impugnante e Distribuidora para grandes redes, seria constado que esta mesma ocorrência está presente em grandes negociações, portanto não são práticas internas adotadas com o deliberado intuito de proveito tributário, como equivocadamente tenta impingir a Fiscalização.*

*48. A Fiscalização chega ao cúmulo de enxergar defeito na conduta de pagamentos feitos pela Distribuidora à Impugnante em "valores redondos, ou seja, sem unitários ou centavos". Não tem nada de irregular nisto. Do valor exato remetido pela Distribuidora eram deduzidas as notas fiscais emitidas, sempre na ordem cronológica de emissão conforme o controle anexo (fls. 1998/2261**).** Nesta sistemática, as notas fiscais eram baixadas total ou parcialmente, de acordo com o valor da remessa, com a identificação dos saldos respectivos.*

49. Como visto nos dois parágrafos precedentes, a Impugnante e a Distribuidora não feriram qualquer lei, muito menos o que a Fiscalização titulou como "condições normais de independência e livre concorrência". Lembre-se que é prática comum adiantamento a fornecedores.

50. Ainda neste tópico, a Fiscalização mantém sua trajetória de raciocínio despido de análise preocupada com razoabilidade e detalhamento, com a máxima vênia,. Imiscui-se na "política comercial de vendas à Distribuidora, a praticamente preços de custo, resulta em falta de capital de giro na Metalúrgica", com avaliação equivocada desse resultado, como já demonstrado. Condena o fato de que sócio da Distribuidora integralizou parte de lucros recebidos desta no capital da Impugnante. Se a Fiscalização tivesse diligenciado corretamente, teria concluído que a Impugnante auferiu considerável margem média de contribuição (fls. 1959/1961), de aproximadamente 14,8%, como visto anteriormente, nos produtos que comercializou com a Distribuidora. A propósito compare-se, por amostragem, a política de vendas feitas pela Impugnante para a Distribuidora e para terceiros na fls. 782 e seguintes do processo administrativo, exemplificativamente, onde fica claro que onde a Impugnante vendeu para terceiros, somente adicionou seus custos de venda e frete - esta é a regra -, e não exceção como maliciosamente feita pelo Relatório.

51. Para reforçar o sobredito, a Impugnante elaborou planilha com itens que comercializou com a Distribuidora (fls. 2262/2235) e os excelentes resultados individuais obtidos na comercialização dos mesmos. Além disto, os consideráveis

resultados obtidos pela Impugnante e especialmente entre 2006 e 2008 (período objeto do auto de infração) demonstram sua lucratividade, aí incluída sua operação total, conforme demonstrativo anexo e respectivos balanços (fls. 2236/2256).

52. Importante ressaltar que o quadro societário da Distribuidora é formado de pessoas de comprovado conhecimento comercial, da mais alta qualificação e formação, o que a capacitaria em atuar no mercado com toda força, mesmo com número reduzido de funcionários, pois o conjunto dos mesmos está apto a exercer toda sorte de atividades comerciais que a mesma pratica, e outras mais.

53. Ressalte-se também, que as linhas de produtos comercializados pela Distribuidora não são de interesse da Metalúrgica, apenas transitoriamente lhes interessava analisar a possibilidade e virem a fazer parte ou não. Em definitivo, pode-se comprovar que a Metalúrgica não foi onerada com novos custos e novos funcionários para atender a Distribuidora, ao contrário, esta é que teve papel importante junto ao mercado impedindo que outros concorrentes ocupassem espaços e vendessem, entre outros, produtos similares e de interesse estratégico da Metalúrgica, neutralizando assim, boa parte da concorrência predatória via produtos chineses em seu nicho de negócios.

54. Assim, de todo o exposto neste tópico, resta evidente que os resultados auferidos pela Impugnante na comercialização de produtos com a Distribuidora não foram a preço de custo, como equivocamente dito pela Fiscalização. Além do mais, é livre o sócio para destinar os lucros a que tem direito para qualquer de seus empreendimentos, sem que essa deliberação possa caracterizar conduta deliberada para indevido proveito tributário, ou para acobertar suposta estrutura despida dos requisitos da legalidade, como indevidamente intenta a Fiscalização concluir.

55. No Relatório de Ação Fiscal, também, é apontando que demonstrativos apresentados pela Distribuidora para atendimento de Termo de Intimação decorrente deste feito, foram firmados pelo prestador de serviços de auditoria independente. Os documentos fiscais correspondentes a pagamento de tais serviços não foram encontrados na contabilidade da Distribuidora, não obstante o referido prestador de serviços sequer ter faturado pelos mesmos (o que informou ao Fisco), eis que contratado para a referida tarefa. O fato de que a Impugnante e a Distribuidora terem zelado para que todas as informações prestadas fossem precisas deveria ser louvado e não distorcido.

56. Aliás, distorção também é verificada no fato de que a Fiscalização, que concomitantemente fiscalizou a Impugnante e Distribuidora, expedindo Termos de Intimação simultâneos para ambas empresas, venha criticar que uma das respostas, por equívoco, tenha ocorrido em papel com logotipia comum. Fato gerador de tributos está sempre relacionado com a efetividade de operações econômicas, sendo sujeito passivo aquele diretamente relacionado com a prática da operação, nunca extraído da simplória avaliação do logotipo indicado no papel utilizado como resposta de indagação.

57. Mais uma grande contradição da Fiscalização, ao mencionar que máquinas e equipamentos e outros bens adquiridos pela Distribuidora eram recebidos pela Impugnante. Já se disse que a portaria comum em condomínio não desqualifica a identidade dos diferentes usuários e, no caso, tais serviços eram previstos com contrato de prestação de serviços entre as partes, já mencionado na presente impugnação. Ora, se no abusivo Relatório de Ação Fiscal a Fiscalização menciona que a Distribuidora não possuía qualquer estrutura (lembre que a Fiscalização sequer mencionou a existência de Escritório Administrativo nas dependências da Distribuidora, embora existente, vide fotografias e vídeo), o

Relatório Detalhado de Bens do Patrimônio preparado pela empresa (fls. 2357/2363) mostra que, ao contrário da acusação fiscal, esta é proprietária de móveis e utensílios, plataformas, paleteiras, sistemas de informática, computadores, entre outros.

58. A Fiscalização, depois de ser informada de seu equívoco – acreditava que a Distribuidora somente vendia produtos fabricados pela Impugnante e não apenas os IMPORTADOS da China por aquela -, passou a realizar catilinária desprovida de qualquer razoabilidade.

59. Primeiro, a Fiscalização entendeu que o mesmo site, a mesma logomarca e domínio de email utilizados por ambas empresas levam a considerar que se trata de uma única empresa, o que não prospera, eis que o objetivo da iniciativa sempre foi segregação de ambas unidades de negócios, com sócios e propósitos distintos. Por evidente, que a Impugnante e Distribuidora não tinham e não tem o objetivo de se esconder. O que sempre quiseram deixar evidenciado claramente ao mercado, é que a Distribuidora sempre teve a finalidade de comercializar produtos importados e não se evadir de qualquer responsabilidade tributária, enquanto que a Impugnante continuou tendo como atividade principal a industrialização.

60. Em segundo lugar, a identificação visual da Distribuidora, em sua sede, eletrônico.

61. Por terceiro, é comum o mesmo site para empresas que tem gestão compartilhada ou que formam um grupo, com objetivos de consolidar a imagem da marca comum, sem qualquer infringência a dispositivo legal.

62. Quarto, ao intimar empresas adquirentes de produtos da Impugnante e da Distribuidora, para que informassem valores de venda, contato, forma de pagamento, diz a Fiscalização ter havido confusão de informações entre vendas de uma e outra.

*63. Ora, a geração de controvérsia tem origem exatamente na interpretação equivocada da Fiscalização. Para obter as informações comerciais bastariam terem sido solicitadas cópias dos documentos fiscais para àquelas empresas. Esqueceu-se também que as vendas eram feitas por intermédio de representantes comerciais da Distribuidora, cuja amostragem de contratos anexa ao presente (fls. 1736/1958) e, que o contrato de prestação de serviços mantido entre Impugnante e Distribuidora previam o suporte administrativo comercial. Ainda, se compulsado o processo administrativo, o leitor atento verificará nas fls. 1303 e 1305, que os adquirentes de mercadorias da Distribuidora intimados pela Fiscalização citam que tiveram contato para vendas com os representantes comerciais, inclusive citando seus nomes, sem qualquer confusão entre a Impugnante e a Distribuidora. **A** eventual menção a funcionários de contato na Impugnante se deu certamente pelo fato que ditas empresas também adquirem produtos desta. Não confusão.*

*64. Quinto, a identidade própria da Distribuidora pode ser vista nos catálogos anexos (fls. 2364/2473**)** que não deixam qualquer dúvida sobre a sua independência.*

65. Sexto, novamente a Fiscalização peca pelo descompromisso com a apuração detalhada dos fatos ao atribuir que 16 itens vendidos pela Distribuidora não foram encontrados nas importações da Impugnante. Puro engano, conforme comprovantes anexos (fls. 2474/2636).

66. Em reforço aqui foi dito e provado com os anexos, a Impugnante apensa amostragem de cópias dos Livros Diários da Distribuidora dos exercícios de 2006 a 2008 com demonstrativo de contas a pagar (fls. 2637/2657) e a receber (fls. 2658/2728), Diário Contábil (fls. 2729/2891) Diário de Estoque (fls. 2892/2985) e Livro Caixa e Banco (fls. 2986/3001), provando-se a abusiva desqualificação realizada pela douta Fiscalização, eis que passível rastrear cada uma das movimentações postas em xeque, com clara demonstração da realidade e segurança contábil. Da mesma forma é anexado o Razão da Impugnante (fls. 3002/3020) e da Distribuidora (fls. 3021/3038) e o Razão Contábil da conta Fornecedores (fls. 3039/3394) da Distribuidora com respectivos comprovantes de pagamento.

*67. Por prestígio às boas práticas, a Impugnante traz a luz processual amostragem de notas fiscais e tabelas de fretes e serviços de carga e descarga a que a Distribuidora sempre se sujeitou (fls. 3002/3020**)** e, notas fiscais de devolução de mercadorias que a mesma vendeu a seus clientes **(**fls. 3021/3038**),** o que demonstra a absorção de custos logística e de vendas adicionais aos outros já aqui especificados.*

68. A prudência orienta a Impugnante a relatar que seu desempenho de resultados de 2006 a 2008 (fls. 3039/3394) e que a Distribuidora não contribuiu para qualquer redução de margem de lucro, mas sim o contrário quando comparada àquela planilha com outros exercícios. Sua média de produção e consequente aumento do número de funcionários foi crescente naqueles anos (fls. 3395/3533) e posteriores, assim como o volume de recolhimentos de impostos e contribuições a que está sujeita (fls. 3534/3544).

69. Em conclusão, toda a acusação fiscal marcha em direção contrária das provas colacionadas pela própria Fiscalização, de onde se extrai a efetiva existência de duas pessoas jurídicas, com estruturas próprias, atividades distintas, diferentes quadros societários, exercício autônomo e registro individualizado de suas respectivas operações comerciais, pelo que descabida a inoportuna e precipitada desconsideração de uma das pessoas jurídicas sob o falacioso argumento de único empreendimento.

70. Ainda que se pudessem admitir como verdadeiros os fatos apontados pela Fiscalização, hipótese só admitida para levar adiante a argumentação, é preciso condenar a postura eleita pelos Agentes do Fisco na medida em que, de forma subjetiva, abandonaram a letra da lei para consumar o projeto inicial que tinha em mira desconsiderar a pessoa jurídica, como se demonstrará.

71. Se estavam impressionados com a possível configuração de "interdependência" entre as duas pessoas jurídicas, situação regulada pelo art. 520 do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto n° 4.544, de 2002, deveriam os Agentes do Fisco examinar se eram adequadas as bases de cálculo adotadas nessas operações, ou seja, poderia exigir diferença de IPI se não adotado o valor tributável mínimo que corresponde ao "preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente", nos termos do art. 136, inciso I, do RIPI/2002, vigente à época dos fatos.

72. Se confirmado o imaginário planejamento de constituir outra empresa (Distribuidora) para tributar seus resultados pelo lucro presumido, mediante a deliberada conduta de concentrar a maioria dos custos e despesas na Metalúrgica, tributada pelo lucro real, essa acusação exigiria imediata glosa dos custos e despesas tidos pela legislação tributária como indedutíveis, porque reconhecidos como "não necessários", impondo a aplicação da regra certa prevista no art. 299 do RIR/99, e não a precipitada desqualificação da pessoa jurídica sem qualquer base legal.

73. De outra parte, se "a contabilidade da Distribuidora não tem consistência e padronização", como acusa a Fiscalização, a conseqüência imediata seria o arbitramento do lucro das suas atividades, por estar tipificada a específica situação prevista no artigo 530, incisos II e VI do RIR/99, que expressamente determina a tributação pelo lucro arbitrado quando a escrituração "contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável", ou "não mantiver em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário".

74. Se confirmada fosse a existência de estoque negativo (fls. 866) aplicar-se-ia obrigatoriamente a regra contida no artigo 286 do RIR/99,que trata de omissão de receita por "Levantamento Quantitativo por Espécie" quantificando-se a receita omitida pela multiplicação das diferenças de quantidade de produtos pelos respectivos preços médios de venda parágrafo do art. 286.

75. Inadequado o procedimento de somar resultados de empresas para tributação em conjunto, pela sistemática do lucro real, quando apenas urna das empresas estava tributada pelo lucro real e a outra pelo lucro presumido. O "novo lucro real" apurado pelo Fisco não tem apoio na contabilidade que deve ser o ponto de partida (RIR/99, art. 247).

76. Além do mais, prevê o art. 251 do RIR/99 que: "a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais", e a própria fiscalização condenou a escrituração contábil da Distribuidora ("a contabilidade da Distribuidora não tem consistência e padronização" - vide Relatório de Ação Fiscal).

77. A consolidação de resultado na forma realizada pela Fiscalização está prejudicada, pois não considerou integralmente as consequências de que tal fato (desconsideração da pessoa jurídica) geraria despesas à Impugnante. Como exemplo gritante, as retiradas a título de lucros aos sócios não comuns da Impugnante e Distribuidora deveriam ser tratadas como despesas, consequentemente reduziriam a base de cálculo do IRPJ e CSLL (vide, por exemplo, DIPJ ficha 5IA, ano-calendário 2008).

Protesta pela realização de diligências, indicando os quesitos, caso paire alguma dúvida sobre a existência de dois estabelecimentos autônomos e independentes.

Alega que os autos de infração não são claros a respeito da exigência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício, pelo que a contesta em virtude da absoluta ausência de embasamento legal.

Por fim, requer que sejam julgados improcedentes os autos de infração.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 10-34.626, pela 1ª Turma da DRJ/POA, julgando improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

IRPJ/CSLL NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA

Não é nulo o auto de infração, por cerceamento de defesa, quando o relatório fiscal descreve minuciosamente todas as acusações imputadas ao sujeito passivo.

IRPJ/CSLL SIMULAÇÃO

As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso dos autos, as operações do sujeito passivo com pessoa jurídica constituída para transferir parte das operações, mas sem transferência de todos os custos e despesas correspondentes ao novo empreendimento, devem ser desconsideradas, recompondo-se as bases de cálculo reduzidas em decorrência de tal prática.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFICIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ

Os juros de mora incidiram unicamente sobre os tributos lançados e não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexiste a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pela Turma de Julgamento da DRJ.

Ciente do acórdão recorrido e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, acostando novos documentos em favor de suas razões de defesa, através de representante legal, pugnando por provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito da questão, deve ser examinada a preliminar a seguir alegada pela recorrente. Passo a analisá-la.

Da Preliminar

Da Nulidade por cerceamento de defesa por estar ausente qualquer artigo de lei que tipifique a suposta infração.

Alega a recorrente falta de indicação no lançamento do artigo infringido pelo contribuinte e correspondente cerceamento de defesa, nos termos do inciso II, do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

A decisão recorrida afastou a nulidade nos seguintes termos:

Não há o alegado cerceamento de defesa, por falta de fundamentos legais, pois o Relatório de Ação Fiscal é bastante claro em relação aos fatos, além de que o contribuinte, pela sua substanciosa impugnação, demonstrou conhecer perfeitamente o que lhe foi imputado.

Concordo com estes fundamentos adotados pela decisão recorrida.

O Relatório Fiscal, fls. 831/842, faz um relato do procedimento adotado que não deixa qualquer margem de dúvidas de que está se exigindo no presente auto de infração: IRPJ e CSLL, no valor de R$ 14.107.215,99, por insuficiência de recolhimento, sob o entendimento de que as pessoas jurídicas Metalúrgica MOR S/A e MOR Distribuidora de Artigos de Lazer Ltda, mesmo que formalmente sejam pessoas jurídicas distintas, atuam como sendo um único empreendimento comercial, tendo a Metalúrgica MOR S/A o comando de todas as operações, enquanto a MOR Distribuidora é usada apenas para receber receitas cuja tributação é menor, já que esta tributa seus resultados com base no lucro presumido. Assim, conclui a fiscalização que estas empresas devem ser tratadas como uma **única empresa,** e, por conseqüência, lavrou autos de infração do IRPJ e CSLL consolidando os resultados das duas pessoas jurídicas, expurgando-se as operações recíprocas.

A defesa apresentada pelo contribuinte, por sua vez, demonstra que houve o perfeito entendimento quanto à situação fática e à matéria tributada, não ocorrendo qualquer prejuízo ao seu amplo direito de defesa.

Por seu turno, prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93:

> Art. 59 São nulos:
>
> I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Todos os atos praticados no presente processo foram executados por pessoa competente e sem preterição do direito de defesa.

Assim, verifica-se que constam adequadamente descritos os fatos apurados pela autoridade, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação, o que permitiu ao contribuinte conhecer todos os elementos componentes da ação fiscal e propiciou os meios para livre e plenamente manifestar suas razões de defesa.

Portanto afasto a preliminar de nulidade do auto de infração.

Do Mérito

Quanto ao mérito, entendo necessário consignar, desde logo, que há em nosso ordenamento jurídico dispositivo que considera **ilícito** lesão a direitos de terceiros perpetrados por meio da prática de atos que, embora formalmente legais, sejam desprovidos de substância. É o que dispõe o artigo 187 do Código Civil, *in verb*is:

> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Assim, por serem considerados ilícitos, tais atos não são oponíveis ao Fisco, por carregarem a mácula da abusividade, caracterizada pela preponderância da forma sobre a substância.

Ressalte-se que não estamos aqui a falar da teoria do conteúdo sobre a forma, como bem explica Paulo de Barros Carvalho:

> A prevalência do conteúdo sobre a forma é mais um dentre muitos falsos problemas de que perturbam a compreensão do direito positivo. Isso porque forma e conteúdo não são aspectos separáveis a ponto de tornar-se possível preterir um em favor do outro, são dimensões de um objeto incindível. Com propriedade, o escritor e crítico literário José Veríssimo: "a forma é o fundo aparecendo". E não há outro jeito de se conhecer, descer às entranhas do significado atribuindo-lhe significação, senão pela contato com a forma com que se apresente o signo. (Paulo de Barros Carvalho, Derivação e Positivação no Direito Tributário I – Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. Editora Noeses, p. 12)

Existe a forma da operação apresentada pelo contribuinte, que revela um conteúdo (existente e lícito) e a forma da operação interpretada pelo fisco, que revela outro conteúdo, também existente e lícito.

Para que seja possível a identificação dos atos praticados pelo contribuinte e caracterizá-los como ilícitos, é importante analisar os fatos mencionados na decisão recorrida. Os fatos são os seguintes:

a) O sócio principal da pessoa jurídica tributada com base no lucro real constitui uma nova pessoa jurídica (com participação de 83,75% e "tradicionais colaboradores da Metalúrgica"no restante das quotas), para desmembrar suas operações comerciais, relativas a produtos importados, das atividades comerciais relacionadas à sua linha de produção, tributando na sistemática do lucro presumido.

Esse fato foi contestado pelo contribuinte, dizendo ele que não se trata de "*desmembrar suas operações comerciais, relativas a produtos importados*", e que sempre desenvolveu atividade de fabricação de produtos (indústria), comercializando unicamente os produtos de fabricação própria. Pontua que ao vislumbrar (seu dirigente) oportunidade de ampliar seus negócios, constituiu a empresa MOR DISTRIBUIDORA, para que a **nova** atividade relacionada à COMERCIALIZAÇÃO dos produtos importados da China fosse a ela alocada.

Sustenta que a DISTRIBUIDORA não foi constituída para comercializar produtos fabricados pela Recorrente (METALÚRGICA), como de fato não comercializou, repisando que em nenhum momento o Fisco logrou comprovar que a DISTRIBUIDORA tivesse comercializado qualquer produto fabricado pela Recorrente.

Ao compulsar os autos, vejo que a fiscalização confeccionou planilha (fls. 459 a 549), relatando algumas notas fiscais de vendas da Metalúrgica para a Distribuidora, com o código CFOP 5101 (*Venda de Produção do Estabelecimento*), e posteriormente anexou aos autos notas fiscais de venda (fls. 1234 a 1265), emitidas pela Distribuidora aos seus clientes, notas estas que contêm descrição desses mesmos produtos. Estas provas, a meu ver, comprovam que a Distribuidora revendia produtos fabricados pela Metalúrgica, ao contrário do que sustentado pela recorrente, não limitando-se a comercializar apenas os produtos ditos importados.

Porém, este fato, por si só, não comprova que se trata de simulação, pois o simples desmembramento de atividades antes exercidas por uma das empresas não caracteriza

ato ilícito. "Simular" significa disfarçar uma realidade jurídica, encobrindo uma que é efetivamente praticada, ou que não existe. As notas fiscais emitidas são provas de que não existiu disfarce de uma realidade, pois referem-se a produtos de fato comercializados pela Distribuidora, não havendo relevância jurídica o fato dos produtos comercializados serem ou não fabricados pela recorrente.

Neste sentido, transcreve-se ementa dos Acórdãos a seguir:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2007
>
> GANHO DE CAPITAL - CISÃO PARCIAL - CONSTITUIÇÃO DE NOVA PESSOA JURÍDICA. SIMULAÇÃO. NÃO CONFIGURADA
>
> Nem toda ação ou omissão do contribuinte com o fito de reduzir sua base tributável antes da ocorrência do fato gerador pode ser enquadrada como fraudulenta, pois somente aquelas que sejam ilícitas poderiam levar a tal conclusão.
>
> Não se pode enquadrar como simulação a cisão realizada para constituir uma outra sociedade, com o fim de que esta viesse a alienar o bem recebido em integralização, pois se trata apenas de um negócio jurídico indireto, pelo qual a nova sociedade é constituída para surtir os efeitos que lhes são próprios e não para dissimular outros negócios jurídicos.
>
> **(Acórdão 1302-002.062, sessão de 21/03/2017)**

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Exercício. 2002
>
> Ementa: SIMULAÇÃO - INEXISTÊNCIA - Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.
>
> (...)
>
> Recurso provido.
>
> **(Acórdão nº 103-23.357, sessão de 23/01/2008)**

> Ano-calendário: 2008
>
> SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.
>
> Simular é ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado é nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado.

(Acórdão nº 3302-003138, sessão de 17/03/2016).

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a 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 as 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.

Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.

(Acórdão nº 3403-002.519, sessão de 22/10/2013)

Assim, se o simples desmembramento de atividades exercidas anteriormente por uma das empresas não caracteriza-se simulação, deve ser analisados os demais elementos de fatos e provas constantes nos autos. É o que se passa a fazer:

b) Empresas encontram-se localizadas na mesma área geográfica e compartilham a portaria e certas atividades administrativas.

O fato de encontrarem-se na mesma área geográfica foi contestado pela recorrente.

De fato, as empresas não se encontram localizadas em uma mesma área geográfica, vez que instaladas em diferentes pavilhões. Neste caso, não há discordância de entendimento entre o fisco e a fiscalização quanto à localização, pois ambos não dissociam do fato de que a Distribuidora e Metalúrgica funcionam em pavilhões distintos. Na ótica do fisco, a atividade desenvolvida pela Distribuidora é extensão operacional da Metalúrgica, ainda que se encontrem em pavilhões distintos, enquanto no entendimento do contribuinte tratam-se de empresas independentes e autônomas, cada qual perseguindo seu objetivo social.

Também não há divergência acerca da natureza do serviço realizado no pavilhão que funciona a Distribuidora. Veja-se trecho da decisão recorrida:

> As evidências nesse sentido são fartas, conforme demonstrado à saciedade pelo autuante, como a localização física da Distribuidora junto à Metalúrgica, cujo prédio ocorre única e exclusivamente as atividades de depósito e expedição de mercadorias.

Entendo que as instalações da Recorrente e da Distribuidora são independentes, em pavilhões distintos, e que os serviços que são realizados nos armazéns da Distribuidora são próprios da sua atividade, pois, como se viu, são realizados naquelas dependências *depósito e expedição das mercadorias*.

Além disso, o contribuinte comprova que cada empresa tem seus próprios funcionários, sujeitando-se, por isso, ao recolhimento de encargos trabalhistas e contribuições previdenciárias decorrentes de fatos geradores distintos.

De fato, a recorrente fez acostar aos autos fichas de registro de empregados e contratos de trabalho do período de 2006 a 2008, totalizando-se 13, entre admitidos e demitidos. A própria DRJ registra este fato, porém considerou muito pequeno este número para uma empresa de distribuição.Em suas palavras:

> "Em relação aos empregados da Distribuidora, o impugnante apresentou fichas de registro de empregados e contratos de trabalho do período de 2006 a 2008, que totalizaram 13, entre admitidos e demitidos***. Este número é muito pequeno para uma empresa de distribuição que trabalha com uma infinidade de itens e clientes***. Esse fato reforça a idéia de que os funcionário registrados na Metalúrgica é que realmente prestavam serviços para a distribuidora."
>
> (G.N)

Ora, dizer que 13 funcionários é "número muito pequeno para uma empresa de distribuição que trabalha com uma infinidade de itens e clientes", significa, no meu modo de ver, **reconhecer a independência da pessoa jurídica com produtos e clientes próprios e a efetiva atividade realizada**. Com referência à conclusão de que o número de funcionários é mínimo, penso que esta conclusão encontra-se calcada, com todo respeito, em subjetivismo, e por isso, tal conclusão não deve ser admitida.

Ora, neste particular, se a fiscalização teve acesso a documentação fiscal e contábil do contribuinte e não fez alguma ponderação sobre as folhas de pagamentos, e ainda, tendo acesso às dependências físicas de ambas empresas, não fez qualquer comentário sobre eventuais empregados de uma empresa trabalhando no espaço físico de outra, não há como prevalecer sua tese. De fato, a fiscalização poderia ter feito algum exame adicional sobre estes documentos e fatos, mas não o fez.

Sendo assim, não há que se falar em simulação, inclusive se ocorrer compartilhamento de portaria e algumas atividades administrativas. Aliás, no que se refere a estas últimas, veja-se que há prova nos autos da existência de contrato, cujo objeto é a prestação de serviços administrativos, comerciais, de pessoal e operacionais (fls. 429 a 431), por parte da Metalúrgica para a Distribuidora. Considero que o valor ajustado não é vil (R$2.000,00), vez que se refere ao período de 2006, ou seja, 11 anos atrás, e que em nenhum momento o fisco contestou a ausência dos citados pagamentos.

Aliás, neste particular, deve ser presumido que os pagamentos de fato ocorreram, pois nos autos constam provas de que eles foram apresentados ao fisco, quando o

recorrente foi instado a comprovar os pagamentos realizados, noticiando que o fez através de depósito ou transferência bancária, cópia de cheque, etc. (fl. 96, anexos IV ao XI).

Obviamente, acaso esses pagamentos não tivessem sido realizados, certamente a fiscalização faria constar tal fato, pois ai sim, estaríamos diante de um negócio aparente. Deste modo, como não o fez, deve prevalecer os argumentos trazidos pelo recorrente, no sentido que realizou efetivamente o negócio jurídico mencionado.

Por fim, me parece razoável o entendimento, seja por questões de economia, seja por segurança, de que nada impede seja uma mesma portaria compartilhada por diferentes empresas, de forma que seja instalado um único controle de acesso, comum a ambas. Não é inédito, pelo contrário, bastante comum, o fato de serviços de entrega de encomendas em condomínios, serem recepcionados pela mesma portaria, ainda que relativos a diferentes destinatários, sem com isso desqualificar a existência de diferentes entidades.

Portanto, nada há de ilegal, de impróprio, de inadequado, neste fato, e muito menos possui ele o condão de justificar a extremada medida de desconsideração da personalidade jurídica da Distribuidora.

c) da existência de custos e despesas da Distribuidora que foram indevidamente suportados pela Metalúrgica

A veracidade deste fato não foi contestada pela recorrente.

Assim se pronunciou a DRJ sobre o fato:

> "Este é ponto mais importante da discussão, pois é sob o fundamento de transferência de parte do faturamento da Metalúrgica (tributada com base no lucro real), que absorve custos, para a Distribuidora, que tem uma carga tributária menor em razão da opção de tributação pelo lucro presumido." (G.N)
>
> (...)
>
> "Ao se observar a relação percentual entre o lucro antes do imposto de renda das duas pessoas jurídicas, a questão controvertida fica clara: efetivamente o contribuinte **utiliza a Distribuidora para reduzir a sua carga tributária, mediante absorção de custos e despesas** que não são repassadas no preço, quando da venda da mercadoria importada para a Distribuidora." (G.N)

Entendo que tal acusação exigiria imediata glosa dos custos e despesas tidos pela legislação tributária como indedutíveis, porque reconhecidos como "não necessários", impondo-se, no caso, aplicação da regra prevista no art. 299 do RIR/99, e não, como fez a fiscalização, que entendeu que tal fato implicaria na desqualificação da pessoa jurídica. Assim, as parcelas de despesas consideradas indevidas deveriam ser desconsideradas, recompondo-se as bases de cálculo reduzidas em decorrência de tal prática.

Ora, a descrição dos fatos pelo relatório fiscal indica que a Recorrente deduziu indevidamente custos e despesas da Distribuidora, e sendo tais despesas consideradas indedutíveis, deveria proceder a necessária glosa desses valores, porém, ao invés de assim proceder, preferiu a fiscalização ir na direção de apontar o cometimento de simulação, sem provas, a meu ver, da existência de tal ilícito, procedendo, assim, a desqualificação da pessoa jurídica da Distribuidora.

Trata-se de procedimento inadequado, sem que, no entanto, o novo lucro apurado tenha apoio na contabilidade que deve ser o ponto de partida para esta apuração (RIR/99, art. 247).

Isso porque, entre outros motivos, a consolidação de resultado na forma realizada pela Fiscalização não considerou integralmente as conseqüências da "desconsideração da pessoa jurídica", pois tal fato deveria gerar despesas ao Recorrente, como por exemplo, as retiradas a título de lucros aos sócios não comuns, vez que estes valores deveriam ser tratados como despesas e, conseqüentemente, reduziria-se a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

CONCLUSÃO

Ora, os fatos acima evidenciados revelam de forma cristalina a inexistência e simulação, e existência substancial de ambas as empresas, vez que elas perseguiam objetivos sociais com recursos físicos e humanos próprios, possuíam vontades próprias, espaços físicos específicos mantidos as suas custas, equipamentos e clientes próprios, efetuavam suas vendas, além de responderem por seus contratos e atos, etc.

Assim, diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário do contribuinte, afastando-se as exigências reclamadas nos autos de infração aqui tratados.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza