



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720721/2020-06
RESOLUÇÃO	1101-000.170 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FG BRAZIL HOLDING LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 15 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 5173-5279) interposto contra acórdão da 9ª Turma da DRJ01 (e-fls. 5067-5127) que julgou improcedente impugnação ofertada pelo contribuinte e responsáveis solidários (e-fls. 4705-4808) contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 4495-4569) cobrados mediante arbitramento do lucro, assim fundamentado (grifos nossos):

Arbitramento de ofício do lucro em razão da opção indevida do contribuinte pela tributação com base no Lucro Presumido. No presente caso, a receita bruta decorrente da atividade de incorporação imobiliária foi segregada de forma simulada em diversas sociedades empresárias sob o controle do sujeito passivo, desprovidas dos elementos necessários a caracterizá-las como uma sociedade empresária distinta, com o objetivo de eximir-se da tributação com base no lucro real. A descrição dos fatos bem como a indicação dos elementos de prova e dos fundamentos jurídicos que culminaram com o presente arbitramento do lucro encontram-se detalhados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA E DE ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL, parte integrante deste AUTO DE INFRAÇÃO.

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 4570-4665), em síntese, expõe os seguintes fatos, cujo detalhamento do capítulo “ELEMENTOS PROBATÓRIOS” será mais detidamente analisado no voto (grifos nossos):

2 - INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: Segregação simulada da receita da atividade empresarial com o fim de reduzir indevidamente os tributos devidos

2.1. DA IDENTIFICAÇÃO DOS ILÍCITOS

Tendo encerrado o procedimento fiscal em face do sujeito passivo acima qualificado como “contribuinte”, assim como das demais sociedades empresárias por ele controladas, qualificadas na presente autuação como “responsáveis tributários solidários”, restou identificada a prática de infração à legislação tributária, consubstanciada mediante a **segregação simulada das receitas da atividade de incorporação e venda de unidades imobiliárias em diversas sociedades empresárias, desprovidas dos elementos necessários a caracterizá-las individualmente como uma empresa.** A partir dos elementos que serão pormenorizados adiante é evidenciada a **existência de fato de uma unicidade empresarial, ou seja, uma única empresa, fragmentada de forma simulada em diversas pessoas jurídicas com o objetivo de obter indevidamente o tratamento tributário regado pelo regime do lucro presumido.**

A autuação se deu em face da holding empresarial, FG BRAZIL HOLDING LTDA, CNPJ 11.748.631/0001-00, na qualidade de sujeito passivo principal, atribuindo-se à responsabilidade tributária solidária às demais empresas do grupo empresarial objeto de procedimento de fiscalização, uma vez que se tratam de fato de uma única empresa.

Conforme será demonstrado adiante, **nenhuma das empresas controladas pelo sujeito passivo, acima identificadas, possui os elementos de empresa necessários para caracterizá-las como uma sociedade empresária distinta**. Os documentos e dados coletados no curso da ação fiscal e instruídos aos autos do presente procedimento evidenciam a existência de uma unicidade empresarial, **uma única empresa, fragmentada de forma simulada em diversas pessoas jurídicas com o objetivo de obter um tratamento tributário mais vantajoso, a ela não aplicável**. Procedeu-se, desta forma, com a desconsideração desses atos irregulares para fins tributários e a lavratura de Autos de Infração para exigência dos tributos devidos.

(...)

No decorrer da ação fiscal, constatou-se que houve transferência de resultados da atividade de incorporação imobiliária sob o comando do contribuinte, FG BRAZIL HOLDING LTDA, para as demais empresas do Grupo FG. **As operações imobiliárias desenvolvidas foram contabilizadas de forma fragmentada como receitas das outras empresas do grupo FG, com o evidente intuito de transferir a base tributável para empresas em situação tributária mais favorável**, mediante a adoção do regime do lucro presumido.

Para a implementação desta transferência de resultados e a consequente diminuição artificial da carga tributária, foram realizadas operações estruturadas em sequência, em etapas. Em cada etapa era realizado um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial, sempre encadeado com o ato subsequente, para ao final obter o efeito fiscal mais vantajoso.

Destaque-se que, no que tange ao exame de operações realizadas em sequência, os fatos, olhados isoladamente, não denotam qualquer infração, mas, analisados em seu conjunto, **demonstram inequivocamente que o único propósito negocial das operações foi diminuir a carga tributária incidente sobre as receitas efetivamente auferidas pelo contribuinte**.

(...)

A conceituação jurídica de empresa parte da noção econômica, que se vincula à ideia central da organização dos fatores da produção (capital, trabalho, insumos e tecnologia para a realização de uma atividade econômica), e a finalidade de lucro. No caso concreto, **constata-se com clareza que as empresas do Grupo FG**, quais sejam GARDEN VILLAGE EMPREENDIMENTOS LTDA, NG EMPREENDIMENTOS LTDA, ONE EMPREENDIMENTOS SPE LTDA, FGP EMPREENDIMENTOS LTDA, FG PRIME EMPREENDIMENTOS LTDA e FGPII EMPREENDIMENTOS LTDA, **não preenchem os requisitos necessários para se enquadrar como uma empresa**.

Desenvolver suas atividades sem qualquer estrutura operacional e praticamente sem dispor de mão de obra é algo inimaginável. Observa-se, isso sim, a ausência da organização de seus fatores de produção a fim de desempenhar suas funções visando ao lucro. O lucro, na realidade, advém de operações que deveriam ter

sido tributadas pelo contribuinte, FG BRAZIL HOLDING LTDA, mas que, por conta de uma série de atos, **sem qualquer propósito comercial**, foram deslocadas para as demais empresas constituídas e sob seu controle com intuito deliberado e artificial de diminuir a carga tributária.

Através dos subitens abaixo são demonstradas as evidências apuradas pela Fiscalização que analisadas em conjunto comprovam a existência de uma unicidade empresarial, antes mencionada.

ELEMENTOS PROBATÓRIOS

2.1.1. Controle societário único

(...)

2.1.2. Atividade econômica idêntica

(...)

2.1.3. Endereço idêntico das sedes empresariais

(...)

2.1.4. Ausência de estrutura física/operacional individualizada

(...)

2.1.5. Centralização das despesas administrativas

(...)

2.1.6. Custos das empresas incorporadoras arcados pela holding

(...)

2.1.7. Sítio eletrônico único

(...)

2.1.8. Concentração de empregados e serviços terceirizados

(...)

2.1.9. Laboração de empregados da holding nas demais empresas

(...)

2.1.10. Ausência de quadro de diretores

(...)

2.1.11. Concentração da marca em uma única pessoa jurídica

(...)

2.1.12. Fluxo financeiro entre as empresas

(...)

2.1.13. Apresentação ao mercado como empresa única

(...)

2.2. DAS VANTAGENS PRETENDIDAS

A segregação da atividade objeto do negócio empresarial em diversas sociedades empresárias **teve por intuito a obtenção de um tratamento tributário vedado ao sujeito passivo em razão do seu porte e características que lhes são próprias**. A fiscalização identificou no caso a adoção de regimes de tributação do imposto de renda e da contribuição previdenciária não aplicáveis ao sujeito passivo, conforme será demonstrado adiante.

2.2.1. Tributação do imposto de renda com base no lucro presumido

(...)

Desta forma, a faculdade pela opção ao regime de tributação com base no lucro presumido consiste em um tratamento mais favorável às empresas de médio porte, não extensivo às empresas de grande porte, sujeitas à tributação com base no lucro real.

Não obstante tal vedação, a Fiscalização identificou a prática de infração ao limite estabelecido pela lei tributária por parte do sujeito passivo, que **com o intuito de se manter dentro dos limites de tributação do lucro presumido realizou a segregação de sua atividade econômica em várias pessoas jurídicas sob seu controle, com o objetivo de fragmentar sua receita bruta anual e impedir assim que fosse alcançada pela tributação do lucro real**, evadindo-se do pagamento dos tributos decorrentes da diferença de aplicação dos regimes. Através do quadro abaixo são apresentados dados da receita bruta anual auferida pelas seis empresas objeto da presente autuação que atuam no ramo de incorporação imobiliária, no período de 2008 a 2016.

Da análise dos dados acima constata-se que a partir do ano de 2009 o somatório dos valores da receita bruta anual das empresas incorporadoras resultou em valores que superaram o limite estabelecido pela legislação tributária para a fruição do regime de apuração do imposto com base no lucro presumido. É possível constatar ainda que o grupo empresarial a cada ano passou a se utilizar de mais empresas, na medida em que sua receita bruta total anual era incrementada, com o objetivo de escusar-se à submissão ao regime do lucro real, mais gravoso no caso.

2.2.2. Tributação da contribuição previdenciária com base na receita bruta – CPRB

(...)

O lançamento decorrente da infração relativa à contribuição previdenciária foi formalizado em autos distintos, por se tratar de tributo diverso daquele objeto da presente autuação fiscal.

(...)

2.3. DA INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE BALANCETE ÚNICO

Como consequência das irregularidades apuradas no curso do procedimento fiscal, em 11/11/2019 a Fiscalização apresentou ao sujeito passivo principal, FG BRAZIL HOLDING LTDA, intimação fiscal nº 001 (fls. 1508 a 1515), através da qual foram descritos **os fatos que demonstraram tratar-se de fato de uma unicidade empresarial**, ou seja, de pessoas jurídicas apenas formalmente independentes, que em verdade são estabelecimentos de uma única empresa, fragmentada de forma simulada com o objetivo de obter tratamento tributário a ela indevido.

Na oportunidade a pessoa jurídica foi intimada a apresentar demonstrativo contendo a apuração do lucro real anual relativo aos anos de 2015 e 2016, considerando neste, além das receitas e despesas escrituradas em sua contabilidade, também àquelas lançadas na escrituração contábil das demais empresas sob seu controle societário, objeto do presente procedimento fiscal.

(...)

Os argumentos utilizados para justificar a realização de seu propósito negocial em diversas pessoas jurídicas fundamentaram-se basicamente na adoção do modelo organizacional de sociedade de propósito específico – SPE, da necessidade de obtenção de investidores, bem como do regime especial de tributação (RET).

2.3.1. Da Sociedade de Propósito Específico – SPE

(...)

Em consulta ao cadastro do CNPJ no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 2 a 33), a fiscalização identificou que apenas uma das empresas objeto do presente procedimento fiscal adota a sigla SPE em seu nome empresarial, conforme quadro transcrito abaixo:

Em análise aos contratos sociais das sociedades empresárias incorporadoras

(fls. 34 a 550), a fiscalização apurou que nenhuma delas se enquadrava de fato como sociedade de propósito específico, tampouco cumpriam os requisitos estabelecidos na Instrução Normativa DREI nº 10/2013. Exceção feita a à empresa ONE EMPREENDIMENTOS SPE LTDA, que passou a ser qualificada como SPE em 19/01/2017, por ocasião do registro da 3ª alteração do contrato social, portanto após o período objeto do procedimento fiscal (2015 e 2016). Abaixo é apresentado um detalhamento das informações extraídas dos contratos sociais que corroboram as conclusões acima expostas (fls. 34 a 550):

(...)

Além dos requisitos acima expostos, notou-se que algumas das empresas acima possuem participação societária em diversas outras sociedades empresárias, o que evidencia a inexistência de temporariedade em razão de projeto específico. Por este motivo é que a IN DREI nº 10/2013, Anexo 2, em seu subitem 1.2.33.22 determinou que “não será aceita a participação em outras sociedades”. Nos

quadros abaixo são demonstradas as participações societárias das empresas incorporadoras acima mencionadas, objeto do presente procedimento fiscal:

(...)

Finalmente, à exceção das empresas ONE EMPREENDIMENTOS SPE LTDA e GARDEN VILLAGE EMPREENDIMENTOS LTDA, as demais empresas atuaram em mais de um projeto, mais uma evidência de não ter como objetivo atuar em um projeto específico.

É o que se pode verificar a partir do quadro abaixo, onde são elencados os empreendimentos imobiliários de cada uma das sociedades empresárias.

Diante de tudo o que foi acima exposto, resta evidente que a segregação da atividade empresarial do sujeito passivo não teve por motivo a necessidade de organizar-se em sociedades de propósito específico, uma vez que as referidas empresas não exerceram de fato tal modelo de organização societária.

2.3.2. Investidores

A alegação do sujeito passivo para justificar a segregação em face da necessidade de obtenção de investidores também não restou comprovada, uma vez que, à exceção da empresa ONE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, não há em qualquer das empresas a participação de capital externo ao grupo societário, o que poderia justificar a criação de diversas pessoas jurídicas organizadas como SPE, de forma a garantir segurança aos diversos investidores. É o que se pode observar a partir do quadro abaixo, contendo a composição societária das empresas.

2.3.3. Do Regime Especial de Tributação – RET

Outro argumento utilizado pelo sujeito passivo para justificar segregação da atividade em diversas pessoas jurídicas diz respeito à exigência de separação do patrimônio para viabilizar a utilização do Regime Especial de Tributação – RET, objeto da lei nº 10.931/2004.

(...)

Ressalte-se ainda que a adoção do regime especial de tributação objeto da lei nº 10.931/2004 não impõe que a sociedade empresária seja organizada na forma de sociedade de propósito específico, sendo esta opção utilizada facultativamente.

Por fim, cumpre esclarecer que os empreendimentos submetidos ao regime especial de tributação - RET não foram objeto de auditoria no presente procedimento fiscal, assim sendo, as receitas escrituradas e tributadas neste regime não foram consideradas no presente lançamento.

CONCLUSÃO

As alegações do sujeito passivo não justificaram e nem tornaram legítimos os fatos apurados, especialmente porque a segregação da atividade se deu mediante a prática de simulação, através da constituição de pessoas jurídicas

que de fato não possuem os elementos necessários à sua individualização, conforme os elementos de fato apontados no subitem 2.1.

2.4. DA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

(...)

Baseados nos fatos anteriormente demonstrados e provados foi possível concluir que a atuação do sujeito passivo por intermédio de diversas pessoas jurídicas se deu de forma simulada, uma vez que em verdade exercem uma atividade empresarial única, qual seja, a incorporação e venda de imóveis de alto padrão na cidade de Balneário Camboriú.

O negócio jurídico aparente consistiu na criação e atuação de diversas pessoas jurídicas distintas do ramo da incorporação imobiliária (FG PRIME EMPREENDIMENTOS, NG EMPREENDIMENTOS, GARDEN VILLAGE EMPREENDIMENTOS, FGPII EMPREENDIMENTOS, ONE EMPREENDIMENTOS, FGP EMPREENDIMENTOS). Já o negócio jurídico real (ou dissimulado) consistiu no exercício de uma única empresa, apresentada ao público como FG Empreendimentos, que atua no mercado de imóveis de alto padrão na cidade de Balneário Camboriú.

As diversas empresas formalizadas não possuem estrutura e capacidade operacional mínimas que lhes possam qualificar como uma sociedade empresária singular, tendo sido evidenciada uma confusão entre todas elas na utilização de sua estrutura física, setores técnicos, administrativo, comercial, diretores, pessoal, despesas, marca, sítio eletrônico, dentre outros, restando evidenciado na prática uma unicidade empresarial. O propósito do sujeito passivo com a simulação foi o de beneficiar-se de tratamento tributário a ele não cabível, uma vez que a opção pelo regime do lucro presumido para apuração do imposto de renda e a tributação da contribuição previdenciária pela receita bruta não lhes seriam permitidas em razão de seu elevado porte e receita, conforme demonstrado anteriormente.

(...)

3. PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS

(...)

4. DO ARBITRAMENTO

4.1. Previsão legal

(...)

No período objeto do presente procedimento fiscal a tipificação do arbitramento acima encontrava-se disposto no art. 530, inciso IV do Regulamento do Imposto de Renda à época vigente, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999.

Conforme demonstrado anteriormente, a segregação simulada da atividade econômica do sujeito passivo teve por objetivo a utilização indevida do regime de

tributação com base no lucro presumido. Uma vez requalificados os atos praticados e reconhecida a unicidade empresarial, a receita bruta anual a ser considerada para efeito de aplicação do regime tributário deve ser àquela resultante do somatório das receitas de todas as entidades participantes da atividade única.

(...)

4.2. Do cálculo do lucro arbitrado

A apuração do lucro arbitrado no presente caso deve ser efetuada de acordo com a natureza das atividades objeto das receitas do sujeito passivo, consoante disposições da legislação do imposto de renda.

4.2.1. Receitas de locações de imóveis

Às receitas oriundas de alugueis de imóveis deve ser aplicado o coeficiente de 38,40% para apuração do lucro arbitrado, nos termos dos artigos 605 e 592, III, “c”, Regulamento do imposto de renda (arts. 532 e 519, III, “c” do RIR/99, vigente à época).

Após o exame da escrita contábil das pessoas jurídicas objeto do presente procedimento fiscal foram identificadas receitas de locação de imóveis, escrituradas na conta “Receita de Alugueis de Imóveis”, código 3.1.1.03.001 (fls. 2800 a 2857), conforme detalhamento apresentado no quadro abaixo:

4.2.2. Receitas de incorporação e venda de unidades imobiliárias

(...)

Diante do exposto nos dispositivos acima, observa-se que a apuração do lucro arbitrado das receitas recebidas provenientes da atividade de venda de imóveis e de incorporação de prédios em condomínio deve se dar através da seguinte fórmula:

$$\text{LUCRO ARBITRADO} = \text{RECEITA RECEBIDA} - \text{CUSTO PROPORCIONAL DO IMÓVEL}$$

(...)

5. DA MULTA QUALIFICADA

Os casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, são os de sonegação, fraude e conluio, respectivamente. Na situação em análise, a qualificadora é aplicada em virtude da prática de fraude, conduta conceituada no artigo 72 da mencionada lei, que assim dispõe:

(...)

No presente procedimento fiscal restou evidenciada a segregação simulada da atividade econômica do sujeito passivo em diversas pessoas jurídicas que individualmente não possuíam capacidade e autonomia empresarial mínimas, mantendo fortes traços de interdependência com a empresa holding, que em verdade era a que exercia a gestão plena do negócio empresarial. O ato simulado

praticado adequa-se ao conceito de fraude estabelecido no art. 72 da Lei nº 4.502/64, nos seguintes termos:

- a) **Ação dolosa:** (...)
- b) **Tendente modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária:** (...)
- c) **De modo a reduzir o montante do imposto devido:** (...)

6. DA SUJEIÇÃO PASSIVA PRINCIPAL E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

6.1. Da sujeição passiva principal (contribuinte)

6.2. Da sujeição passiva solidária – Empresas do grupo

(...)

Diante de todo exposto, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN é atribuída responsabilidade tributária solidária às demais empresas, abaixo listadas, que em verdade consistiam em uma única empresa com o sujeito passivo principal.

6.3. Da sujeição passiva solidária - Administradores

A responsabilidade tributária de administradores de pessoas jurídicas encontra fundamentação jurídica no art. 135, caput e inciso III do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

(...)

Os elementos já demonstrados e provados anteriormente e que evidenciam de forma inequívoca a atuação dos sócios na prática da simulação são elencados abaixo:

- a) **Unicidade de gestão – (...)**
- b) **Unicidade de estrutura – (...)**
- c) **Concentração de empregados e colaboradores – (...)**
- d) **Concentração do quadro diretivo – (...)**
- e) **Concentração de custos e despesas administrativas na holding – (...)**
- f) **Fluxo financeiro excessivo entre as empresas e operações ilógicas – (...)**
- g) **Apresentação ao mercado como empresa única – (...)**

7 – APURAÇÃO DO MONTANTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

7.1. DA APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

(...)

7.2. DA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO REFLEXA

(...)

7.3. ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO E DEDUÇÕES DOS TRIBUTOS DECLARADOS

No cálculo dos tributos objeto do presente lançamento foram computadas ainda as adições à base de cálculo e as deduções do montante dos tributos apurados, abaixo descritos, relativos às empresas objeto do presente procedimento fiscal, conforme demonstrativo juntado às fls. 4416 a 4418. Da mesma forma, foram deduzidos no cálculo dos tributos devidos o montante dos tributos declarados em Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (fls. 3303 a 3306).

ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO

- a) Demais receitas e ganhos de capital, declarados em ECF (fls. 2858 a 3302);
- b) Rendimentos e ganhos líquidos em aplicações de renda fixa e renda variável, declarados em ECF (fls. 2858 a 3302);

DEDUÇÕES DO MONTANTE DOS TRIBUTOS APURADOS

- c) Imposto de renda retido na fonte, declarado em ECF (fls. 2858 a 3302);
- d) Tributos declarados em DCTF (fls. 3303 a 3306).

Em face do auto de infração, contribuinte e responsáveis solidários apresentaram impugnação (e-fls. 4705-4808), em que defenderam, em síntese, a improcedência da cobrança, do lançamento, e pugnaram pelo afastamento das responsabilidades tributárias a eles atribuídas.

Apreciando o caso, a DRJ proferiu decisão (e-fls. 5067-5127) que restou a seguir ementada:

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. SIMULAÇÃO.

Demonstrada a simulação na segregação das receitas entre diversas sociedades sem existência fática, para fins de fraudar o limite imposto no art. 13 da Lei 9.718/98, é poder-dever da Autoridade Lançadora, por força do art. 149, VII, do CTN, apurar os efeitos tributários do negócio dissimulado.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO.

Deve ser arbitrado o lucro quando o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido, mormente quando restou demonstrada a impossibilidade de levantar o lucro real.

MULTA QUALIFICADA.

Há que se manter a qualificação da multa quando resta demonstrada a simulação com o fito de reduzir indevidamente tributos, pela opção indevida pelo lucro presumido a partir da burla ao art. 13 da Lei 9.718/98.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Irresignados, contribuinte e responsáveis solidários apresentaram recurso voluntário, em que defenderam:

1) PRELIMINARMENTE:

- A) NULIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL POR AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA, VIOLAÇÃO AO ARTIGO 10, INCISO IV, DO DECRETO 70.235/1972;
- B) DECADÊNCIA;

2) NO MÉRITO:

- A) CORRETO ENQUADRAMENTO DA RECORRENTE NO LUCRO PRESUMIDO;
- B) DA POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DE SOCIEDADES DE PRÓPOSITO ESPECÍFICOS PARA INCORPORAÇÃO DE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS;
- C) DA OPÇÃO PELO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – RET;
- D) DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DAS EMPRESAS CONTROLADAS;
- E) DA INEXISTÊNCIA DE UNICIDADE EMPRESARIAL;
- F) DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS LEGÍTIMOS DAS EMPRESAS INCORPORADORAS DEVIDO AO FATO DE POSSUÍREM O MESMO CONTROLE SOCIETÁRIO;
- G) DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS LEGÍTIMOS DAS EMPRESAS INCORPORADORAS DEVIDO AO FATO DE POSSUÍREM IDÊNTICA ATIVIDADE ECONÔMICA;
- H) DA IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS LEGÍTIMOS DAS EMPRESAS INCORPORADORAS DEVIDO AO FATO DE POSSUÍREM O MESMO ENDEREÇO;
- I) DA ALEGADA AUSÊNCIA DE ESTRUTURA FÍSICA/OPERACIONAL INDIVIDUALIZADA, POR CONTA DAS EMPRESAS POSSUÍREM SEDE ADMINISTRATIVA NO MESMO ENDEREÇO;
- J) DAS DESPESAS ADMINISTRATIVAS ARCADAS PELA HOLDING (TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO) SEM REPASSAR;
- K) DA ALEGAÇÃO IMPRECISA DE QUE OS GASTOS COM PLANTÕES DE VENDAS, COMISSÕES DE VENDAS, DESPESAS PÓS-VENDAS, PROPAGANDA E PUBLICIDADE E ÁREA COMERCIAL ERAM TOTALMENTE ARCADOS PELA HOLDING;

- L) DA DIVULGAÇÃO DOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS EFETUADOS POR MEIO DE UM ÚNICO, SOB O DOMÍNIO DA EMPRESA FGP EMPREENDIMENTOS LTDA.;
 - M) DA CONCENTRAÇÃO DE EMPREGADOS DAS ÁREAS ADMINISTRATIVAS E SERVIÇOS TERCEIRIZADOS NA EMPRESA HOLDING;
 - N) DA AUSÊNCIA DE QUADRO DE DIRETORES;
 - O) CONCENTRAÇÃO DA MARCA EM UMA ÚNICA PESSOA JURÍDICA;
 - P) DA EXISTÊNCIA DE EXPRESSIVO FLUXO FINANCEIRO ENTRE AS EMPRESAS;
 - Q) DA INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO;
- 3) DO PEDIDO SUCESSIVO DE REDUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:
- A) DO ARBITRAMENTO
 - B) MULTA QUALIFICADA
 - C) EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA EXIGIDA
- 4) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
- A) ILEGALIDADE DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ÀS EMPRESAS CONTROLADAS;
 - B) ILEGALIDADE DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AOS ADMINISTRADORES;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Discute-se, nestes autos, auto de infração cuja infração central é a “Segregação simulada da receita da atividade empresarial com o fim de reduzir indevidamente os tributos devidos”. Narra a autuação (e-fl. 4588):

(...) restou identificada a prática de infração à legislação tributária, consubstanciada mediante a segregação simulada das receitas da atividade de incorporação e venda de unidades imobiliárias em diversas sociedades

empresárias, desprovidas dos elementos necessários a caracterizá-las individualmente como uma empresa. A partir dos elementos que serão pormenorizados adiante é evidenciada a existência de fato de uma unicidade empresarial, ou seja, uma única empresa, fragmentada de forma simulada em diversas pessoas jurídicas com o objetivo de obter indevidamente o tratamento tributário regado pelo regime do lucro presumido.

(...)

Conforme será demonstrado adiante, nenhuma das empresas controladas pelo sujeito passivo, acima identificadas, possui os elementos de empresa necessários para caracterizá-las como uma sociedade empresária distinta. Os documentos e dados coletados no curso da ação fiscal e instruídos aos autos do presente procedimento evidenciam a existência de uma unicidade empresarial, uma única empresa, fragmentada de forma simulada em diversas pessoas jurídicas com o objetivo de obter um tratamento tributário mais vantajoso, a ela não aplicável. Procedeu-se, desta forma, com a desconsideração desses atos irregulares para fins tributários e a lavratura de Autos de Infração para exigência dos tributos devidos.

O lançamento tributário é amparado, nos dizeres da própria autuação, no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, que autoriza o lançamento de ofício em casos de dolo, fraude ou simulação:

Ainda que passível de nulidade, os atos praticados pelos contribuintes ou seus efeitos se subsumem ao fato gerador definido em lei, devendo ser tratados pela Administração Tributária na forma com que realmente são e não como se apresentam.

Neste sentido, o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, permite o lançamento ou a sua revisão pela Administração Tributária quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação.

Baseados nos fatos anteriormente demonstrados e provados foi possível concluir que a atuação do sujeito passivo por intermédio de diversas pessoas jurídicas se deu de forma simulada, uma vez que em verdade exercem uma atividade empresarial única, qual seja, a incorporação e venda de imóveis de alto padrão na cidade de Balneário Camboriú.

(...)

A simulação ocorre quando há um desacordo intencional entre a vontade interna e a declarada para criar, aparentemente, um negócio jurídico inexistente, ou para ocultar, sob determinada ilusão, o negócio jurídico querido, enganando a terceiro, no caso, a Administração Tributária. Trata-se o presente caso de uma simulação relativa, aquela em que ocorrem dois negócios jurídicos, um aparente (simulado), e outro real (dissimulado e oculto). O aparente é nulo, mas o real poderá ser aproveitado se válido na substância e na forma. Tratando-se de fato gerador de obrigação tributária, sua aplicação deve abstrair-se da validade jurídica dos atos

efetivamente praticados pelo contribuinte ou responsáveis, da natureza de seu objeto ou dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional.

Por isso, em toda a sua peça recursal (notadamente no tópico 4 e seus subtópicos), as Recorrentes buscam provar a inocorrência de simulação e a legalidade dos negócios por ela desenvolvidos, defendendo não se tratar de planejamento tributário ilícito.

A resolução do caso passa, portanto, pela verificação da existência (ou inexistência) de simulação, tema que se situa entre a liberdade de organização empresarial e comercial do contribuinte e a oponibilidade de tais negócios jurídicos ao Fisco. Esta Turma, inclusive, já teve recentemente a oportunidade de julgar casos que tocam em tais aspectos, a exemplo do acórdão nº 1101-001.353.

Não se trata, por óbvio, de tema simples. Sem ingressar em maiores digressões neste momento, importa tão somente destacar que, seja qual for o viés interpretativo que se dê ao conceito de simulação, sua caracterização é de cunho eminentemente probatório, e cuja obtenção de uma prova direta e inequívoca é rara ou muito difícil.

Como bem coloca a já célebre e bastante citada frase de Sérgio André Rocha, “cada um tem uma simulação para chamar de sua, **que só fica clara diante de casos concretos**”.

Nesse sentido é também a lição de Fabio Piovesan Bozza:

“A constatação da divergência objetiva, incompatível e intencional entre a causa concreta e a causa abstrata não decorre da obtenção de uma prova direta e inequívoca do ilícito, mas da dedução lógica oriunda da reunião e da valoração de indícios, como por exemplo: a realização de negócios entre pessoas vinculadas; a proximidade temporal dos atos; a existência de operações em sequência; a realização de operações inconsistentes entre si; a ausência de motivação extratributária; a falta de vivência dos riscos do negócio; a presença de pacto simulatório; a interposição de pessoas; e o pagamento de preço vil¹”

Tais fatos, considerados isoladamente, podem não demonstrar certeza, mas, examinados em conjunto, podem ter o condão de comprovar, de forma suficientemente confiável, a ocorrência do fato jurídico tributário.

Como bem pontuam Ricardo Anderle e Naiara Viana de Melo²:

Note-se, no que toca à coerência, **que a ausência de lógica financeira** (não identificação de receitas suficientes para cobrir os custos da operação e computar margem de lucro) é um dos principais pontos capazes de demonstrar a ausência de autonomia. A pessoa jurídica a ser constituída deve possuir **autonomia** de

¹ BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento Tributário e Autonomia Privada. Série Doutrina Tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015. Pág. 227

² In: Planejamento Tributário na Segregação de Atividades. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2023/06/Ricardo-Anderle-e-Naiara-Melo.pdf>

gestão de pagamentos (custos financeiros, de venda, administração, publicidade, com funcionários; além das despesas com fornecedores - aquisição de matéria-prima), e recebimentos de recursos. Em linhas gerais, portanto, cada uma das empresas deverá ser responsável por suas próprias dívidas e obrigações, inclusive no que diz respeito ao recolhimento de tributos.

(...)

Essa leitura sobre o tema se estende para os casos em que exista identidade entre (i) a composição societária, (ii) a respectiva participação societária e (iii) o corpo de funcionários. A coincidência de sócios e do corpo de funcionários, por si só, não revela qualquer ilicitude (dolo, fraude ou simulação) nas operações, com exceção dos casos em que a transferência de pessoal se perfectibilize – de uma empresa para a outra – sem a rescisão contratual na empresa da qual o empregado originariamente fazia parte.

Esse é o entendimento que vem sendo inclusive adotado na esfera administrativa. A título exemplificativo, sem a pretensão de definir-se um rol taxativo de elementos:

SIMULAÇÃO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS SIMULADOS. IMPOSSIBILIDADE. CARÊNCIA PROBATÓRIA. ÔNUS DE PRODUZIR PROVA DA ADMINISTRAÇÃO.

Incabível a acusação de simulação ou da ilicitude do negócio jurídico quando não comprovada pela autoridade fiscal a ilicitude da segregação de atividades empresariais por meio da análise de: i) controle contábil de estoques, receitas e despesas; (ii) atribuição de preços e atividades, que impliquem em alocação de receitas, em consonância com a prática do mercado; (iii) estruturas operacionais adequadas às atividades da empresa, ou seja, em consonância entre a realidade e o documentado; (iv) formalização de contrato de compartilhamento de despesas, em caso de as empresas dividirem estruturas ou funcionários. (CARF – Acórdão nº 3401-009.799 – 25 de outubro de 2021)

Em específico sobre o tema da segregação de atividades (ou segregação de pessoas jurídicas), cujo substrato é o cerne da alegação da Recorrente, trata-se de tema há muito enfrentado por este Conselho. Além do notório “Caso Grendene”, tantos outros debruçaram-se sobre a questão.

Faz-se necessário, então, analisar o que foi trazido pela fiscalização no TVF e o contraponto trazido pelo contribuinte, a fim de verificar (a) se o Fisco se desincumbiu do seu ônus probatório e, por outro lado, (b) se o contribuinte logrou demonstrar a inocorrência de simulação.

Neste ponto, a fiscalização dedicou-se a apresentar, estruturadamente, diversos elementos probatórios (item 2 do TVF) a demonstrar a alegada simulação. Contra eles, o contribuinte teceu comentários e apresentou justificativas de forma individualizada.

Os principais tópicos suscitados pela fiscalização são os seguintes:

Controle societário único (e-fls. 4591-4593);

Atividade econômica idêntica (e-fls. 4593-4594);
Endereço idêntico das sedes empresariais (e-fls. 4594-4595);
Ausência de estrutura física/operacional individualizada (e-fls. 4595-4596);
Centralização das despesas administrativas;
Custos das empresas incorporadas arcados pela holding;
Sítio eletrônico único (e-fls. 4601-4602);
Concentração de empregados e serviços terceirizados (e-fls. 4604-4609);
Laboração de empregados da holding nas demais empresas (e-fls. 4609-4613);
Ausência de quadro de diretores (e-fls. 4613-4614);
Concentração da marca em uma única pessoa jurídica (e-fls. 4614);
Fluxo financeiro entre as empresas;
Apresentação ao mercado como empresa única;

A afirmação central da fiscalização é de que se está diante de uma existência simulada de pessoa jurídica, isto é, de empresas que existem apenas formalmente, tendo sido criadas apenas para “fatiar” a receita que seria, de outro modo, auferida por uma única empresa:

O negócio jurídico aparente consistiu na criação e atuação de diversas pessoas jurídicas distintas do ramo da incorporação imobiliária (FG PRIME EMPREENDIMENTOS, NG EMPREENDIMENTOS, GARDEN VILLAGE EMPREENDIMENTOS, FGPII EMPREENDIMENTOS, ONE EMPREENDIMENTOS, FGP EMPREENDIMENTOS). Já o negócio jurídico real (ou dissimulado) consistiu no exercício de uma única empresa, apresentada ao público como FG Empreendimentos, que atua no mercado de imóveis de alto padrão na cidade de Balneário Camboriú.

Por outro lado, a defesa das Recorrentes quanto aos fatos apontados pela fiscalização cinge-se, de forma geral, à liberdade de organização empresarial e baseia-se na ausência de vedação legal para determinadas situações (caso, p. ex., do compartilhamento de endereço, de site, de despesas administrativas etc.). Alegam que, ainda que tenha havido eventuais falhas no rateio de despesas realizado entre as empresas, elas têm efetiva autonomia e são efetivamente existentes, e que tal separação de atividades constitui “praxe” do mercado.

Nesse contexto, a solução do caso passa pela necessidade de um aprofundamento do acervo probatório, a fim de que se efetivamente compreenda se os elementos trazidos pela fiscalização constituem, como alegam as Recorrentes, uma mera “desorganização contábil e financeira”, ou se, por outro lado, efetivamente demonstram a simulação de negócios jurídicos por parte das empresas envolvidas.

A título exemplificativo, embora seja verdade que constitui praxe do mercado imobiliário a criação de empresas específicas, costumeiramente sob a forma de Sociedades de

Propósito Específico – SPE, para fins de melhor gestão e segurança para todos os envolvidos, tal prática não significa admitir empresas, ainda que sob a forma de SPE, que não sejam dotadas de efetiva substância econômica, autonomia operacional, contábil, fiscal e de governança, **que ultrapasse a mera forma para fracionamento de receita.**

Em sentido semelhante, reconhece-se que, embora seja efetivamente lícito o rateio de despesas, tais como, aluguéis, despesas administrativas e de marketing, tais despesas igualmente devem estar comprovadas, dando respaldo aos lançamentos contábeis que não podem ser descolados a efetiva ocorrência.

A efetiva “materialidade”, ou, de outra forma, a real existência das empresas cuja existência simulada é alegada, comporta, todavia, maior dilação probatória, uma vez que as diligências do TVF focaram seus esforços na figura da empresa “holding” e, do ponto de vistas das demais empresas, constam suas demonstrações contábeis regularmente apresentadas.

Embora a verdade real seja essencialmente inalcançável, o caso concreto permite espaço de aprofundamento, a fim de que permitir uma aproximação da “verdade material”, e, com isso, um resultado processual eficiente e justo. Para tanto, se faz necessária a diligência, cujo cerne é, pois, a efetiva demonstração do lastro documental a suportar a alegação de efetiva existência das empresas cuja existência é, pelo Fisco, considerada simulada.

Assim, propõe-se a conversão em diligência para que sejam analisados e respondidos os seguintes quesitos, emitindo-se relatório detalhado dos achados, respeitando-se o contraditório e oportunizando-se a apresentação de documentos pelas Recorrentes:

1. Verificar se os lançamentos contábeis e Demonstrações Contábeis das empresas encontram efetivo lastro documental, considerando os seguintes aspectos:

a) As despesas lançadas a título de “Publicidade e Propaganda” das empresas encontra respaldo documental? Há contratos de prestação de serviço, relatórios e boletins de veiculação de mídia, peças publicitárias e outros documentos a comprovar que as despesas foram efetivamente incorridas e comprovadas? **Há comprovantes de pagamento?**

b) Uma vez que constam nas DREs das empresas a existência de “Custos de Obra/Custos de Obras Empreitada/Gastos Gerais de Construção”, tais lançamentos encontram-se lastreados por **documentação pertinente a demonstrar sua existência** (p. ex, **projetos, ART, orçamentos, boletins e medições de obra, etc**)? **Há comprovantes de pagamento aos prestadores?**

c) As despesas lançadas a título de “Plantões de Vendas/Comissões de Vendas/Despesas com Pós Venda” encontram efetivo respaldo documental, a demonstrar que foram efetivamente incorridas? Há comprovantes de pagamento bancário?

d) Considerando que foram apresentados documentos contratuais no curso da fiscalização, relativos a prestadores de serviço de diferentes naturezas: assessoria

contábil, jurídica, comercial; serviços de engenharia e relacionados a obras; serviços de marketing e publicidade, e que praticamente todos foram firmados pela FG HOLDING, verificar qual o **substrato documental que embasa os lançamentos contábeis a título de despesas** nas demonstrações contábeis das demais empresas. Há comprovantes de **efetiva realização dos serviços** contratados? Há relatórios dos serviços prestados, projetos, memoriais, comprovantes dos materiais entregáveis por consultores, engenheiros e demais prestadores de serviço? Há **comprovantes de pagamento**?

e) Verificar se há lançamentos contábeis relativos aos “contratos de conta corrente” (e-fls. 654 e seguintes) firmados entre as empresas FG PRIME EMPREENDIMENTOS LTDA, NG EMPREENDIMENTOS, GARDEN VILLAGE EMPREENDIMENTOS, FGPII EMPREENDIMENTOS, ONE EMPREENDIMENTOS e a holding e entre as próprias empresas, cujo objeto é a “manutenção de conta corrente contábil entre as contratantes, com vistas à movimentação de valores”, bem como delinear a forma de contabilização, e averiguar se tais lançamentos encontram-se efetivamente respaldados em documentação pertinente.

f) Considerando que apenas para a ONE EMPREENDIMENTOS é que foram apresentados contratos firmados com terceiros que efetivamente correspondem à atividade de incorporação, tais como contratações de serviços de engenharia, projetos, todos desacompanhados de qualquer comprovante, verificar se há efetivo lastro documental para o reconhecimento de tais custos e despesas. Há relatórios de execução dos serviços, medições de obra, projetos executivos e de engenharia, orçamentos e relatórios técnicos? Os serviços foram efetivamente pagos?

2. Verificar como se deu o **fluxo financeiro** relativo aos lançamentos contábeis a título de receita e despesa das empresas, em especial:

a) Como se dá o efetivo recebimento financeiro das receitas reconhecidas pelas empresas FG HOLDING, FG PRIME EMPREENDIMENTOS, NG EMPREENDIMENTOS, GARDEN VILLAGE EMPREENDIMENTOS, FGPII EMPREENDIMENTOS, ONE EMPREENDIMENTOS, FGP EMPREENDIMENTOS? Há comprovantes de pagamentos efetuados pelos clientes em contas das respectivas empresas, com base em contratos por elas celebrados?

b) Como se dá o pagamento das despesas com “Fornecedores” incorridas pelas empresas FG HOLDING, FG PRIME EMPREENDIMENTOS, NG EMPREENDIMENTOS, GARDEN VILLAGE EMPREENDIMENTOS, FGPII EMPREENDIMENTOS, ONE EMPREENDIMENTOS, FGP EMPREENDIMENTOS? Há comprovantes de pagamentos efetuados pelas empresas aos respectivos fornecedores?

A diligência poderá ser realizada mediante solicitação e apresentação de documentos por amostragem, no melhor entendimento do responsável pela diligência, considerado o objetivo geral acima delineado, podendo intimar o contribuinte para apresentação de documentos e manifestação após conclusão dos trabalhos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho