



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 15563.720122/2019-36 |
| ACÓRDÃO | 1101-001.353 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 17 de julho de 2024 |
| RECURSO | DE OFÍCIO |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | AGUAS DE NITEROI S/A |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

GLOSA DE DESPESAS - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO - SIMULAÇÃO
- NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO

A glosa fiscal de despesas fundada na imputação de planejamento tributário abusivo, qualificado por simulação, requer, sob pena de improcedência do lançamento de ofício, que o fisco comprove, com elementos de prova sólidos o bastante, que os atos e negócios questionados não tinham propósito negocial nem racionalidade econômica e que, em essência, se limitaram a um arranjo formal e sem substância cujo único propósito era aparentar o cumprimento de disposições legais que proporcionaram ao sujeito passivo vantagem tributária indevida.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL - PIS - COFINS

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

SUJEIÇÃO PASSIVA DOS ADMINISTRADORES - ILICITUDES ATRIBUÍDAS À PESSOA JURÍDICA NÃO COMPROVADAS

Não estando satisfatoriamente comprovadas as ilicitudes atribuídas à pessoa jurídica que justificaram a responsabilização solidária de seus administradores, cumpre exonerar os sujeitos passivos do vínculo de responsabilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Acórdão da DRJ, fls. 25950/26029, que, por unanimidade, julgou procedentes as impugnações dos sujeitos passivos, exonerando-os das autuações por eles sofridas.

Em face do disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, houve recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Para síntese dos fatos, tomo a liberdade de reproduzir em parte o Relatório do Acórdão recorrido (fls. 25950/26029):

Os autos de infração a folhas 6.256 a 6.310, cujos sujeitos passivos são, além da pessoa jurídica em epígrafe, os responsáveis solidários Alexandre Boaretto (CPF 079.484.657- 23) e Néelson Antônio Gomes Gonçalves, exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 209.374.688,20, assim discriminado:

| | TRIBUTO | JUROS DE MORA | MULTA | TOTAL |
|---|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) | 41.762.590,18 | 16.120.326,36 | 62.643.885,26 | 120.526.801,80 |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) | 15.034.532,46 | 5.803.317,47 | 22.551.798,68 | 43.389.648,61 |
| Contribuição p/ o Programa de Integração Social (PIS) | 12.695.827,23 | 5.609.903,54 | 19.043.740,75 | 37.349.471,52 |
| Contribuição p/ Financiamento da Seg. Social (Cofins) | 2.756.330,77 | 1.217.939,40 | 4.134.496,10 | 8.108.766,27 |

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

O atuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à atuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal:

artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300, todos do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999).

Auto de infração de CSLL

O atuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à atuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Auto de infração de Cofins

O atuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à atuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003; art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03; art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09; art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09.

Auto de infração de contribuição para o PIS

O atuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à atuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02; art. 2º da Lei nº 10.637/02; Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09; art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09.

Assim, conforme o Termo de Constatação Fiscal (fls. 6242/6255), também descrito no Acórdão recorrido, a contribuinte (e responsáveis solidários) foi atuada pelos seguintes supostas infrações:

☒ No termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, o atuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

INTRODUÇÃO

☐ O objetivo precípua do presente Termo de Constatação é comprovar que os serviços prestados por alguns prestadores de serviços, direta ou indiretamente ligados à fiscalizada, embora preencham todos os requisitos formais para serem qualificados como despesas dedutíveis, não possuem objetivo comercial nem qualquer outro que não seja diminuir o recolhimento de tributos federais.

☐ Nos itens a seguir, serão listados vários indícios que levam à conclusão que a fiscalizada, tributada pelo Lucro Real, efetuou um “planejamento fiscal”, gerando despesas junto a empresas ligadas tributadas pelo Lucro Presumido. Desta forma, a fiscalizada abatia integralmente de seu lucro a referida despesa, que ao tornar-se receita na empresa ligada, era tributada em 32% de seu valor, face o coeficiente aplicável do Lucro Presumido, bem como deixava de tributar a alíquotas mais gravosas o PIS e a COFINS.

DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS E DOS VALORES PAGOS PELA FISCALIZADA

☐ As prestadoras de serviços que fazem parte do planejamento são: GMS GESTÃO E MANUTENÇÃO DE SANEAMENTO BÁSICO LTDA, CNPJ 07.199.459/0001-05 (doravante GMS) e/ou suas filiais; GETESB GESTÃO, ESTUDOS E TECNOLOGIA DE SISTEMAS DE SANEAMENTO BÁSICO, CNPJ 10.937.117/0001-50 (doravante GETESB); SOLUÇÕES AMBIENTAIS AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 12.364.969/0001-20 (doravante SAAL); SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10 (doravante SAAB).

☐ A GMS (filial Petrópolis) é situada na Rua Doutor Sá Earp, 84. Tal endereço também pertence a ÁGUAS DO IMPERADOR S/A, do mesmo grupo econômico da fiscalizada. A empresa GETESB situa-se na Rua Marquês do Paraná, 110, parte. Tal endereço é o mesmo da empresa ÁGUAS DE NITERÓI S/A, ora fiscalizada. As empresas SAAL E SAAB situam-se no mesmo endereço, qual seja, Rua Francisco Sá, 23, sala 807 – Copacabana – Rio de Janeiro. Desnecessário dizer que todas estas empresas terceirizadas somente prestam serviço às empresas constantes do grupo econômico denominado ÁGUAS DO BRASIL. Curiosamente, duas das quatro “prestadoras de serviços” também tem em sua denominação a expressão AGUAS DO BRASIL”.

☐ Embora a fiscalizada insista em dizer que tais empresas são independentes, entre si e a prestação atenda aos requisitos formais, pode ser verificado que o endereço de e-mail constante nas Notas Fiscais das prestadoras é *rosangela.fraga@getesb.com.br*. Cumpre ressaltar que, teoricamente, esta funcionária teria vínculo empregatício com a empresa GETESB. Entretanto, figura como endereço de e-mail de todas as empresas listadas e também como endereço de e-mail da fiscalizada. Ironia constatar que, na Nota Fiscal 201400084, este endereço de e-mail (de Rosângela) está vinculado à fiscalizada, mas não ao da GETESB, sendo o endereço de e-mail da prestadora de serviços diferente. Verifica-se obviamente a confusão jurídica entre as prestadoras e o grupo econômico da fiscalizada.

☐ O atendimento à Fiscalização foi feito pela mesma Srª Rosangela Fraga, da mesma forma que o atendimento às demais ações fiscais nas empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL.

☐ Os contratos apresentados (que embasariam os serviços prestados) referem-se, quando do pagamento, a boletins de medição. Com efeito, por ocasião da solicitação da comprovação da efetividade dos serviços prestados, foram apresentados a esta Fiscalização diversos boletins de medição. Quando se tem prestação de serviços com este tipo de pagamento, é praxe que mensalmente o valor pago seja variável, dada a sazonalidade de eventos. No caso da fiscalizada, diversos fatores como clima e as condições das redes de esgoto e abastecimento devem impor variações ao longo do ano. Inexplicavelmente, se analisarmos as despesas mensais da fiscalizada junto a cada uma das prestadoras de serviços, verifica-se que tal variação é ínfima, não chegando a 10% dentro do ano. Tal fato pode ser atribuído a que, embora os funcionários pertençam aos quadros funcionais das “terceirizadas”, estes, na prática, trabalham para as empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL.

☐ O procedimento adotado pelo grupo econômico permitiu que a fiscalizada diminuísse seu lucro no valor integral da Nota Fiscal e tributasse pelo Lucro Presumido valor idêntico como ☐ receita das “terceirizadas”, bem como gerar créditos de PIS e COFINS para a fiscalizada (às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente) e débitos nas terceirizadas à alíquotas menores (0,65% e 3% respectivamente).

☐ Apenas a título de exemplo, vamos considerar uma despesa de R\$ 1.000.000,00 junto a GMS. No tocante ao IRPJ e à CSLL, os tributos devidos pela fiscalizada seriam reduzidos em R\$ 250.000,00 e R\$ 90.000,00, respectivamente. Admitindo-se que a GMS ultrapasse o adicional de IRPJ, seriam recolhidos R\$ 80.000,00 a título de IRPJ e R\$ 28.800,00 a título de CSLL. No tocante ao PIS e à COFINS, tal valor permitiria apropriar R\$ 16.500,00 a título de PIS e R\$ 76.000,00 a título de COFINS. Tal receita, na terceirizada, geraria tributos a pagar de R\$ 6.500,00 (PIS) e R\$ 30.000,00 (COFINS). Desta forma, a economia tributária seria de R\$ 287.200,00 (R\$ 432.500,00 – R\$ 145.300,00). Pelo exposto, conclui-se que cada valor de “prestação de serviços” gerado acarreta uma redução de 28,72% em tributos.

☐ Segundo informações constantes da RAIS da empresa GMS, no mês de abril de 2005 (quando de sua fundação) a empresa iniciou seus “serviços” com 157 vínculos de trabalho com a remuneração total de seus funcionários de R\$ 253.362,20. No mesmo mês, a Águas de Niterói reduz sua quantidade de vínculos, na RAIS, de 330 para 182, redução de 148 pessoas, sendo as remunerações correspondentes reduzidas de R\$ 488.186,40 para R\$ 252.642,00. Fica claro que as atividades desenvolvidas pela GMS eram anteriormente realizadas pela própria concessionária Águas de Niterói. Note-se que o valor de redução da folha salarial mensal de Águas de Niterói é inferior ao valor pago mensalmente à GMS.

☐ Ainda da análise da RAIS, verificou-se que os funcionários ANDRÉ LERMONTOV, CPF 006.651.327-86, superintendente de pesquisas; INGRID WENDLING, CPF 051.362.277-29, gerente de suprimentos; LUCIANO CAVALCANTI, CPF 020.876.357-06, gerente corporativo; LUIS CARLOS MARTINS DA SILVA, CPF 941.022.367-91, diretor; MARCOS DE OLIVEIRA ALMEIDA, CPF 652.088.707-20, coordenador administrativo, eram funcionários de ÁGUAS DE NITERÓI, exerciam cargos de direção e chefia, receberam salários acima da média nacional e migraram para GMS em 2005, junto com vários outros funcionários. Em 01/01/2016, tornam a migrar de GMS para outras prestadoras de serviços, como SAAL e SAAB.

ANÁLISE DOS CONTRATOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS

☐ Em relação aos serviços prestados, embora nas Notas Fiscais e nos contratos firmados as descrições sejam genéricas, quando intimada a comprovar a efetividade dos serviços prestados, apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês. Entretanto, como fartamente demonstrado no presente Termo, o cerne da questão não transita pela situação das atividades meio e fim terem sido prestados, ao contrário, tem como fulcro o fato de que, a um custo muito menor, os mesmos funcionários poderiam ter executado as mesmas atividades, posto que eram contratados da fiscalizada e foram vinculados às terceirizadas, visando unicamente aumentar as despesas e conseqüentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada.

☐ De acordo com os contratos, os serviços prestados pela GMS são manutenção da rede de água e esgoto da contratante, mediante cessão de mão-de-obra e com fornecimento de material. Pela SAAL são: assessoria técnica sem cessão de mão de obra, no seguinte escopo: gestão de projetos de engenharia; consultoria e acompanhamento de implantação, gestão e qualidade de obras; consultoria e acompanhamento de orçamento, medição, faturamento e pagamento de obras. Pela SAAB são consultoria em gestão de negócios, nos termos do contrato. Pela GETESB, prestação de serviços de assessoria técnica, gestão, consultoria e apoio na área de planejamento de negócios.

☐☐ Da análise da descrição dos serviços acima, verifica-se que a fiscalizada utilizou os serviços das terceirizadas para realização de suas atividades-fim, ou seja, as

“terceirizadas” cumprem exatamente as obrigações que a fiscalizada deveria executar em função de ser concessionária de serviços públicos.

☐ Nos termos do art. 299 do RIR/99, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à respectiva fonte pagadora. Por tudo que já foi descrito, desnecessário dizer que as despesas junto a estas terceirizadas não são necessárias à manutenção da fonte pagadora, pelo menos não ao preço pago, posto que tais funcionários pertenciam ao quadro funcional da fiscalizada e exerciam as mesmas atribuições a um custo menor.

DAS MARGENS DE LUCRO DAS EMPRESAS TERCEIRIZADAS

☐ As empresas terceirizadas, à exceção de SAAB, apuraram IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Presumido, o que impõe a apuração do PIS e da COFINS pela sistemática cumulativa. Ainda que tenham sido tributadas pelo Lucro Presumido, foram entregues ao SPED as Escriturações Contábeis Digitais (ECD) referentes aos anos calendário de 2014, 2015 e 2016.

☐ Na análise das ECD apresentadas, a Fiscalização verificou que as empresas apresentam as respectivas demonstrações do resultado do exercício (DRE). Nestas, é possível constatar que são auferidos lucros em valores superiores ao Lucro Presumido. Fazem parte da documentação processual as DRE apresentadas por cada uma das terceirizadas nos anos em que os serviços foram utilizados.

☐ Concluindo, foram criadas três empresas (a partir de funcionários pertencentes ao próprio grupo econômico ÁGUAS DO BRASIL) com tributação com base no lucro presumido, que por presunção legal, impõe a aplicação do percentual de 32% para que seja efetuado o cálculo do IRPJ e da CSLL, empresas estas que apresentam lucratividade superior a este percentual, cuja execução dos serviços e a conseqüente criação de despesas nas concessionárias públicas diminui o lucro destas pelo valor integral. Desta forma, a tributação nas concessionárias, que seria mais gravosa, é drasticamente reduzida, sendo trocada por uma tributação mais favorável nas empresas terceirizadas. Nos casos em que o lucro supera o valor do lucro presumido (32% da receita bruta), a troca sequer existe; apenas a redução de IRPJ e CSLL na concessionária, desacompanhada de tributação nas terceirizadas, pela fixação do percentual em 32%.

☐ Efeito similar ocorre na tributação pelo PIS e pela COFINS. As despesas criadas geram créditos destas contribuições às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, e são tributadas nas terceirizadas a alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente. Fica clara a troca de tributação de 9,25% por 3,65%. Além disso, a folha de pagamento não gera crédito de PIS e COFINS. Estando os empregados vinculados às terceirizadas, que apuram PIS e COFINS pela sistemática cumulativa, a troca de despesas como folha de pagamento por serviços prestados gera um crédito destas contribuições nas concessionárias sem correspondente débito nas terceirizadas.

DA RELAÇÃO ENTRE CUSTOS DAS CONCESSIONÁRIAS E DAS TARIFAS COBRADAS DOS CIDADÃOS

☐ Como é de domínio público, as concessionárias têm o valor de seus serviços fixado em função das suas margens de lucro. Diminuindo-se a margem de lucro através da criação de despesas inexistentes, abre-se caminho para que possa ser aumentado o valor pago pelos cidadãos do município em retribuição aos serviços de fornecimento de água e coleta de esgoto.

☐☐ Desta forma, o uso maciço de terceirizadas, cobrando valores superiores pelos mesmos serviços que poderiam ser prestados pelos funcionários das concessionárias, aumenta muito os custos que são apresentados ao Poder Público para fixação das tarifas. Note-se que as terceirizadas tem como sócios pessoas físicas que estão ou já estiveram no grupo societário e na diretoria das concessionárias do grupo AGUAS DO BRASIL.

☒ Fica claramente demonstrado o prejuízo à população destas áreas de concessão causado pelos procedimentos da fiscalizada.

DA HOLDING DO GRUPO ECONÔMICO – LUCRO REAL

☒ A terceirizada SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10, é tributada com base no Lucro Real. Em relação a esta empresa, os ganhos fiscais não se configuram como descrito anteriormente. Entretanto, é inconcebível que, sendo a holding e maior acionista do grupo econômico AGUAS DO BRASIL, esta empresa preste “serviços de gestão” para as demais empresas concessionárias do grupo. Mesmo assim, resta o efeito descrito na seção acima deste Termo.

☒ Pelo exposto, também serão glosadas, por desnecessárias, nos termos do art. 299 do RIR, as despesas efetuadas junto a SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10.

DA DILIGÊNCIA EFETUADA EM AGUAS DE PARAIBA E A MUDANÇA DE COMPORTAMENTO DA FISCALIZADA

☒ Em diligência levada a curso na concessionária AGUAS DO PARAÍBA S/A, CNPJ 01.280.003/0001-99, efetuada sob a égide do RPF 0710400-2016-00065-6, ocorrida no ano de 2016, foram constatadas diversas das circunstâncias aqui narradas. Neste mesmo ano, a fiscalizada mais que triplica o seu dispêndio com IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2015, ano este em que o “planejamento” foi mais utilizado, demonstrando cabalmente que a própria fiscalizada não acreditava que o procedimento efetuado por ela estivesse de acordo com os ditames legais. Se verificarmos os recolhimentos anuais de IRPJ e CSLL, estes totalizam R\$ 13.647.317,55 e R\$ 5.476.946,66 em 2014, diminuem cerca de 40% em 2015 para R\$ 7.761.128,71 e R\$ 3.433.233,24 e aumentam bruscamente em 2016, totalizando R\$19.536.928,83 e R\$ 7.920.361,20. Este comportamento reflete claramente o efeito da maior utilização das empresas criadas na geração de despesas.

☒ De forma similar, podemos constatar a variação de recolhimentos do PIS e da COFINS, onde a arrecadação em 2016 foi 38% superior àquela verificada em 2015 (contra um aumento de apenas 8,5% na receita bruta). Também houve redução de 2014 para 2015 (cerca de 10%), mas esta pode ser explicada pela redução praticamente equivalente da receita bruta.

☒ Pela própria característica dos serviços prestados pela fiscalizada, a receita tende a ter comportamento crescente e constante, já que a demanda por água e esgoto é inelástica e crescente conjuntamente com a população. Desta forma, nada justificaria um comportamento do lucro tão diferente nos anos de 2015 e 2016. Em relação ao recolhimento total dos quatro tributos analisados, no ano calendário de 2016 é recolhido valor pouco inferior ao dobro dos tributos recolhidos no ano calendário de 2015.

DA SIMULAÇÃO E DA MULTA QUALIFICADA

☒ A simulação, uma das formas de ilícito tributário, é um defeito do ato jurídico e está expressamente regulada, nos artigos 167 e seguintes, do Código Civil Brasileiro.

☒ Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Segundo Orlando Gomes,

ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros". A simulação é uma deformação voluntária do ato ou negócio jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Nela ocorre um desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente querida, e a declarada.

☒ Para Silvio Rodrigues, negócio simulado "é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam". Uma das mais frequentes hipóteses de simulação ocorre justamente na messe do direito tributário.

☒ No caso da ação fiscal em curso, ocorre a simulação por ocultação da verdade na declaração, pois restou demonstrado que as empresas terceirizadas, de fato, servem apenas para majorar as despesas nas concessionárias e, conseqüentemente, reduzir o lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, bem como reduzir os valores de PIS e de COFINS a pagar (pela geração de créditos indevidos a serem abatidos das contribuições apuradas).

☒ Por outro lado, a Lei Complementar 104/2001, alterou o art. 116 do CTN, incluindo o seu parágrafo único (a chamada norma anti-elisiva).

☒ Ou seja, sempre que visar prejudicar terceiros, a simulação invalida o ato jurídico. No caso em tela, temos dois prejudicados: a União, pela redução nos tributos que deveriam ser recolhidos; a parcela da população que consome os serviços de abastecimento de água e tratamento de esgotos, posto que a majoração dos custos das concessionárias implica em revisão de tarifas a serem pagas pelos cidadãos consumidores.

☒ Desta forma, uma vez que restam demonstrados (i) a existência de terceiros prejudicados e (ii) a declaração falsa de vontade, resta demonstrada a ocorrência da simulação.

☒ Citam-se o artigo 44, inciso I, § 1º da Lei 9.430/96, e os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, para concluir que a multa de ofício a ser lançada como acessório ao valor do tributo será de 150%.

☒ Ainda, será efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, a ser enviada ao Ministério Público contra as pessoas físicas, diretores da fiscalizada no período em que ocorreram as infrações fiscais.

☒ Uma vez que são os responsáveis pela administração e concorrem diretamente para que as ações aqui tipificadas tenham sido conduzidas na pessoa jurídica com o objetivo de, conforme amplamente descrito, causar prejuízos ao Erário Público, não há como alegar desconhecimento ou não autorização para que tais procedimentos fossem adotados, restando claro que concorreram para a infração da Lei.

☒ De acordo como CTN, tais pessoas respondem solidariamente pelo crédito tributário, conforme seu artigo 135, incisos I, II e III.

☒ Estão sendo arroladas como testemunhas os sócios e diretores das empresas terceirizadas, bem como a funcionária responsável pelo trâmite de documentos e atendimento à fiscalização.

DOS VALORES A SEREM LANÇADOS

☒ No tocante ao IRPJ e à CSLL, serão glosadas as despesas apropriadas que tiveram como origem os “serviços prestados” pelas terceirizadas. Para fins de PIS e COFINS, tais despesas serão desconsideradas como base de cálculo de créditos. Numericamente, estão representados na coluna “TOTAL MÊS” da planilha constante do item (7) do presente Termo. Os créditos tributários decorrentes serão constituídos através da lavratura de Auto de Infração.

Devidamente cientificada, a contribuinte e responsáveis solidários (respectivamente, de Águas de Niterói S.A., fls. 6333/6443, Nelson Antônio Gomes Gonçalves, fls. 25.700/25.737 e Alexandre Boaretto, fls.25824/25861) apresentam tempestivamente suas respectivas impugnações administrativas.

A contribuinte (Águas de Niterói S.A., fls. 6333/6443) apresentou os seguintes argumentos destinados a comprovar o propósito negocial de suas atividades: no que tange ao contexto fático, busca analisar o contexto histórico das contratações cujas despesas foram glosadas - Propósito Negocial das transações; que a fiscalização adotou premissas equivocadas que levaram à glosa de despesas.

Já no que tange ao direito, em apertada síntese, alegou:

Os autos de infração lavrados devem ser integralmente cancelados, em síntese, pelas seguintes razões: (i) são manifestamente descabidas as alegações que fundamentam a autuação, na medida em que (a) não foi comprovada a existência de *simulação*; (b) no presente caso não se configurou um *planejamento tributário* abusivo, inexistindo a prática de qualquer ato ilícito, sendo patente a existência de propósito negocial nas contratações de empresas terceirizadas; e, (e) o art. 116 do CTN, utilizado como único fundamento legal da autuação, não foi regulamentado e por este motivo não pode ser aplicado, conforme entendimento consolidado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; (ii) a autuação é nula por cerceamento do direito de defesa da Impugnante, baseando-se em meras *presunções* não admissíveis em Direito Tributário, violando o art. 142 do CTN e contrariando a firme jurisprudência do CARF; (iii) o procedimento de determinação da matéria tributável em relação aos autos de infração de PIS e COFINS está eivado de nulidade, também em total afronta ao art. 142 do CTN, eis que a autoridade fiscal calculou tais tributos - que são incidentes sobre a receita bruta - adotando-se por base de cálculo "despesas não necessárias"; há nulidade por erro na determinação do crédito tributário de IRPJ e CSLL, mais uma vez violando o art. 142 do CTN, eis que adotada base de cálculo incorreta; (v) a autuação incorreu em nulidade ao desconsiderar parcialmente os efeitos do alegado planejamento tributário somente nos aspectos que interessavam ao fisco, deixando de reconhecer as despesas e tributos incorridos pelas terceirizadas, violando a jurisprudência do CARF sobre o tema; (vi) as despesas glosadas pela Fiscalização foram efetivamente pagas, necessárias e usuais, e devem ser integralmente deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 299 do RIR/99, sendo, em consequência, indevidas as glosas de créditos de PIS e COFINS sobre essas despesas; (vii) é totalmente ilegítima a aplicação de multa qualificada no presente caso, uma vez que a alegação de simulação por si só não autoriza a imposição de multa duplicada, consoante entendimento firme do CARF, sendo certo ainda que não foi demonstrada ou sequer alegada a prática de fraude, conluio ou sonegação; e, (viii) é patente a extinção dos créditos tributários de PIS e COFINS relativos ao ano de 2014.

Noutro passo, vale discorrer sobre as impugnações apresentadas pelos responsáveis:

Primeiramente, o senhor Nelson A.G. Gonçalves, fls. 25.700/25.737, arrolado como responsável solidário, apresentou as seguintes alegações: a) que deve ser afastada a imputação dos fatos ao Sr. Nelson, por violação ao art. 135, II, do CTN, que só admite responsabilidade solidária dos administradores quando estes praticarem atos com infração à lei ou ao estatuto da sociedade, dos quais decorram as obrigações tributárias da pessoa jurídica; b) preliminarmente, alegou a nulidade material do demonstrativo de responsáveis tributários; c) no mérito, alegou a equivocada aplicação do artigo 135 do CTN e a ilegalidade dos autos de infração, já que: "São manifestamente descabidas as alegações que fundamentam a autuação, na medida em que (a) não foi comprovada a existência de simulação; (b) no presente caso não se configurou um planejamento tributário abusivo, inexistindo a prática de qualquer ato ilícito, sendo patente a existência de propósito negocial nas contratações de empresas terceirizadas; e, (c) o art. 116 do CTN, utilizado como único fundamento legal da autuação, não foi regulamentado e por este motivo não pode ser aplicado, conforme entendimento consolidado do CARF". Também apontou que a autuação é nula por cerceamento do direito de defesa do Impugnante, baseando-se em meras *presunções* não admissíveis em Direito Tributário, violando o art. 142 do CTN e contrariando a firme jurisprudência do CARF. Ainda, em síntese, reiterou todas as alegações de mérito e subsidiárias apresentadas pela contribuinte, de modo que não se faz necessário repeti-las. Por fim, pediu o seguinte: "Ante todo o exposto, o Impugnante requer o acolhimento da presente impugnação para cancelar o Demonstrativo de Responsáveis Tributários anexo aos autos de infração. ☐ Subsidiariamente, requer-se, em atenção ao princípio da eventualidade, o acolhimento da presente impugnação para que, retificando-se os autos de infração, seja excluída a qualificação da multa imposta, uma vez que não há qualquer prova de sonegação, fraude

ou conluio por parte da autuada Águas de Niterói e/ou do Impugnante”. Por fim, em observância ao princípio da verdade material, a Impugnante protesta provar o alegado por todos os meios admitidos no processo tributário, especialmente mediante juntada de documentos suplementares”.

Já quanto à impugnação apresentada pelo responsável solidário, Sr. Alexandre Boaretto, fls.25824/25861, verifica-se que há igual reprodução do mesmo conteúdo e alegações já apresentadas pelo Sr. Nelson A. G. Gonçalves, de modo que, em virtude da economia processual, entendo desnecessário relatar novamente seus argumentos.

Assim, em análise e julgamento das impugnações da contribuinte e responsáveis solidários, o Acórdão recorrido, fls. 25950/26029, por unanimidade, **julgou procedentes as impugnações administrativas**, nos seguintes termos, conforme ementa abaixo:

Conforme o teor da ementa:

Trata-se de Recurso de Ofício contra Acórdão da DRJ, fls. 25950/26029, que, por unanimidade, julgou procedentes as impugnações dos sujeitos passivos, exonerando-os das autuações por eles sofridas.

Em face do disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, houve recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Para síntese dos fatos, tomo a liberdade de reproduzir em parte o Relatório do Acórdão recorrido (fls. 25950/26029):

Os autos de infração a folhas 6.256 a 6.310, cujos sujeitos passivos são, além da pessoa jurídica em epígrafe, os responsáveis solidários Alexandre Boaretto (CPF 079.484.657- 23) e Néelson Antônio Gomes Gonçalves, exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 209.374.688,20, assim discriminado:

| | TRIBUTO | JUROS DE MORA | MULTA | TOTAL |
|---|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) | 41.762.590,18 | 16.120.326,36 | 62.643.885,26 | 120.526.801,80 |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) | 15.034.532,46 | 5.803.317,47 | 22.551.798,68 | 43.389.648,61 |
| Contribuição p/ o Programa de Integração Social (PIS) | 12.695.827,23 | 5.609.903,54 | 19.043.740,75 | 37.349.471,52 |
| Contribuição p/ Financiamento da Seg. Social (Cofins) | 2.756.330,77 | 1.217.939,40 | 4.134.496,10 | 8.108.766,27 |

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

O autuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal: artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300, todos do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999).

Auto de infração de CSLL

O autuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo

art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Auto de infração de Cofins

O atuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à atuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003; art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03; art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09; art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09.

Auto de infração de contribuição para o PIS

O atuante, fazendo referência ao termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, atribui à atuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO – Despesas não necessárias, apuradas conforme Termo de Constatação Fiscal anexo ao auto de infração. Datas dos fatos geradores: todos os últimos dias dos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, inclusive. Enquadramento legal: art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02; art. 2º da Lei nº 10.637/02; Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09; art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09.

Assim, conforme o Termo de Constatação Fiscal (fls. 6242/6255), também descrito no Acórdão recorrido, a contribuinte (e responsáveis solidários) foi atuada pelos seguintes supostas infrações:

☐☐No termo de constatação a fls. 6.242 a 6.255, o atuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

INTRODUÇÃO

☐ O objetivo precípua do presente Termo de Constatação é comprovar que os serviços prestados por alguns prestadores de serviços, direta ou indiretamente ligados à fiscalizada, embora preencham todos os requisitos formais para serem qualificados como despesas dedutíveis, não possuem objetivo negocial nem qualquer outro que não seja diminuir o recolhimento de tributos federais.

☐ Nos itens a seguir, serão listados vários indícios que levam à conclusão que a fiscalizada, tributada pelo Lucro Real, efetuou um “planejamento fiscal”, gerando despesas junto a empresas ligadas tributadas pelo Lucro Presumido. Desta forma, a fiscalizada abatia integralmente de seu lucro a referida despesa, que ao tornar-se receita na empresa ligada, era tributada em 32% de seu valor, face o coeficiente aplicável do Lucro Presumido, bem como deixava de tributar a alíquotas mais gravosas o PIS e a COFINS.

DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS E DOS VALORES PAGOS PELA FISCALIZADA

☐ As prestadoras de serviços que fazem parte do planejamento são: GMS GESTÃO E MANUTENÇÃO DE SANEAMENTO BÁSICO LTDA, CNPJ 07.199.459/0001-05 (doravante GMS) e/ou suas filiais; GETESB GESTÃO, ESTUDOS E TECNOLOGIA DE SISTEMAS DE SANEAMENTO BÁSICO, CNPJ 10.937.117/0001-50 (doravante GETESB); SOLUÇÕES AMBIENTAIS AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 12.364.969/0001-20 (doravante SAAL); SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10 (doravante SAAB).

☐ A GMS (filial Petrópolis) é situada na Rua Doutor Sá Earp, 84. Tal endereço também pertence a ÁGUAS DO IMPERADOR S/A, do mesmo grupo econômico da fiscalizada. A empresa GETESB situa-se na Rua Marquês do Paraná, 110, parte. Tal endereço é o mesmo da empresa ÁGUAS DE NITERÓI S/A, ora fiscalizada. As empresas SAAL E SAAB situam-se no mesmo endereço, qual seja, Rua Francisco Sá, 23, sala 807 – Copacabana – Rio de Janeiro. Desnecessário dizer que todas estas empresas terceirizadas somente prestam serviço às empresas constantes do grupo econômico denominado ÁGUAS DO BRASIL. Curiosamente, duas das quatro “prestadoras de serviços” também tem em sua denominação a expressão AGUAS DO BRASIL”.

☐ Embora a fiscalizada insista em dizer que tais empresas são independentes, entre si e a prestação atenda aos requisitos formais, pode ser verificado que o endereço de e-mail constante nas Notas Fiscais das prestadoras é *rosangela.fraga@getesb.com.br*. Cumpre ressaltar que, teoricamente, esta funcionária teria vínculo empregatício com a empresa GETESB. Entretanto, figura como endereço de e-mail de todas as empresas listadas e também como endereço de e-mail da fiscalizada. Ironia constatar que, na Nota Fiscal 201400084, este endereço de e-mail (de Rosângela) está vinculado à fiscalizada, mas não ao da GETESB, sendo o endereço de e-mail da prestadora de serviços diferente. Verifica-se obviamente a confusão jurídica entre as prestadoras e o grupo econômico da fiscalizada.

☐ O atendimento à Fiscalização foi feito pela mesma Srª Rosangela Fraga, da mesma forma que o atendimento às demais ações fiscais nas empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL.

☐ Os contratos apresentados (que embasariam os serviços prestados) referem-se, quando do pagamento, a boletins de medição. Com efeito, por ocasião da solicitação da comprovação da efetividade dos serviços prestados, foram apresentados a esta Fiscalização diversos boletins de medição. Quando se tem prestação de serviços com este tipo de pagamento, é praxe que mensalmente o valor pago seja variável, dada a sazonalidade de eventos. No caso da fiscalizada, diversos fatores como clima e as condições das redes de esgoto e abastecimento devem impor variações ao longo do ano. Inexplicavelmente, se analisarmos as despesas mensais da fiscalizada junto a cada uma das prestadoras de serviços, verifica-se que tal variação é ínfima, não chegando a 10% dentro do ano. Tal fato pode ser atribuído a que, embora os funcionários pertençam aos quadros funcionais das “terceirizadas”, estes, na prática, trabalham para as empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL.

☐ O procedimento adotado pelo grupo econômico permitiu que a fiscalizada diminuísse seu lucro no valor integral da Nota Fiscal e tributasse pelo Lucro Presumido valor idêntico como receita das “terceirizadas”, bem como gerar créditos de PIS e COFINS para a fiscalizada (às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente) e débitos nas terceirizadas à alíquotas menores (0,65% e 3% respectivamente).

☐ Apenas a título de exemplo, vamos considerar uma despesa de R\$ 1.000.000,00 junto a GMS. No tocante ao IRPJ e à CSLL, os tributos devidos pela fiscalizada seriam reduzidos em R\$ 250.000,00 e R\$ 90.000,00, respectivamente. Admitindo-se que a GMS ultrapasse o adicional de IRPJ, seriam recolhidos R\$ 80.000,00 a título de IRPJ e R\$ 28.800,00 a título de CSLL. No tocante ao PIS e à COFINS, tal valor permitiria apropriar R\$ 16.500,00 a título de PIS e R\$ 76.000,00 a título de COFINS. Tal receita, na terceirizada, geraria tributos a pagar de R\$ 6.500,00 (PIS) e R\$ 30.000,00 (COFINS). Desta forma, a economia tributária seria de R\$ 287.200,00 (R\$ 432.500,00 – R\$ 145.300,00). Pelo exposto, conclui-se que cada valor de “prestação de serviços” gerado acarreta uma redução de 28,72% em tributos.

☒ Segundo informações constantes da RAIS da empresa GMS, no mês de abril de 2005 (quando de sua fundação) a empresa iniciou seus “serviços” com 157 vínculos de trabalho com a remuneração total de seus funcionários de R\$ 253.362,20. No mesmo mês, a Águas de Niterói reduz sua quantidade de vínculos, na RAIS, de 330 para 182, redução de 148 pessoas, sendo as remunerações correspondentes reduzidas de R\$ 488.186,40 para R\$252.642,00. Fica claro que as atividades desenvolvidas pela GMS eram anteriormente realizadas pela própria concessionária Águas de Niterói. Note-se que o valor de redução da folha salarial mensal de Águas de Niterói é inferior ao valor pago mensalmente à GMS.

☒ Ainda da análise da RAIS, verificou-se que os funcionários ANDRÉ LERMONTOV, CPF 006.651.327-86, superintendente de pesquisas; INGRID WENDLING, CPF 051.362.277-29, gerente de suprimentos; LUCIANO CAVALCANTI, CPF 020.876.357-06, gerente corporativo; LUIS CARLOS MARTINS DA SILVA, CPF 941.022.367-91, diretor; MARCOS DE OLIVEIRA ALMEIDA, CPF 652.088.707-20, coordenador administrativo, eram funcionários de ÁGUAS DE NITERÓI, exerciam cargos de direção e chefia, receberam salários acima da média nacional e migraram para GMS em 2005, junto com vários outros funcionários. Em 01/01/2016, tornam a migrar de GMS para outras prestadoras de serviços, como SAAL e SAAB.

ANÁLISE DOS CONTRATOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS

☒ Em relação aos serviços prestados, embora nas Notas Fiscais e nos contratos firmados as descrições sejam genéricas, quando intimada a comprovar a efetividade dos serviços prestados, apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês. Entretanto, como fartamente demonstrado no presente Termo, o cerne da questão não transita pela situação das atividades meio e fim terem sido prestados, ao contrário, tem como fulcro o fato de que, a um custo muito menor, os mesmos funcionários poderiam ter executado as mesmas atividades, posto que eram contratados da fiscalizada e foram vinculados às terceirizadas, visando unicamente aumentar as despesas e conseqüentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada.

☒ De acordo com os contratos, os serviços prestados pela GMS são manutenção da rede de água e esgoto da contratante, mediante cessão de mão-de-obra e com fornecimento de material. Pela SAAL são: assessoria técnica sem cessão de mão de obra, no seguinte escopo: gestão de projetos de engenharia; consultoria e acompanhamento de implantação, gestão e qualidade de obras; consultoria e acompanhamento de orçamento, medição, faturamento e pagamento de obras. Pela SAAB são consultoria em gestão de negócios, nos termos do contrato. Pela GETESB, prestação de serviços de assessoria técnica, gestão, consultoria e apoio na área de planejamento de negócios.

☒☒Da análise da descrição dos serviços acima, verifica-se que a fiscalizada utilizou os serviços das terceirizadas para realização de suas atividades-fim, ou seja, as “terceirizadas” cumprem exatamente as obrigações que a fiscalizada deveria executar em função de ser concessionária de serviços públicos.

☒ Nos termos do art. 299 do RIR/99, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à respectiva fonte pagadora. Por tudo que já foi descrito, desnecessário dizer que as despesas junto a estas terceirizadas não são necessárias à manutenção da fonte pagadora, pelo menos não ao preço pago, posto que tais funcionários pertenciam ao quadro funcional da fiscalizada e exerciam as mesmas atribuições a um custo menor.

DAS MARGENS DE LUCRO DAS EMPRESAS TERCEIRIZADAS

☒ As empresas terceirizadas, à exceção de SAAB, apuraram IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Presumido, o que impõe a apuração do PIS e da COFINS pela sistemática cumulativa. Ainda que tenham sido tributadas pelo Lucro Presumido, foram entregues ao SPED as Escriturações Contábeis Digitais (ECD) referentes aos anos calendário de 2014, 2015 e 2016.

Na análise das ECD apresentadas, a Fiscalização verificou que as empresas apresentam as respectivas demonstrações do resultado do exercício (DRE). Nestas, é possível constatar que são auferidos lucros em valores superiores ao Lucro Presumido. Fazem parte da documentação processual as DRE apresentadas por cada uma das terceirizadas nos anos em que os serviços foram utilizados.

Concluindo, foram criadas três empresas (a partir de funcionários pertencentes ao próprio grupo econômico ÁGUAS DO BRASIL) com tributação com base no lucro presumido, que por presunção legal, impõe a aplicação do percentual de 32% para que seja efetuado o cálculo do IRPJ e da CSLL, empresas estas que apresentam lucratividade superior a este percentual, cuja execução dos serviços e a conseqüente criação de despesas nas concessionárias públicas diminui o lucro destas pelo valor integral. Desta forma, a tributação nas concessionárias, que seria mais gravosa, é drasticamente reduzida, sendo trocada por uma tributação mais favorável nas empresas terceirizadas. Nos casos em que o lucro supera o valor do lucro presumido (32% da receita bruta), a troca sequer existe; apenas a redução de IRPJ e CSLL na concessionária, desacompanhada de tributação nas terceirizadas, pela fixação do percentual em 32%.

Efeito similar ocorre na tributação pelo PIS e pela COFINS. As despesas criadas geram créditos destas contribuições às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, e são tributadas nas terceirizadas a alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente. Fica clara a troca de tributação de 9,25% por 3,65%. Além disso, a folha de pagamento não gera crédito de PIS e COFINS. Estando os empregados vinculados às terceirizadas, que apuram PIS e COFINS pela sistemática cumulativa, a troca de despesas como folha de pagamento por serviços prestados gera um crédito destas contribuições nas concessionárias sem correspondente débito nas terceirizadas.

DA RELAÇÃO ENTRE CUSTOS DAS CONCESSIONÁRIAS E DAS TARIFAS COBRADAS DOS CIDADÃOS

Como é de domínio público, as concessionárias têm o valor de seus serviços fixado em função das suas margens de lucro. Diminuindo-se a margem de lucro através da criação de despesas inexistentes, abre-se caminho para que possa ser aumentado o valor pago pelos cidadãos do município em retribuição aos serviços de fornecimento de água e coleta de esgoto.

Desta forma, o uso maciço de terceirizadas, cobrando valores superiores pelos mesmos serviços que poderiam ser prestados pelos funcionários das concessionárias, aumenta muito os custos que são apresentados ao Poder Público para fixação das tarifas. Note-se que as terceirizadas tem como sócios pessoas físicas que estão ou já estiveram no grupo societário e na diretoria das concessionárias do grupo AGUAS DO BRASIL.

Fica claramente demonstrado o prejuízo à população destas áreas de concessão causado pelos procedimentos da fiscalizada.

DA HOLDING DO GRUPO ECONÔMICO – LUCRO REAL

A terceirizada SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10, é tributada com base no Lucro Real. Em relação a esta empresa, os ganhos fiscais não se configuram como descrito anteriormente. Entretanto, é inconcebível que, sendo a holding e maior acionista do grupo econômico AGUAS DO BRASIL, esta empresa preste “serviços de gestão” para as demais empresas concessionárias do grupo. Mesmo assim, resta o efeito descrito na seção acima deste Termo.

Pelo exposto, também serão glosadas, por desnecessárias, nos termos do art. 299 do RIR, as despesas efetuadas junto a SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10.

DA DILIGÊNCIA EFETUADA EM AGUAS DE PARAIBA E A MUDANÇA DE COMPORTAMENTO DA FISCALIZADA

Em diligência levada a curso na concessionária AGUAS DO PARAÍBA S/A, CNPJ 01.280.003/0001-99, efetuada sob a égide do RPF 0710400-2016-00065-6, ocorrida no ano de 2016, foram constatadas diversas das circunstâncias aqui narradas. Neste mesmo ano, a fiscalizada mais que triplica o seu dispêndio com IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2015, ano este em que o “planejamento” foi mais utilizado, demonstrando cabalmente que a própria fiscalizada não acreditava que o procedimento efetuado por ela estivesse de acordo com os ditames legais. Se verificarmos os recolhimentos anuais de IRPJ e CSLL, estes totalizam R\$ 13.647.317,55 e R\$ 5.476.946,66 em 2014, diminuem cerca de 40% em 2015 para R\$ 7.761.128,71 e R\$ 3.433.233,24 e aumentam bruscamente em 2016, totalizando R\$19.536.928,83 e R\$ 7.920.361,20. Este comportamento reflete claramente o efeito da maior utilização das empresas criadas na geração de despesas.

De forma similar, podemos constatar a variação de recolhimentos do PIS e da COFINS, onde a arrecadação em 2016 foi 38% superior àquela verificada em 2015 (contra um aumento de apenas 8,5% na receita bruta). Também houve redução de 2014 para 2015 (cerca de 10%), mas esta pode ser explicada pela redução praticamente equivalente da receita bruta.

Pela própria característica dos serviços prestados pela fiscalizada, a receita tende a ter comportamento crescente e constante, já que a demanda por água e esgoto é inelástica e crescente conjuntamente com a população. Desta forma, nada justificaria um comportamento do lucro tão diferente nos anos de 2015 e 2016. Em relação ao recolhimento total dos quatro tributos analisados, no ano calendário de 2016 é recolhido valor pouco inferior ao dobro dos tributos recolhidos no ano calendário de 2015.

DA SIMULAÇÃO E DA MULTA QUALIFICADA

A simulação, uma das formas de ilícito tributário, é um defeito do ato jurídico e está expressamente regulada, nos artigos 167 e seguintes, do Código Civil Brasileiro.

Na definição de Clóvis Beviláqua, a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Segundo Orlando Gomes,

ocorre a simulação quando "em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros". A simulação é uma deformação voluntária do ato ou negócio jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei. Nela ocorre um desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente querida, e a declarada.

Para Silvio Rodrigues, negócio simulado "é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam". Uma das mais frequentes hipóteses de simulação ocorre justamente na messe do direito tributário.

No caso da ação fiscal em curso, ocorre a simulação por ocultação da verdade na declaração, pois restou demonstrado que as empresas terceirizadas, de fato, servem apenas para majorar as despesas nas concessionárias e, conseqüentemente, reduzir o lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, bem como reduzir os valores de PIS e de COFINS a pagar (pela geração de créditos indevidos a serem abatidos das contribuições apuradas).

Por outro lado, a Lei Complementar 104/2001, alterou o art. 116 do CTN, incluindo o seu parágrafo único (a chamada norma anti-elisiva).

Ou seja, sempre que visar prejudicar terceiros, a simulação invalida o ato jurídico. No caso em tela, temos dois prejudicados: a União, pela redução nos tributos que deveriam ser recolhidos; a parcela da população que consome os serviços de abastecimento de água e tratamento de esgotos, posto que a majoração dos custos das concessionárias implica em revisão de tarifas a serem pagas pelos cidadãos consumidores.

☒ Desta forma, uma vez que restam demonstrados (i) a existência de terceiros prejudicados e (ii) a declaração falsa de vontade, resta demonstrada a ocorrência da simulação.

☒ Citam-se o artigo 44, inciso I, § 1º da Lei 9.430/96, e os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, para concluir que a multa de ofício a ser lançada como acessório ao valor do tributo será de 150%.

☒ Ainda, será efetuada Representação Fiscal para Fins Penais, a ser enviada ao Ministério Público contra as pessoas físicas, diretores da fiscalizada no período em que ocorreram as infrações fiscais.

☒ Uma vez que são os responsáveis pela administração e concorrem diretamente para que as ações aqui tipificadas tenham sido conduzidas na pessoa jurídica com o objetivo de, conforme amplamente descrito, causar prejuízos ao Erário Público, não há como alegar desconhecimento ou não autorização para que tais procedimentos fossem adotados, restando claro que concorreram para a infração da Lei.

☒ De acordo como CTN, tais pessoas respondem solidariamente pelo crédito tributário, conforme seu artigo 135, incisos I, II e III.

☒ Estão sendo arroladas como testemunhas os sócios e diretores das empresas terceirizadas, bem como a funcionária responsável pelo trâmite de documentos e atendimento à fiscalização.

DOS VALORES A SEREM LANÇADOS

☒ No tocante ao IRPJ e à CSLL, serão glosadas as despesas apropriadas que tiveram como origem os “serviços prestados” pelas terceirizadas. Para fins de PIS e COFINS, tais despesas serão desconsideradas como base de cálculo de créditos. Numericamente, estão representados na coluna “TOTAL MÊS” da planilha constante do item (7) do presente Termo. Os créditos tributários decorrentes serão constituídos através da lavratura de Auto de Infração.

Devidamente cientificada, a contribuinte e responsáveis solidários (respectivamente, de Águas de Niterói S.A., fls. 6333/6443, Nelson Antônio Gomes Gonçalves, fls. 25.700/25.737 e Alexandre Boaretto, fls.25824/25861) apresentam tempestivamente suas respectivas impugnações administrativas.

A contribuinte (Águas de Niterói S.A., fls. 6333/6443) apresentou os seguintes argumentos destinados a comprovar o propósito comercial de suas atividades: no que tange ao contexto fático, busca analisar o contexto histórico das contratações cujas despesas foram glosadas - Propósito Comercial das transações; que a fiscalização adotou premissas equivocadas que levaram à glosa de despesas.

Já no que tange ao direito, em apertada síntese, alegou:

Os autos de infração lavrados devem ser integralmente cancelados, em síntese, pelas seguintes razões: (i) são manifestamente descabidas as alegações que fundamentam a autuação, na medida em que (a) não foi comprovada a existência de *simulação*; (b) no presente caso não se configurou um *planejamento tributário* abusivo, inexistindo a prática de qualquer ato ilícito, sendo patente a existência de propósito comercial nas contratações de empresas terceirizadas; e, (e) o art. 116 do CTN, utilizado como único fundamento legal da autuação, não foi regulamentado e por este motivo não pode ser aplicado, conforme entendimento consolidado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; (ii) a autuação é nula por cerceamento do direito de defesa da Impugnante, baseando-se em meras *presunções* não admissíveis em Direito Tributário, violando o art. 142 do CTN e contrariando a firme jurisprudência do CARF; (iii) o procedimento de determinação da matéria tributável em relação aos autos de infração de PIS e COFINS está eivado de nulidade, também em total afronta ao art. 142 do CTN, eis que a autoridade fiscal calculou tais tributos - que são incidentes sobre a receita bruta - adotando-se por base de cálculo

"despesas não necessárias"; há nulidade por erro na determinação do crédito tributário de IRPJ e CSLL, mais uma vez violando o art. 142 do CTN, eis que adotada base de cálculo incorreta; (v) a autuação incorreu em nulidade ao desconsiderar parcialmente os efeitos do alegado planejamento tributário somente nos aspectos que interessavam ao fisco, deixando de reconhecer as despesas e tributos incorridos pelas terceirizadas, violando a jurisprudência do CARF sobre o tema; (vi) as despesas glosadas pela Fiscalização foram efetivamente pagas, necessárias e usuais, e devem ser integralmente deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 299 do RIR/99, sendo, em consequência, indevidas as glosas de créditos de PIS e COFINS sobre essas despesas; (vii) é totalmente ilegítima a aplicação de multa qualificada no presente caso, uma vez que a alegação de simulação por si só não autoriza a imposição de multa duplicada, consoante entendimento firme do CARF, sendo certo ainda que não foi demonstrada ou sequer alegada a prática de fraude, conluio ou sonegação; e, (viii) é patente a extinção dos créditos tributários de PIS e COFINS relativos ao ano de 2014.

Noutro passo, vale discorrer sobre as impugnações apresentadas pelos responsáveis:

Primeiramente, o senhor Nelson A.G. Gonçalves, fls. 25.700/25.737, arrolado como responsável solidário, apresentou as seguintes alegações: a) que deve ser afastada a imputação dos fatos ao Sr. Nelson, por violação ao art. 135, II, do CTN, que só admite responsabilidade solidária dos administradores quando estes praticarem atos com infração à lei ou ao estatuto da sociedade, dos quais decorram as obrigações tributárias da pessoa jurídica; b) preliminarmente, alegou a nulidade material do demonstrativo de responsáveis tributários; c) no mérito, alegou a equivocada aplicação do artigo 135 do CTN e a ilegalidade dos autos de infração, já que: "São manifestamente descabidas as alegações que fundamentam a autuação, na medida em que (a) não foi comprovada a existência de simulação; (b) no presente caso não se configurou um planejamento tributário abusivo, inexistindo a prática de qualquer ato ilícito, sendo patente a existência de propósito comercial nas contratações de empresas terceirizadas; e, (c) o art. 116 do CTN, utilizado como único fundamento legal da autuação, não foi regulamentado e por este motivo não pode ser aplicado, conforme entendimento consolidado do CARF". Também apontou que a autuação é nula por cerceamento do direito de defesa do Impugnante, baseando-se em meras presunções não admissíveis em Direito Tributário, violando o art. 142 do CTN e contrariando a firme jurisprudência do CARF. Ainda, em síntese, reiterou todas as alegações de mérito e subsidiárias apresentadas pela contribuinte, de modo que não se faz necessário repeti-las. Por fim, pediu o seguinte: "Ante todo o exposto, o Impugnante requer o acolhimento da presente impugnação para cancelar o Demonstrativo de Responsáveis Tributários anexo aos autos de infração. ¶ Subsidiariamente, requer-se, em atenção ao princípio da eventualidade, o acolhimento da presente impugnação para que, retificando-se os autos de infração, seja excluída a qualificação da multa imposta, uma vez que não há qualquer prova de sonegação, fraude ou conluio por parte da autuada Águas de Niterói e/ou do Impugnante". ¶ Por fim, em observância ao princípio da verdade material, a Impugnante protesta provar o alegado por todos os meios admitidos no processo tributário, especialmente mediante juntada de documentos suplementares".

Já quanto à impugnação apresentada pelo responsável solidário, Sr. Alexandre Boaretto, fls.25824/25861, verifica-se que há igual reprodução do mesmo conteúdo e alegações já apresentadas pelo Sr. Nelson A. G. Gonçalves, de modo que, em virtude da economia processual, entendo desnecessário relatar novamente seus argumentos.

Assim, em análise e julgamento das impugnações da contribuinte e responsáveis solidários, o Acórdão recorrido, fls. 25950/26029, por unanimidade, **julgou procedentes as impugnações administrativas**, nos seguintes termos, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

GLOSA DE DESPESAS - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO - SIMULAÇÃO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO

A glosa fiscal de despesas fundada na imputação de planejamento tributário abusivo, qualificado por simulação, requer, sob pena de improcedência do lançamento de ofício, que o fisco comprove, com elementos de prova sólidos o bastante, que os atos e negócios questionados não tinham propósito negocial nem racionalidade econômica e que, em essência, se limitaram a um arranjo formal e sem substância cujo único propósito era aparentar o cumprimento de disposições legais que proporcionaram ao sujeito passivo vantagem tributária indevida.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL - PIS - COFINS

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

SUJEIÇÃO PASSIVA DOS ADMINISTRADORES - ILICITUDES ATRIBUÍDAS À PESSOA JURÍDICA NÃO COMPROVADAS

Não estando satisfatoriamente comprovadas as ilicitudes atribuídas à pessoa jurídica que justificaram a responsabilização solidária de seus administradores, cumpre exonerar os sujeitos passivos do vínculo de responsabilidade.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Assim, o Acórdão recorrido julgou improcedentes as autuações, exonerando o crédito tributário do contribuinte e dos demais responsáveis solidários:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, nos termos do voto do relator, parte integrante deste acórdão, em julgar procedentes as impugnações, para exonerar os sujeitos passivos inteiramente das exigências fiscais, inclusive do vínculo de responsabilidade solidária.

(...)

Nem a contribuinte, nem os responsáveis solidários recorreram da decisão.

Contudo, conforme já informado, em face do disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, no próprio dispositivo da decisão informou-se o recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por fim, foi protocolada petição dos representantes da contribuinte (fls. 26048/26056) onde se apresentam as sínteses dos fatos e as razões para manutenção da decisão recorrida.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento do Recurso de Ofício.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de autos de infração lavrados contra a Recorrida para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em decorrência da glosa de despesas incorridas nas contratações de serviços das empresas GMS Gestão e Manutenção de Saneamento Básico Ltda ("GMS"), GETESB Gestão, Estudos e Tecnologia de Sistemas de Saneamento Básico Ltda. ("GETESB"), Soluções Ambientais Águas do Brasil Ltda. ("SAAL") e, ainda, Saneamento Ambiental Águas do Brasil Ltda. ("SAAB").

Extraí-se ainda do acórdão recorrido que os indícios que levaram às conclusões de que a interessada, tributada pelo Lucro Real, efetuou um "planejamento fiscal", gerando despesas junto a empresas ligadas tributadas pelo Lucro Presumido. Desta forma, a fiscalizada abatia integralmente de seu lucro a referida despesa, que, ao tornar-se receita na empresa ligada, era tributada em 32% de seu valor, face o coeficiente aplicável do Lucro Presumido, bem como deixava de tributar a alíquotas mais gravosas o PIS e a COFINS.

DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS E DOS VALORES PAGOS PELA FISCALIZADA

- As prestadoras de serviços que fazem parte do planejamento são: GMS GESTÃO E MANUTENÇÃO DE SANEAMENTO BÁSICO LTDA, CNPJ 07.199.459/0001-05
- (doravante GMS) e/ou suas filiais; GETESB GESTÃO, ESTUDOS E TECNOLOGIA DE SISTEMAS DE SANEAMENTO BÁSICO, CNPJ 10.937.117/0001-50 (doravante GETESB); SOLUÇÕES AMBIENTAIS AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 12.364.969/0001-20 (doravante SAAL); SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10 (doravante SAAB).
- A GMS (filial Petrópolis) é situada na Rua Doutor Sá Earp, 84. Tal endereço também pertence a ÁGUAS DO IMPERADOR S/A, do mesmo grupo econômico da fiscalizada. A empresa GETESB situa-se na Rua Marquês do Paraná, 110, parte. Tal endereço é o mesmo da empresa ÁGUAS DE NITERÓI S/A, ora fiscalizada. As empresas SAAL E SAAB situam-se no mesmo endereço, qual seja, Rua Francisco Sá, 23, sala 807 – Copacabana – Rio de Janeiro. Desnecessário dizer que todas estas empresas terceirizadas somente prestam serviço às empresas constantes do grupo econômico denominado ÁGUAS DO BRASIL. Curiosamente, duas das quatro "prestadoras de serviços" também tem em sua denominação a expressão "AGUAS DO BRASIL".
- Embora a fiscalizada insista em dizer que tais empresas são independentes, entre si e a prestação atenda aos requisitos formais, pode ser verificado que o endereço de e-mail constante nas Notas Fiscais das prestadoras é rosangela.fraga@getesb.com.br. Cumpre ressaltar que, teoricamente, esta funcionária teria vínculo empregatício com a empresa GETESB. Entretanto, figura como endereço de e-mail de todas as empresas listadas e também como endereço de e-mail da fiscalizada. Ironia constatar que, na Nota Fiscal 201400084, este endereço de e-mail (de Rosângela) está vinculado à fiscalizada, mas não ao da GETESB, sendo o endereço de e-mail da prestadora de serviços diferente. Verifica-se obviamente a confusão jurídica entre as prestadoras e o grupo econômico da fiscalizada.
- O atendimento à Fiscalização foi feito pela mesma Srª Rosangela Fraga, da mesma forma que o atendimento às demais ações fiscais nas empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL.
- Os contratos apresentados (que embasariam os serviços prestados) referem-se, quando do pagamento, a boletins de medição. Com efeito, por ocasião da solicitação da

comprovação da efetividade dos serviços prestados, foram apresentados a esta Fiscalização diversos boletins de medição. Quando se tem prestação de serviços com este tipo de pagamento, é praxe que mensalmente o valor pago seja variável, dada a sazonalidade de eventos. No caso da fiscalizada, diversos fatores como clima e as condições das redes de esgoto e abastecimento devem impor variações ao longo do ano. Inexplicavelmente, se analisarmos as despesas mensais da fiscalizada junto a cada uma das prestadoras de serviços, verifica-se que tal variação é ínfima, não chegando a 10% dentro do ano. Tal fato pode ser atribuído a que, embora os funcionários pertençam aos quadros funcionais das “terceirizadas”, estes, na prática, trabalham para as empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL.

- O procedimento adotado pelo grupo econômico permitiu que a fiscalizada diminuísse seu lucro no valor integral da Nota Fiscal e tributasse pelo Lucro Presumido valor idêntico como receita das “terceirizadas”, bem como gerar créditos de PIS e COFINS para a fiscalizada (às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente) e débitos nas terceirizadas à alíquotas menores (0,65% e 3% respectivamente).
- Apenas a título de exemplo, vamos considerar uma despesa de R\$ 1.000.000,00 junto a GMS. No tocante ao IRPJ e à CSLL, os tributos devidos pela fiscalizada seriam reduzidos em R\$ 250.000,00 e R\$ 90.000,00, respectivamente. Admitindo-se que a GMS ultrapasse o adicional de IRPJ, seriam recolhidos R\$ 80.000,00 a título de IRPJ e R\$ 28.800,00 a título de CSLL. No tocante ao PIS e à COFINS, tal valor permitiria apropriar R\$ 16.500,00 a título de PIS e R\$ 76.000,00 a título de COFINS. Tal receita, na terceirizada, geraria tributos a pagar de R\$ 6.500,00 (PIS) e R\$ 30.000,00 (COFINS). Desta forma, a economia tributária seria de R\$ 287.200,00 (R\$ 432.500,00 – R\$ 145.300,00). Pelo exposto, conclui-se que cada valor de “prestação de serviços” gerado acarreta uma redução de 28,72% em tributos.
- Segundo informações constantes da RAIS da empresa GMS, no mês de abril de 2005 (quando de sua fundação) a empresa iniciou seus “serviços” com 157 vínculos de trabalho com a remuneração total de seus funcionários de R\$ 253.362,20. No mesmo mês, a Águas de Niterói reduz sua quantidade de vínculos, na RAIS, de 330 para 182, redução de 148 pessoas, sendo as remunerações correspondentes reduzidas de R\$ 488.186,40 para R\$252.642,00. Fica claro que as atividades desenvolvidas pela GMS eram anteriormente realizadas pela própria concessionária Águas de Niterói. Note-se que o valor de redução da folha salarial mensal de Águas de Niterói é inferior ao valor pago mensalmente à GMS.
- Ainda da análise da RAIS, verificou-se que os funcionários ANDRÉ LERMONTOV, CPF 006.651.327-86, superintendente de pesquisas; INGRID WENDLING, CPF 051.362.277-29, gerente de suprimentos; LUCIANO CAVALCANTI, CPF 020.876.357-06, gerente corporativo; LUIS CARLOS MARTINS DA SILVA, CPF 941.022.367-91, diretor; MARCOS DE OLIVEIRA ALMEIDA, CPF 652.088.707-20, coordenador administrativo, eram funcionários de ÁGUAS DE NITERÓI, exerciam cargos de direção e chefia, receberam salários acima da média nacional e migraram para GMS em 2005, junto com vários outros funcionários. Em 01/01/2016, tornam a migrar de GMS para outras prestadoras de serviços, como SAAL e SAAB.

ANÁLISE DOS CONTRATOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS

- Em relação aos serviços prestados, embora nas Notas Fiscais e nos contratos firmados as descrições sejam genéricas, quando intimada a comprovar a efetividade dos serviços prestados, apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês. Entretanto, como fartamente demonstrado no presente Termo, o cerne da questão não transita pela situação das atividades meio e fim terem sido prestados, ao contrário, tem como fulcro o fato de que, a um custo muito menor, os mesmos funcionários poderiam ter executado as mesmas atividades, posto que eram contratados da fiscalizada e foram vinculados às terceirizadas,

visando unicamente aumentar as despesas e conseqüentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada.

- De acordo com os contratos, os serviços prestados pela GMS são manutenção da rede de água e esgoto da contratante, mediante cessão de mão-de-obra e com fornecimento de material. Pela SAAL são: assessoria técnica sem cessão de mão de obra, no seguinte escopo: gestão de projetos de engenharia; consultoria e acompanhamento de implantação, gestão e qualidade de obras; consultoria e acompanhamento de orçamento, medição, faturamento e pagamento de obras. Pela SAAB são consultoria em gestão de negócios, nos termos do contrato. Pela GETESB, prestação de serviços de assessoria técnica, gestão, consultoria e apoio na área de planejamento de negócios.
- receita das “terceirizadas”, bem como gerar créditos de PIS e COFINS para a fiscalizada (às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente) e débitos nas terceirizadas à alíquotas menores (0,65% e 3% respectivamente).
- Apenas a título de exemplo, vamos considerar uma despesa de R\$ 1.000.000,00 junto a GMS. No tocante ao IRPJ e à CSLL, os tributos devidos pela fiscalizada seriam reduzidos em R\$ 250.000,00 e R\$ 90.000,00, respectivamente. Admitindo-se que a GMS ultrapasse o adicional de IRPJ, seriam recolhidos R\$ 80.000,00 a título de IRPJ e R\$ 28.800,00 a título de CSLL. No tocante ao PIS e à COFINS, tal valor permitiria apropriar R\$ 16.500,00 a título de PIS e R\$ 76.000,00 a título de COFINS. Tal receita, na terceirizada, geraria tributos a pagar de R\$ 6.500,00 (PIS) e R\$ 30.000,00 (COFINS). Desta forma, a economia tributária seria de R\$ 287.200,00 (R\$ 432.500,00 – R\$ 145.300,00). Pelo exposto, conclui-se que cada valor de “prestação de serviços” gerado acarreta uma redução de 28,72% em tributos.
- Segundo informações constantes da RAIS da empresa GMS, no mês de abril de 2005 (quando de sua fundação) a empresa iniciou seus “serviços” com 157 vínculos de trabalho com a remuneração total de seus funcionários de R\$ 253.362,20. No mesmo mês, a Águas de Niterói reduz sua quantidade de vínculos, na RAIS, de 330 para 182, redução de 148 pessoas, sendo as remunerações correspondentes reduzidas de R\$ 488.186,40 para R\$252.642,00. Fica claro que as atividades desenvolvidas pela GMS eram anteriormente realizadas pela própria concessionária Águas de Niterói. Note-se que o valor de redução da folha salarial mensal de Águas de Niterói é inferior ao valor pago mensalmente à GMS.
- Ainda da análise da RAIS, verificou-se que os funcionários ANDRÉ LERMONTOV, CPF 006.651.327-86, superintendente de pesquisas; INGRID WENDLING, CPF 051.362.277-29, gerente de suprimentos; LUCIANO CAVALCANTI, CPF 020.876.357-06, gerente corporativo; LUIS CARLOS MARTINS DA SILVA, CPF 941.022.367-91, diretor; MARCOS
- DE OLIVEIRA ALMEIDA, CPF 652.088.707-20, coordenador administrativo, eram funcionários de ÁGUAS DE NITERÓI, exerciam cargos de direção e chefia, receberam salários acima da média nacional e migraram para GMS em 2005, junto com vários outros funcionários. Em 01/01/2016, tornam a migrar de GMS para outras prestadoras de serviços, como SAAL e SAAB.

ANÁLISE DOS CONTRATOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS

- Em relação aos serviços prestados, embora nas Notas Fiscais e nos contratos firmados as descrições sejam genéricas, quando intimada a comprovar a efetividade dos serviços prestados, apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês. Entretanto, como fartamente demonstrado no presente Termo, o cerne da questão não transita pela situação das atividades meio e fim terem sido prestados, ao contrário, tem como fulcro o fato de que, a um custo muito menor, os mesmos funcionários poderiam ter executado as mesmas atividades, posto que eram contratados da fiscalizada e foram vinculados às terceirizadas,

visando unicamente aumentar as despesas e conseqüentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada.

- De acordo com os contratos, os serviços prestados pelas pela GMS são manutenção da rede de água e esgoto da contratante, mediante cessão de mão-de-obra e com fornecimento de material. Pela SAAL são: assessoria técnica sem cessão de mão de obra, no seguinte escopo: gestão de projetos de engenharia; consultoria e acompanhamento de implantação, gestão e qualidade de obras; consultoria e acompanhamento de orçamento, medição, faturamento e pagamento de obras. Pela SAAB são consultoria em gestão de negócios, nos termos do contrato. Pela GETESB, prestação de serviços de assessoria técnica, gestão, consultoria e apoio na área de planejamento de negócios.
- Desta forma, o uso maciço de terceirizadas, cobrando valores superiores pelos mesmos serviços que poderiam ser prestados pelos funcionários das concessionárias, aumenta muito os custos que são apresentados ao Poder Público para fixação das tarifas. Note-se que as terceirizadas tem como sócios pessoas físicas que estão ou já estiveram no grupo societário e na diretoria das concessionárias do grupo AGUAS DO BRASIL.
- Fica claramente demonstrado o prejuízo à população destas áreas de concessão causado pelos procedimentos da fiscalizada.

DA HOLDING DO GRUPO ECONÔMICO – LUCRO REAL

- A terceirizada SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10, é tributada com base no Lucro Real. Em relação a esta empresa, os ganhos fiscais não se configuram como descrito anteriormente. Entretanto, é inconcebível que, sendo a holding e maior acionista do grupo econômico AGUAS DO BRASIL, esta empresa preste “serviços de gestão” para as demais empresas concessionárias do grupo. Mesmo assim, resta o efeito descrito na seção acima deste Termo.
- Pelo exposto, também serão glosadas, por desnecessárias, nos termos do art. 299 do RIR, as despesas efetuadas junto a SANEAMENTO AMBIENTAL AGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10.

DA DILIGÊNCIA EETUADA EM AGUAS DE PARAIBA E A MUDANÇA DE COMPORTAMENTO DA FISCALIZADA

- Em diligência levada a curso na concessionária AGUAS DO PARAÍBA S/A, CNPJ 01.280.003/0001-99, efetuada sob a égide do RPF 0710400-2016-00065-6, ocorrida no ano de 2016, foram constatadas diversas das circunstâncias aqui narradas. Neste mesmo ano, a fiscalizada mais que triplica o seu dispêndio com IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2015, ano este em que o “planejamento” foi mais utilizado, demonstrando cabalmente que a própria fiscalizada não acreditava que o procedimento efetuado por ela estivesse de acordo com os ditames legais. Se verificarmos os recolhimentos anuais de IRPJ e CSLL, estes totalizam R\$ 13.647.317,55 e R\$ 5.476.946,66 em 2014, diminuem cerca de 40% em 2015 para R\$ 7.761.128,71 e R\$ 3.433.233,24 e aumentam bruscamente em 2016, totalizando R\$19.536.928,83 e R\$ 7.920.361,20. Este comportamento reflete claramente o efeito da maior utilização das empresas criadas na geração de despesas.
- De forma similar, podemos constatar a variação de recolhimentos do PIS e da COFINS, onde a arrecadação em 2016 foi 38% superior àquela verificada em 2015 (contra um aumento de apenas 8,5% na receita bruta). Também houve redução de 2014 para 2015 (cerca de 10%), mas esta pode ser explicada pela redução praticamente equivalente da receita bruta.
- Pela própria característica dos serviços prestados pela fiscalizada, a receita tende a ter comportamento crescente e constante, já que a demanda por água e esgoto é

inelástica e crescente conjuntamente com a população. Desta forma, nada justificaria um comportamento do lucro tão diferente nos anos de 2015 e 2016. Em relação ao recolhimento total dos quatro tributos analisados, no ano calendário de 2016 é recolhido valor pouco inferior ao dobro dos tributos recolhidos no ano calendário de 2015.

Contudo, ao analisar os argumentos aduzidos na Impugnação, a DRJ entendeu pelo cancelamento dos autos de infração pelos seguintes fundamentos:

Imputação de despesas desnecessárias em virtude de planejamento tributário abusivo e simulação

Embora as arguições de nulidade sejam infundadas, a impugnante tem razão em contestar o mérito as exigências fiscais, visto que, como se demonstra adiante, as infrações atribuídas ao sujeito passivo não estão satisfatoriamente comprovadas.

O fisco imputou ao sujeito passivo a dedução indevida e intencional de despesas desnecessárias em virtude de recorrer a planejamento tributário abusivo. A irregularidade, segundo a fundamentação fiscal do lançamento, se caracterizou em pagar a quatro empresas determinadas, GSM, Getesb, SAAB e SAAL, com as quais a pessoa jurídica atuada tinha vínculos (pertencem ao mesmo grupo econômico ou a dirigentes comuns e pessoas ligadas), valores pela prestação de serviços diversos os quais eram anteriormente realizados por ela mesma para a consecução de suas atividades. No entender do fisco, essa contratação de terceiros para executar tarefas e ações que estão relacionadas à atividade fim da pessoa jurídica atuada, e que até então eram executadas por ela mesma, e que lhe geravam custos e despesas alegadamente menores, não tinham motivação empresarial e econômica alguma, mas somente o propósito de gerar redução da carga tributária, visto que as empresas contratadas apuram o IRPJ e a CSLL pelo regime do lucro presumido, e a Cofins e a contribuição para o PIS, pelo regime cumulativo. Por isso, o fisco entendeu que houve simulação e dolo nesses negócios, e decidiu glosar as importâncias deduzidas, além de impor multa qualificada no percentual de 150%.

No esforço de sustentar seu entendimento de que houve planejamento tributário abusivo e a dedução indevida de custos e despesas desnecessárias, no termo de constatação a folhas 242 a 255, a fiscalização enumera uma série de indícios, dados e argumentos. **Porém, toda essa fundamentação se revela contraditória ou insubsistente quando confrontada com os documentos comprobatórios e os contra-argumentos apresentados pelo sujeito passivo, ou quando se consideram os seus aspectos lógicos e jurídicos.**

O primeiro dos indícios que a fiscalização aponta como evidenciadores do caráter irregular das operações é o endereço comum das operadoras. A GSM, situada em Petrópolis – RJ, compartilha o mesmo endereço de Águas do Imperador, empresa que, como a atuada, é pertencente ao grupo Águas do Brasil. A Getesb tem o mesmo endereço que a própria pessoa jurídica atuada, isto é, a rua Marquês de Paraná, 110, em Niterói – RJ. Por fim, a SAAB e a SAAL compartilham entre si o mesmo endereço, situado na cidade do Rio de Janeiro – RJ. Além disso, a fiscalização observa que essas duas últimas empresas ostentam no nome a mesma expressão, a saber, “Águas do Brasil”.

No entanto, os endereços correspondem à localização de um prédio e este pode ser usado por vários condôminos sem que cada um perca a capacidade de manter internamente instalações e espaços isolados uns dos outros. Por isso, por si só não há nada de particularmente relevante no fato de determinadas empresas compartilharem endereços.

A circunstância não é suficiente para caracterizar confusão patrimonial, simulação nem planejamento tributário abusivo, contanto que esteja demonstrado que as empresas de fato existem, possuem instalações próprias e condições de exercer suas atividades operacionais. No presente caso, o fisco se limita a apontar o compartilhamento de endereços, ao passo que com fim de eficazmente comprovar a inexistência de instalações

ou estrutura operacional própria seria necessária uma inspeção no local para verificar as reais condições de funcionamento das empresas.

A impugnante, por sua vez, traz aos autos uma série de documentos que comprovam que as empresas em questão possuíam estrutura operacional própria.

Com efeito, quanto à GSM, os papéis juntados a folhas 6.767 a 7.315, intitulados “doc. 16” pela impugnante, consistem em: a) fotos de funcionários em execução de obras de manutenção de rede de água e esgoto; b) resumo das folhas de pagamento da empresa; c) demonstrações financeiras auditadas e com notas explicativas; d) contratos firmados pela GSM com terceiros para o fornecimento de serviços e bens auxiliares às suas atividades operacionais; e) documentos diversos, tais como alvarás municipais e autorizações de funcionamento, comprovantes da realização de despesas diversas. Esse conjunto de documentos demonstra que, no período alcançado pelo lançamento, a empresa possuía ativos classificados como imobilizado em valor superior a 700 mil reais, chegou a contar com um quadro de mais de 300 empregados e que possuía pelo menos três estabelecimentos distintos, entre os quais a sede, que se localizava em Niterói. Verifica-se também que sua receita operacional bruta, em 2014 e 2015, respectivamente, foi de R\$ 66.750.000,00 e R\$ 70.385.000,00, dos quais, respectivamente, R\$ 42.777.270,47 e R\$ 46.548.118,49, foram obtidos da pessoa jurídica atuada, segundo o levantamento fiscal. Ao todo, esses documentos demonstram também que a empresa tinha estrutura operacional para prestar os serviços contratados pela atuada e que também possuía fontes de receitas significativas de procedência diversa, o que torna indiferente o fato de compartilhar endereço com outras empresas do grupo Águas do Brasil.

Quanto à Getesb, os papéis juntados a folhas 7.316 a 7.548, intitulados “doc. 17” pela impugnante, consistem em: a) resumo da folha de pagamento e demonstrações financeiras da Getesb relativas aos períodos alcançados pelo lançamento de ofício; b) contratos com terceiros que lhe forneceram serviços de advocacia, vale-refeição, assistência técnica de informática e serviços diversos, principalmente consultoria, comprovada por meio de notas fiscais; c) comprovantes de despesas diversas; d) fotos de crachás de funcionários; e) alvará municipal de funcionamento; f) certidão de regularidade do conselho regional de administração do RJ emitida em 2019. Esse conjunto de documentos demonstra que, no período alcançado pelo lançamento, a empresa possuía ativos classificados como imobilizado em valor superior a 700 mil reais e chegou a contar com um quadro de mais de 100 empregados. Verifica-se também que sua receita operacional bruta, em 2014 e 2015, respectivamente, foi de R\$ 33.602.000,00 e R\$ 38.510.000,00, dos quais, respectivamente, R\$ 10.930.688,78 e R\$ 10.794.337,90, foram obtidos da pessoa jurídica atuada. Ao todo, esses documentos demonstram também que a empresa tinha estrutura operacional para prestar os serviços contratados pela atuada e que também possuía fontes de receitas significativas de procedência diversa, o que torna indiferente o fato de compartilhar endereço com outras empresas do grupo Águas do Brasil.

Ressalve-se, a propósito, que a fiscalização não traz cópia das páginas escrituração da atuada de onde extraiu os dados referentes aos valores de despesas que teriam sido pagos à GSM, à SAAB, à SAAL e à Getesb. Quanto a esta última, a impugnante, por sua vez, contesta os números apurados pela fiscalização, asseverando que em janeiro de 2014, agosto de 2014 e julho de 2015, enquanto o fisco aponta que teriam sido pagos, respectivamente, R\$ 979.521,13, R\$ 1.657.716,21 e R\$ 883.063,67, os montantes corretos seriam, respectivamente, R\$ 786.576,54, R\$ 834.634,07 e R\$ 883.003,67, o que importaria uma diferença total para menos de R\$ 1.016.086,73. No intuito de corroborar sua alegação, a impugnante fez juntar a fls. 8.479 a 8.490, como “doc. 26”, cópia de páginas do livro razão nas quais está escriturada a conta de despesa com os serviços prestados pela Getesb. Em que pese à queixa da impugnante de que houve prejuízo para o sujeito passivo, a conclusão a respeito do mérito das exigências fiscais como um todo que se chega ao final desta seção do voto torna desnecessário o pronunciamento da autoridade

julgadora acerca desse ponto específico da controvérsia, uma vez que toda a glosa fiscal é considerada insubsistente por falta de comprovação satisfatória da ilicitude do procedimento da atuada.

Quanto à SAAB, os papéis juntados a folhas 7.549 a 8.077, intitulados “doc. 18” pela impugnante, consistem em: folhas de pagamento, demonstrações financeiras, contratos com terceiros para fornecimento de serviços de consultoria administrativa, auditoria contábil, advocacia, informática e tecnologia, assistência médica e de segurança do trabalho, contratação de mão de obra, locação de veículo; comprovantes de despesas administrativas diversas. Esse conjunto de documentos demonstra que, no período alcançado pelo lançamento, a empresa possuía ativos classificados como imobilizado em valor superior a um milhão de reais, chegou a contar com um quadro de mais de 50 empregados e que possuía pelo menos dois estabelecimentos distintos, entre os quais a sede, que se localizava no Rio de Janeiro - RJ. Além de prestar serviços, a empresa também atua como holding, visto ser detentora de participação majoritária no capital de catorze outras sociedades, todas voltadas para o ramo de saneamento, entre as quais se encontra a própria pessoa jurídica atuada. Verifica-se também que sua receita operacional bruta resultante da prestação de serviços, em 2014, 2015 e 2016, respectivamente, foi de R\$ 41.116.000,00, R\$ 39.141.000,00 e R\$ 38.227.000,00, dos quais, respectivamente, R\$ 15.800.439,85, R\$ 15.517.275,81 e R\$ 16.341.654,45, foram obtidos da pessoa jurídica atuada, segundo o levantamento fiscal. Ao todo, esses documentos demonstram também que a empresa tinha estrutura operacional para prestar os serviços contratados pela atuada e que também possuía fontes de receitas significativas de procedência diversa, o que torna indiferente o fato de compartilhar endereço com outras empresas do grupo Águas do Brasil.

Quanto à SAAL, os documentos juntados a folhas 8.082 a 8.354, intitulados doc. 19 pela impugnante, consistem em: folha de pagamento; demonstrações financeiras; contratos com terceiros para o fornecimento de serviços diversos, tais como advocacia, medicina e segurança do trabalho, consultoria e auditoria contábil; comprovantes de despesas diversas; alvará de funcionamento; comprovante de inscrição em órgãos de controle e fiscalização ambiental; comprovantes de compras de equipamentos. Esse conjunto de documentos demonstra que, no período alcançado pelo lançamento, a empresa possuía ativos classificados como imobilizado em valor superior a 38 milhões de reais e chegou a contar com um quadro de até 30 empregados num dos seus estabelecimentos. Consulta ao banco de dados da Receita Federal revela que, além da sede, possui outros três estabelecimentos. Verifica-se também que sua receita operacional bruta, em 2014 e 2015, respectivamente, foi de R\$ 16.741.000,00 e R\$ 21.745.000,00, dos quais, respectivamente, R\$ 3.911.171,04 e R\$ 4.429.404,00, foram obtidos da pessoa jurídica atuada. Ao todo, esses documentos demonstram também que a empresa tinha estrutura operacional para prestar os serviços contratados pela atuada e que também possuía fontes de receitas significativas de procedência diversa, o que torna indiferente o fato de compartilhar endereço com outras empresas do grupo Águas do Brasil.

Também se mostra irrelevante que a SAAB e a SAAL tivessem a expressão “águas do Brasil” no nome, pois isso se explica pelo fato de uma ser a holding do grupo e a outra uma de suas integrantes. Isso é comum em grupos empresariais, dos quais um exemplo mais conhecido é a Petrobrás e seu braço dedicado à distribuição de derivados, chamada Petrobrás Distribuidora S/A.

O segundo conjunto de indícios apontado pela fiscalização diz respeito à senhora Rosângela Fraga. O endereço de e-mail dela, que era funcionária da Getesb, aparece nas notas fiscais das diferentes prestadoras de serviço da pessoa jurídica atuada e também como endereço de e-mail da fiscalizada. Foi ela também que fez o atendimento da fiscalização durante a ação fiscal. O fiscal interpreta isso como prova de confusão jurídica e patrimonial entre as empresas do grupo.

Contudo, a impugnante demonstra que a Getesb, e depois a SAAL, ficaram responsáveis, mediante contrato, pela contabilidade e assessoria administrativa da Águas de Niterói e das outras empresas do grupo. Quando o contrato com a Getesb foi encerrado, Rosângela Fraga transferiu-se para a SAAL, exercendo a mesma função de coordenadora contábil. Seu nome aparece também como responsável pelo preenchimento de declarações entregues à RFB pela Águas de Niterói. Em razão de suas funções, era indicada como contato nas notas fiscais. A impugnante demonstra essas circunstâncias com uma vasta gama de documentos, a saber:

☐ fls. 8.355 a 8.358 - doc. 20 – crachá e informe de rendimentos dos anos-calendários de 2014 e 2015, nos quais Rosângela Fraga figura como funcionária da Getesb, o que comprova que ela trabalhava na Getesb, e não na autuada, onde exercia a função de coordenadora de contabilidade;

☐ Fls. 8.359 a 8.378 - doc. 21 – contrato de prestação de serviços de gestão e apoio contábil entre Getesb e Águas de Niterói, o que comprova que aquela era responsável pela manutenção da contabilidade desta; além disso, uma vez que Rosângela Fraga era funcionária da Getesb, onde exercia função graduada na contabilidade, não surpreende que figurasse nos documentos como responsável pela contabilidade dos clientes da sua empregadora, entre as quais sobressaía à própria Águas de Niterói;

☐ fls. 8.379 a 8.384 - doc. 22 - notas fiscais emitidas por fornecedores da Águas de Niterói em que aparece o e-mail de Rosangela Fraga, apresentadas com o objetivo de comprovar o argumento de que esse e-mail constava nas notas fiscais porque a Getesb era a responsável pela contabilidade da autuada;

☐ fls. 8.385 a 8.469 - doc. 23 – comprovantes do cumprimento de obrigações acessórias por Águas de Niterói nas quais houve intervenção da Getesb (tais como a

entrega de DCTF, na qual consta o endereço de e-mail de Rosangela Fraga e a informação de que ela é a responsável pelo preenchimento), o que comprova que esta prestava serviços àquela; além disso, em outras obrigações acessórias, prestadas ao fisco estadual, consta como responsável Renato Carlos Nascimento Lopes, outro funcionário da Getesb, conforme comprova informe de rendimentos;

☐ fls. 8.470/8.471 – doc. 24 - cópia da carteira de trabalho de Rosângela Fraga, que comprova que em 2011 passou a exercer na Getesb a função de coordenadora de contabilidade; e que em 2016 passou a ser funcionária da SAAL, empresa que no grupo Águas do Brasil passou a centralizar os serviços de apoio administrativo e de gestão para os seus integrantes; note-se que, conforme contrato de rateio de custos e despesas a folhas 6.470 e seguintes, firmado entre as empresas do grupo Águas do Brasil, a partir de 2016, em vez de terceirizar a manutenção de sua contabilidade à Getesb, a autuada passou a integrar um centro de custos e despesas compartilhados com suas congêneres do grupo empresarial de que faz parte; nesse novo arranjo, a SAAL assumiu o papel de centralizadora da administração dos serviços e atividades de apoio, inclusive a gestão da contabilidade; concomitantemente, conforme já assinalado, a senhora Rosângela se tornou empregada da SAAL, exercendo as mesmas funções que tinha na antiga empregadora; esta é a justificativa, que se considera plausível, dada pela impugnante para o fato de ter sido ela quem atendeu à fiscalização durante os trabalhos de auditoria.

Como terceiro indício, a fiscalização argumenta que os contratos apresentados, que embasariam os serviços prestados, referem-se a boletins de medição para efeito de determinar o valor a ser pago, tanto que foram apresentados, como comprovantes da efetividade dos serviços, vários boletins de medição. Entretanto, pondera a fiscalização, pagamentos sujeitos a boletins de medição deveriam variar de acordo com a sazonalidade dos eventos, tais como as condições das redes e alterações do clima, ao passo que a remuneração dos prestadores, ao longo do período fiscalizado não sofreu variações significativas, e não passou de 10% dentro de um ano. Isso, segundo a fiscalização, seria

decorrente de que, embora os funcionários pertencessem às terceirizadas, eles, na prática, trabalhavam para as empresas do grupo Águas do Brasil.

Contudo, a impugnante demonstra, mediante apresentação dos contratos, que os critérios de precificação não estavam sujeitos aos fatores de variação apontados pela fiscalização.

Realmente, a folhas 8.359 a 8.378 (doc. 21) encontra-se o contrato de prestação de serviços de gestão e apoio contábil firmado entre Getesb e Águas de Niterói. O preço é fixado pelo item 2 do anexo I do contrato, o qual adota dois parâmetros: um valor fixo mensal para a maioria dos serviços e um valor fixo por hora para outros tipos de serviço especificados. Houve aditamentos posteriores à assinatura do contrato original, mas os critérios de precificação se mantiveram, alterando-se apenas aqueles valores fixos.

Foi firmado mais de um contrato com a Getesb, cujo objeto foram serviços de gestão e apoio administrativo, mas distintos do contrato original, voltados para serviços relacionados à contabilidade. Alguns desses outros contratos, mas não todos, adotaram parâmetros diferentes de precificação. Os constantes a folhas 18.798 a 18.895, a folhas 19.045 a 19.130, a folhas 19.749 a 19.834, fixam o preço em função do grau de complexidade e de duração dos serviços executados. Já o presente a folhas 19.228 a 19.321 adota como critério um valor fixo multiplicado pelo número de empregados da prestadora.

Já a folhas 16.384 a 16.585 (doc. 34) encontra-se o contrato de prestação de serviços entre Águas de Niterói e GMS. O preço dos serviços é discriminado no anexo III, o qual consiste numa tabela a qual atribui um valor fixo para trabalhos específicos de manutenção da rede de esgoto e da rede de abastecimento de água. Houve aditamentos posteriores à assinatura do contrato original, mas os critérios de precificação se mantiveram, alterando-se apenas aqueles valores fixos.

No caso da SAAB, conforme cópia do contrato a folhas 19.928 a 20.046, a remuneração era um percentual do faturamento da autuada. Por fim, o contrato com a SAAL, cuja cópia se acha a folhas 23.540 e seguintes, estipula um preço fixo mensal como preço. Houve aditamentos posteriores, em que o preço foi reajustado, mas o parâmetro permaneceu o mesmo.

Observa-se, pois, que os critérios de precificação fixados nos contratos não estão sujeitos aos fatores sazonais apontados pelo autuante. Particularmente, o contrato firmado com a SAAB, que adota como remuneração um percentual de 4,8% sobre o faturamento da Águas de Niterói, não cabe ser associado à sazonalidade, visto que o montante cobrado acompanhará as variações efetivas da receita da contratante. Note-se, ainda, diferentemente do que argumenta o fiscal autuante, que não há correlação evidente entre a pouca variação da remuneração dos contratados e o fato de os trabalhadores das terceirizadas, na prática, prestarem serviço às empresas do grupo Águas do Brasil. Portanto, também esse terceiro indício apontado pelo fisco como comprovação do planejamento tributário abusivo é insubsistente.

Em seu quarto argumento ou indício, a fiscalização sustenta que o procedimento adotado pelo grupo econômico permitiu que a Águas de Niterói diminuísse seu lucro no valor integral da prestação de serviço contratada e tributasse pelo lucro presumido valor idêntico como receita das terceirizadas, bem como gerasse créditos de PIS e COFINS para a autuada (às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente) e débitos nas terceirizadas à alíquotas menores (0,65% e 3% respectivamente). Aliás, esse é o principal fundamento para a imputação de planejamento tributário abusivo e para considerar desnecessárias as despesas, pois, segundo a fiscalização, a terceirização da realização de custos e despesas não teria tido nenhum propósito comercial ou empresarial, mas apenas o objetivo de gerar economia tributária.

Contudo, há falhas significativas nesse argumento.

Primeiramente, uma das quatro empresas, a SAAB, que responde por 28,5% do total da glosa fiscal, adota o lucro real como regime de apuração do IRPJ e da CSLL, e também apura a Cofins e a contribuição para o PIS pelo critério da não cumulatividade. Logo, transferir receita para a SAAB não pode gerar nenhum dos ganhos tributários apontados pelo fisco. O próprio autuante reconhece no termo de constatação fiscal que a SAAB adota o lucro real e o regime não cumulativo, o que não lhe daria a mesma vantagem tributária atribuída às outras três contratadas, isto é, a GSM, a Getesb e a SAAB. No entanto, ainda assim decide glosar os valores pagos à SAAB, sob o fundamento de que seria inconcebível que, sendo a holding e maior acionista do grupo Águas do Brasil, a empresa preste “serviços de gestão” para as demais empresas concessionárias do grupo.

Todavia, argumentar que seria inconcebível que uma holding prestasse serviços de gestão a suas controladas não é o bastante para justificar a glosa das despesas em causa. A fiscalização teria de reunir elementos de prova capazes de demonstrar satisfatoriamente que tais serviços não foram ou nem sequer poderiam ter sido prestados. A simples condição de holding, por si só, não implica que estivesse impedida de prestar serviços de gestão, a não ser que ficasse demonstrado que a atividade da SAAB, no período fiscalizado, se limitou a deter participação no capital em outras pessoas jurídicas.

Por outro lado, durante a auditoria fiscal, conforme termo de intimação a folhas 434 a 436, a Águas de Niterói foi intimada a apresentar a comprovação de prestação de serviço de consultoria em gestão de negócios pela SAAB, por meio de relatórios, documentos produzidos ou quaisquer outros elementos hábeis e idôneos, tendo em vista que a remuneração por esses serviços montou a 4,8% da receita bruta da atuada. A mesma intimação requereu também que fossem comprovados, nos mesmos termos, os serviços de assessoria técnica na área de fornecimento de água e tratamento de esgoto que teriam sido prestados pela SAAL, conforme contratos apresentados.

Em resposta, a atuada apresentou os documentos juntados a folhas 448 a 6.196. Documentos da mesma natureza foram apresentados novamente pelo sujeito passivo ao impugnar o lançamento e foram juntados a folhas 19.928 a 25.675. Esses papéis, no tocante à SAAB consistem em: contrato de prestação de serviços de gestão entre a Águas de Niterói e a SAAB; notas fiscais emitidas em razão do contrato; recibos nos quais se descrevem os serviços executados; comprovantes de pagamento do valor dos serviços; e-mails, atas de reunião, relatórios, apresentações de projetos e propostas diversas, cópias de notícias jornalísticas, papéis relacionados a treinamentos de pessoal, sistemas e programas de computador, estudos, análises projetos e programas propostos por fornecedores externos ou elaborados pela própria SAAB; contratos de prestação de serviços com terceiros (todos relacionados ora à Águas de Niterói isoladamente, ora a todas as empresas do grupo Águas do Brasil); comprovantes de negociação de empréstimo com o BNDES e com a Finep em favor da Águas de Niterói. Há documentos que se referem a anos anteriores e posteriores aos períodos abrangidos pelo lançamento de ofício.

No termo de constatação fiscal, a autoridade lançadora refere-se a esses documentos comprobatórios da prestação de serviço apresentados após intimação apenas para observar que, textualmente:

Em relação aos serviços prestados, embora nas Notas Fiscais e nos contratos firmados as descrições sejam genéricas, quando intimada a comprovar a efetividade dos serviços prestados, apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês. Entretanto, como fartamente demonstrado no presente Termo, o cerne da questão não transita pela situação das atividades meio e fim terem sido prestados, ao contrário, tem como fulcro o fato de que, a um custo muito menor, os mesmos funcionários poderiam ter executado as mesmas atividades, posto que eram contratados da fiscalizada e foram vinculados às terceirizadas, visando unicamente aumentar as despesas e conseqüentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada.

Veja-se que a fiscalização, quanto aos documentos comprobatórios da prestação de serviços, considera que são formalmente consistentes. Além disso, sem negar que esses documentos comprovam a efetiva execução dos serviços, sustenta que o cerne da questão não é verificar se o serviço tenha sido de fato prestado ou não, mas sim que, o importante, para o efeito de determinar se seriam dedutíveis ou não os respectivos custos ou despesas, é a circunstância de que, no seu entender, as mesmas atividades poderiam ter sido executadas pela pessoa jurídica autuada com um custo muito menor.

Portanto, pode ser reputado que a prestação dos serviços acha-se comprovada, visto que a fiscalização funda a rejeição, entre outros fatores, na hipótese de que os valores pagos pela autuada seriam maiores que os custos que teria se ficasse ela mesma encarregada de executar os serviços que contratou de terceiros.

Além disso, ainda quanto à SAAB, conforme já mencionado neste voto, o conjunto de papéis juntados a folhas 7.549 a 8.077, intitulados “doc. 18” pela impugnante, demonstra que, no período alcançado pelo lançamento, a empresa possuía ativos classificados como imobilizado em valor superior a um milhão de reais, chegou a contar com um quadro de mais de 50 empregados e que possuía pelo menos dois estabelecimentos distintos, entre os quais a sede, que se localizava no Rio de Janeiro - RJ. Verifica-se também que sua receita operacional bruta resultante da prestação de serviços, em 2014, 2015 e 2016, respectivamente, foi de R\$ 41.116.000,00, R\$ 39.141.000,00 e R\$ 38.227.000,00, dos quais, respectivamente, R\$ 15.800.439,85, R\$ 15.517.275,81 e R\$ 16.341.654,45, foram obtidos da pessoa jurídica autuada, segundo o levantamento fiscal. Ao todo, esses documentos demonstram também que a empresa tinha estrutura operacional para prestar os serviços contratados pela autuada e que também possuía fontes de receitas significativas de procedência diversa. Esses documentos consistem em: folhas de pagamento, demonstrações financeiras, contratos com terceiros para fornecimento de serviços de consultoria administrativa, auditoria contábil, advocacia, informática e tecnologia, assistência médica e de segurança do trabalho, contratação de mão de obra, locação de veículo; comprovantes de despesas administrativas diversas. Logo, está satisfatoriamente comprovado que a SAAB, além de atuar como holding que detinha participação controladora no capital de catorze pessoas jurídicas do ramo de saneamento básico, tinha condições operacionais de prestar os serviços de gestão que foram objeto da glosa fiscal.

Por conseguinte, no tocante à SAAB, mostra-se não comprovado o argumento fiscal de que seria inconcebível que pudesse prestar os serviços de gestão em questão. Tampouco se lhe aplica a motivação de obter ganho tributário como a finalidade de a autuada lhe transferir a responsabilidade por realizar atividades relacionadas a custos e despesas.

Ainda no concernente ao eventual ganho resultante da transferência a terceiros de atividades em questão, um dos pressupostos do argumento da fiscalização, no concernente à Cofins e à contribuição para o PIS, é que todos valores pagos às empresas terceirizadas proporcionariam à autuada uma vantagem tributária correspondente à diferença entre as alíquotas fixadas para o regime não cumulativo e as fixadas para o regime cumulativo. Assim seria porque a autuada adota o lucro real e, por conseguinte, o regime não cumulativo na apuração das obrigações correspondentes àquelas contribuições, enquanto as terceirizadas adotam o lucro presumido e por conseguinte o regime cumulativo. Em conseqüência, a autuada teria um crédito equivalente à incidência, sobre os valores pagos, das alíquotas respectivamente 7,6% e 1,65%, enquanto as prestadoras de serviço pagariam sobre os mesmos valores as alíquotas respectivas de 3% e 0,65%.

Todavia, o eventual ganho é menor do que supõe a fiscalização. Em primeiro lugar porque, como demonstrado nos parágrafos anteriores, não se aplicam aos valores pagos à SAAB, correspondentes à 28,5% do total, por ela adotar o lucro real e também o regime não cumulativo na apuração dos débitos da Cofins e da contribuição para o PIS. E mesmo no caso das outras três empresas provedoras de serviço, GSM, Getesb e SAAB, que

efetivamente adotam o lucro presumido, apenas os valores pagos à primeira delas, a GSM (que responde por 53,4% dos montantes glosados pelo fisco), por serviços de manutenção da rede de água e esgoto, podem gerar créditos para a atuada de acordo com a legislação. Realmente, o artigo 3º de ambas as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2002, permite descontar créditos calculados em relação apenas a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Isso significa que os valores pagos à SAAB, Getesb e SAAL não podem gerar créditos para a Águas de Niterói, visto que remuneram serviços que se caracterizam como despesas administrativas ou de custeio geral, mas não como insumos utilizados na prestação de serviços. Conforme os contratos, notas fiscais e documentos comprobatórios dos serviços executados, aquelas três desempenharam atividades que se classificam como apoio administrativo ou de gestão. A impugnante, por sua vez, fez juntar aos autos o documento que se acha a folhas 8.531 a 16.043, o qual consiste em cópia da escrituração digital das páginas do livro razão da Águas de Niterói que contém as contas onde estão registrados os créditos aproveitados de Cofins e de contribuição para o PIS. De acordo com que consta nesses documentos, a atuada teria aproveitado somente crédito em relação a valores pagos a GSM. De qualquer forma, é certo que a legislação tributária não permite o aproveitamento de crédito referente a despesas administrativas.

Ainda no concernente a essa matéria, a impugnante contrapõe que o fisco deixou de levar em consideração que sobre os valores das prestações de serviço incidiriam também o imposto sobre serviços (ISS), de competência municipal, o que diminuiria eventual ganho tributário resultante da terceirização. Embora faça sentido lógico a objeção da impugnante, é preciso ponderar que ela não demonstrou se e quanto de ISS teria onerado as prestadoras de serviço.

No que se pode classificar como quinto indício apontado como prova do ilícito tributário imputado ao sujeito passivo, a fiscalização observa que, segundo informações constantes da RAIS da empresa GMS, no mês de abril de 2005 (quando de sua fundação) a empresa iniciou seus serviços com 157 vínculos de trabalho aos quais pagava remuneração total de R\$ 253.362,20; no mesmo mês, a Águas de Niterói na RAIS passou de 330 para 182 vínculos, redução de 148 pessoas, com as remunerações correspondentes reduzidas de R\$ 488.186,40 para R\$ 252.642,00. No entender do fisco, esses números deixam claro que as atividades desenvolvidas pela GMS eram anteriormente realizadas pela própria concessionária Águas de Niterói. A fiscalização salienta ainda que o valor de redução da folha salarial mensal de Águas de Niterói foi inferior ao valor pago mensalmente à GMS.

A impugnante, por sua vez, embora não conteste os dados apresentados pelo fisco, contrapõe que, ao decidir transferir para outra empresa a manutenção de sua rede de água e esgoto, a Águas de Niterói teria de dispensar o pessoal até então empregado nessa atividade. Objeta ainda que não é adequado, para efeito de avaliar se de fato houve aumento ou redução de custos com a terceirização, comparar apenas os gastos de pessoal anteriores da Águas de Niterói com o montante mensal pago à GSM, visto que a manutenção da rede de água e esgotos requer outros gastos, tais como os correspondentes aos materiais e equipamentos empregados.

A objeção da impugnante é procedente, visto que, uma vez tomada a decisão de transferir para terceiro a manutenção da rede, era inevitável a redução no quadro de pessoal. Também é óbvio que a remuneração da GSM não teria de ser necessariamente igual ou inferior à redução havida no valor da folha de pagamento da Águas de Niterói, visto que a manutenção da rede é atividade que evidentemente importa outros custos além da mão de obra. Assim, para que os dados invocados pela fiscalização pudessem ser aceitos como indícios hábeis a corroborar sua imputação de irregularidade, haveria mister de os amparar com informações que revelassem, do modo mais abrangente possível, as estruturas de custos existentes antes e depois das mudanças na forma pela qual se fazia a manutenção da rede. No entanto, a fiscalização limitou-se a invocar os dados extraídos da RAIS no longínquo ano de 2005, cópia da qual nem juntou aos autos.

Como sexto indício que provaria a infração imputada, a fiscalização afirma que, de acordo com a RAIS, os funcionários ANDRÉ LERMONTOV, superintendente de pesquisas; INGRID WENDLING, gerente de suprimentos; LUCIANO CAVALCANTI, gerente corporativo; LUIS CARLOS MARTINS DA SILVA, diretor; MARCOS DE OLIVEIRA ALMEIDA, coordenador administrativo, eram funcionários da Águas de Niterói, exerciam cargos de direção e chefia, receberam salários acima da média nacional e migraram para GMS em 2005, junto com vários outros funcionários, e que em 01/01/2016, tornaram a migrar de GMS para outras prestadoras de serviços, como SAAL e SAAB.

A impugnante, por sua vez, objeta que André Lermontov e Ingrid Wendling jamais integraram os quadros da Águas de Niterói, e que essas pessoas tampouco migraram para a GMS em 2005, embora tenham mantido vínculos com esta empresa iniciados em outras datas, conforme a evolução da carreira de cada um. Já Marcos de Oliveira Almeida, prossegue a impugnante, não migrou para outras prestadoras de serviços em 01.01.2016. Pondera ainda que a transferência de empregados entre empresas afiliadas que efetivamente precisavam de mão-de-obra ou em função da evolução da carreira de cada um é medida legítima e prevista na legislação trabalhista. Observa também que, conforme art. 2º, § 2º da CLT, combinados com a Súmula 129 do TST, o direito do trabalho considera um conglomerado de empresas como um empregador único, solidariamente responsável pelos contratos de trabalho das empresas integrantes, permitindo transferências dos contratos entre as empresas sem interrupção do vínculo trabalhista. Por fim, retorque que o auditor fiscal não apresentou nenhum elemento para fundamentar e muito menos comprovar qual seria a média nacional dos salários de profissionais similares aos mencionados, nem tampouco esclareceu nem muito menos comprovou quais seriam os supostos excessos salariais desses funcionários.

Pois bem, em que pese às divergências entre as afirmações da fiscalização e as da impugnante, nenhuma das partes trouxe aos autos provas materiais de quais funcionários integravam o quadro de pessoal das empresas mencionadas nem de eventuais migrações entre elas, muito menos ainda da remuneração percebida pelos funcionários mencionados. A fiscalização limita-se a mencionar que extraiu tais afirmações da RAIS, mas nem sequer juntou aos autos uma cópia delas. A impugnante, por sua vez, fez juntar a folhas 8.491 a 8.499 (intitulada pela impugnante como doc. 27) uma relação dos funcionários das prestadoras de serviço para a autuada, com a indicação da respectiva data de admissão e se eram ou não previamente funcionários da Águas de Niterói, com o objetivo de rebater o argumento do fisco, segundo o qual os serviços seriam todos prestados por seus ex-funcionários. No entanto, essa relação não tem valor de prova, visto que não é amparada por nenhum documento oficial de fonte independente.

De qualquer forma, é indiferente para a comprovação da infração imputada pelo fisco que um grupo de cinco pessoas, que antes teriam trabalhado para a Águas de Niterói, se tenha transferido para a GSM e posteriormente para outras empresas do grupo Águas do Brasil. Por mais que se tratasse de funcionários graduados, o número não é significativo, visto que, conforme a própria fiscalização alega, já ao iniciar suas atividades, a GSM passou a contar com um quadro de 157 empregados. Também que esses funcionários ora trabalhem para uma empresa do grupo Águas do Brasil, ora para outra, não é por si só, circunstância importante, pois não se desconhecem os vínculos existentes entre essas empresas, todas voltadas para o mesmo ramo de atividade e sob um mesmo controle acionário. Conforme salienta o impugnante, a legislação trabalhista não só permite esse tipo de intercâmbio, como estabelece no artigo 2º, § 2º, da CLT (Consolidação da Legislação Trabalhista), a responsabilidade solidária entre as integrantes de um grupo empresarial pelas obrigações trabalhistas.

Tampouco tem relevância para o presente litígio o fato de as pessoas mencionadas receberem salários acima da média nacional. A fiscalização, por sinal, não comprova esta circunstância, mas, ainda que o tivesse comprovado, não se consegue atinar com qual a relação que o fato poderia ter com a eventual comprovação da irregularidade que se pretende imputar ao sujeito passivo.

Nos itens imediatamente seguintes da sua fundamentação, a fiscalização apresenta a análise que fez dos contratos de prestação de serviços. Inicialmente, argumenta que, em relação aos serviços prestados, embora nas notas fiscais e nos contratos firmados as descrições sejam genéricas, quando intimada a comprovar a efetividade dos serviços prestados, a atuada apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês. Entretanto, continua a fiscalização, o cerne da questão não transita pela situação das atividades meio e fim terem sido prestados, ao contrário, tem como fulcro o fato de que, a um custo muito menor, os mesmos funcionários poderiam ter executado as mesmas atividades, posto que eram contratados da fiscalizada e foram vinculados às terceirizadas, visando unicamente aumentar as despesas e conseqüentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada.

Há, contudo, uma série de falhas no argumento desenvolvido no parágrafo precedente.

Ao motivar a glosa de custos e despesas, a fiscalização imputou ao sujeito passivo o cometimento de simulação e planejamento tributário abusivo. Ora, para subsidiar a imputação de semelhantes ilicitudes, é crucial para o fisco investigar e demonstrar o que de fato ocorreu e confrontar com o que se declara ter realizado por meio de atos e documentos formais, visto que é característico desse tipo de infração procurar aparentar ter realizado determinado negócio ou operação, quando de fato outro foi realizado, ou buscar dar a aparência de legalidade e conformidade com as normas a um negócio ou operação ilícita, ou, por fim, fingir ter cumprido as condições e requisitos legais para obter tratamento tributário favorecido. Entretanto, no presente caso, a autoridade lançadora parece julgar de somenos importância comprovar a efetividade das operações, pois no seu entender, o cerne da questão não seria confirmar se os serviços foram ou não de fato prestados, mas sim o fato de as atividades meio ou fim da atuada poderiam ter sido executadas pelos mesmos funcionários a um custo menor.

Com efeito, a julgar pelos documentos juntados aos autos, durante a auditoria fiscal, conforme termo de intimação a folhas 434 a 436, a Águas de Niterói foi intimada a apresentar a comprovação de prestação dos serviços resultantes apenas dos contratos firmados com a SAAB e a SAAL. Em resposta, a atuada apresentou os documentos juntados a folhas 448 a 6.196. Documentos da mesma natureza foram apresentados novamente pelo sujeito passivo ao impugnar o lançamento e foram juntados a folhas 19.928 a 25.675. No entanto a fiscalização pouco se aprofundou na análise daqueles papéis. Quanto aos serviços prestados por Getesb e GSM, embora essas respondessem por dois terços dos montantes glosados, não consta dos autos que tenha havido intimação alguma.

Mais importante ainda é que um dos pressupostos do argumento da fiscalização é que os mesmos serviços prestados por GSM, Getesb, SAAL e SAAB poderiam ter sido executados pela Águas do Brasil a um custo menor. Contudo, a fiscalização não trouxe aos autos nenhuma prova satisfatória dessa afirmação. A esse respeito, apenas observa que, examinando as RAIS da GSM e da Águas do Brasil referentes ao longínquo ano de 2005, em que a GSM iniciou suas atividades, verificou que houve um declínio no número de empregados da Águas do Brasil equivalente ao número de empregados da GSM (especificamente 148 de declínio contra a um quadro de 157 da GSM), e que paralelamente as remunerações pagas aos funcionários da Águas de Niterói sofreu redução inferior ao valor total da remuneração dos serviços pagos à GSM. Segundo os números constantes no termo de constatação fiscal, a remuneração total da folha da Águas de Niterói caiu de R\$ 488.186,40 para R\$ 252.642,00, o que significa uma diminuição de R\$ 235.544,40, enquanto a folha da GSM perfez R\$ 253.362,20, o que resulta numa diferença de R\$ 17.817,80. Evidentemente, tal diferença não comprova que os custos da atuada aumentaram, não só por ser ela relativamente pequena e por os números se referirem a uma ocasião cronologicamente bem distante dos períodos de apuração abrangidos pelo lançamento de ofício, mas principalmente porque o custo do

serviço de manutenção da rede de água e esgoto não se limita à remuneração do pessoal, mas também inclui os gastos com materiais, instalações e equipamentos.

Além disso, quanto às outras três empresas que prestaram os serviços, a fiscalização não traz nenhuma informação, dado ou documento que permita avaliar se de fato os dispêndios com esses serviços pela autuada seriam menores se tivessem sido realizados internamente pela própria autuada.

No tocante a custos com pessoal das empresas envolvidas, conforme já discutido anteriormente neste voto, a fiscalização afirma ainda que, de acordo com a RAIS, cinco pessoas, as quais identifica pelo nome, CPF e função, eram funcionários da Águas de Niterói, exerciam cargos de direção e chefia, receberam salários acima da média nacional e migraram para GSM em 2005, junto com vários outros funcionários, e em 01/01/2016, tornaram a migrar de GSM para outras prestadoras de serviços, como SAAL e SAAB. Além disso, ao afirmar que os mesmos funcionários poderiam ter executado as mesmas atividades, uma vez que eram contratados da fiscalizada e foram vinculados às terceirizadas, a fiscalização dá a entender que os empregados da GSM, Getesb, SAAL e SAAB foram todos ou em sua maioria funcionários da Águas de Niterói.

A impugnante, por sua vez, objeta que André Lermontov e Ingrid Wendling jamais integraram os quadros da Águas de Niterói, e que essas pessoas tampouco migraram para a GSM em 2005, embora tenham mantido vínculos com esta empresa iniciados em outras datas, conforme a evolução da carreira de cada um. Já Marcos de Oliveira Almeida, prossegue a impugnante, não migrou para outras prestadoras de serviços em 01.01.2016. Pondera ainda que a transferência de empregados entre empresas afiliadas que efetivamente precisavam de mão-de-obra ou em função da evolução da carreira de cada um é medida legítima e prevista na legislação trabalhista. Observa também que, conforme art. 2º, § 2º da CLT, combinados com a Súmula 129 do TST, o direito do trabalho considera um conglomerado de empresas como um empregador único, solidariamente responsável pelos contratos de trabalho das empresas integrantes, permitindo transferências dos contratos entre as empresas sem interrupção do vínculo trabalhista. Retorque ainda que o auditor fiscal não apresentou nenhum elemento para fundamentar e muito menos comprovar qual seria a média nacional dos salários de profissionais similares aos mencionados, nem tampouco esclareceu nem muito menos comprovou quais seriam os supostos excessos salariais desses funcionários. Por fim, com o intuito de rebater a afirmação fiscal de que os funcionários das terceirizadas já haviam sido contratados, a impugnante fez juntar a folhas 8.491 a 8.499 uma tabela, a qual intitulou “doc. 27”, que contém relação dos funcionários das prestadoras de serviço para a autuada, com a indicação da respectiva data de admissão e se eram ou não previamente funcionários desta. De acordo com essa tabela, dos 42 empregados da SAAB, 6 foram transferidos da autuada, em datas diversas, conforme a evolução da carreira de cada profissional; dos 34 empregados da SAAL, apenas 5 haviam sido empregados da autuada; dos 116 empregados da GETESB, somente 10 foram transferidos da autuada, em datas diversas, conforme a evolução das respectivas carreiras; e dos 342 empregados da GSM, 59 foram empregados da impugnante.

Pois bem, em que pese às divergências entre as afirmações da fiscalização e as da impugnante, nenhuma das partes trouxe aos autos provas materiais de quais funcionários integravam o quadro de pessoal das empresas mencionadas nem de eventuais migrações entre elas, muito menos ainda da remuneração percebida pelos funcionários mencionados. A fiscalização limita-se a mencionar que extraiu tais afirmações da RAIS, mas nem sequer juntou aos autos uma cópia delas. Já a relação trazida pela impugnante que indica que apenas uma fração dos funcionários das prestadoras também teria integrado o quadro de pessoal da autuada, não tem valor de prova, visto que não é amparada por nenhum documento oficial de fonte independente.

De qualquer forma, é indiferente para a comprovação da infração imputada pelo fisco que um grupo de cinco pessoas, que antes teriam trabalhado para a Águas de Niterói, se tenha

transferido para a GSM e posteriormente para outras empresas do grupo Águas do Brasil. Por mais que se tratasse de funcionários graduados, o número não é significativo, visto que, conforme a própria fiscalização alega, já ao iniciar suas atividades, a GSM passou a contar com um quadro de 157 empregados. Também que esses funcionários, ou ainda um grupo mais numeroso, ora trabalham para uma empresa do grupo Águas do Brasil, ora outra, não é por si só, circunstância importante, pois não se desconhecem os vínculos existentes entre essas empresas, todas voltadas para o mesmo ramo de atividade e sob um mesmo controle acionário. Conforme salienta o impugnante, a legislação trabalhista não só permite esse tipo de intercâmbio, como estabelece no artigo 2º, § 2º, da CLT (Consolidação da Legislação Trabalhista), a responsabilidade solidária entre as integrantes de um grupo empresarial pelas obrigações trabalhistas.

Tampouco tal circunstância, ainda que se pudesse relevar que sua ocorrência não esteja satisfatoriamente comprovada, por si só, demonstra que os custos da autuada seriam menores se eles tivessem permanecido como seus empregados, em vez de serem transferidos para as outras empresas. É que a remuneração do quadro de pessoal, ainda que tenha um peso considerável, não é o único gasto que qualquer empresa teria para executar os serviços e atividades em questão. Outros deveriam ser computados, tais como materiais empregados e custos com instalações e equipamentos. Note-se, ainda, que o resultado líquido empresarial de qualquer operação, negócio, estrutura administrativa ou arranjo societário, não se mede apenas pelos seus custos ou gastos, mas também pelos eventuais ganhos de produtividade, eficiência ou capacidade de gerar novas receitas. Sem uma visão mais abrangente, que leve em conta não só uma das espécies de gastos, mas todos os outros e também os ganhos eventuais correlatos, é impossível afirmar categoricamente se a nova situação foi ou não mais prejudicial para a empresa.

Em suma, deve-se considerar não comprovada a afirmação fiscal de que a terceirização dos serviços de manutenção da rede e de apoio administrativo pela autuada visou unicamente aumentar seus custos e assim reduzir-lhe a carga tributária indevidamente.

No item seguinte do termo de constatação fiscal, o fiscal autuante afirma que, mediante análise da descrição dos serviços descritos nos contratos firmados entre a autuada e a GMS, Getesb, SAAL e SAAB, verifica-se que a fiscalizada utilizou os serviços dessas empresas, ditas terceirizadas, para realização de suas atividades fim. No entender do autuante, as terceirizadas cumpriram exatamente as obrigações que a fiscalizada deveria executar em virtude de ser concessionária de serviços públicos.

No entanto, o argumento da fiscalização é equivocado. Não se conhece norma no âmbito da legislação do IRPJ, da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins que vede a dedução de determinado custo ou despesa em virtude de resultar de operação ou negócio que implique transferência a terceiros da atividade fim do contribuinte. Essa discussão tem relevância quando está em causa obrigações trabalhistas ou previdenciárias, ou até mesmo para se definir se determinada remuneração se enquadra como de trabalho assalariado ou de prestação de serviço por pessoa jurídica. Mas se determinada concessionária de serviço público transfere parte de suas atividades a terceiros, em princípio tal fato não afeta suas obrigações tributárias no concernente ao IRPJ, à CSLL, à Cofins e à contribuição para o PIS.

Ainda quanto a esse tema, convém analisar o contrato da concessão firmado entre a Águas de Niterói e o município epônimo, uma cópia do qual a impugnante fez juntar aos autos a folhas 8.509 a 8.525. A sua cláusula primeira e os parágrafos desta definem o objeto da concessão nestes termos, textualmente:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO — O presente contrato tem por objeto a concessão, em caráter de exclusividade, pela CONCEDENTE à CONCESSIONÁRIA, da gestão integrada dos sistemas e serviços de saneamento básico de água e de esgotos sanitários no perímetro urbano do Município de Niterói - RJ, aí incluídas operação, conservação, manutenção, modernização, ampliação, exploração e cobrança direta aos usuários dos serviços,

abrangendo ainda estudos técnicos, serviços e obras necessárias à consecução deste objeto ao longo do período de Concessão.

PARAGRAFO PRIMEIRO – os serviços ora concedidos, bem como as obras necessárias a sua consecução deverão ser prestados de modo a atender às necessidades do interesse público, correspondendo às exigências de qualidade, continuidade, regularidade, eficiência, atualidade e segurança, conforme o previsto no Edital.

PARÁGRAFO SEGUNDO - Na execução do presente Contrato, a CONCESSIONÁRIA deverá empregar pessoal habilitado e idôneo, nos limites das necessidades exigidas para tanto.

PARÁGRAFO TERCEIRO - Fica estabelecido que a CONCESSIONÁRIA terá exclusividade na execução dos serviços, objeto do presente instrumento, não podendo a concedente contratar outra empresa para a prestação de quaisquer serviços que estejam previstos no escopo da presente Concessão durante a sua vigência.

Pois bem, comparando-se o texto acima com a descrição dos serviços constante dos contratos firmados pela atuada com as quatro empresas em questão, verifica-se que apenas o objeto do contrato com a GSM (manutenção da rede de água e de esgoto) tem uma clara intercessão com o objeto da concessão. Os demais serviços se enquadrariam melhor como as atividades de apoio para que a atuada realizasse os objetivos da concessão do serviço público. Além disso, mesmo a manutenção da rede é apenas um dos objetos da concessão, mas não o único. Evidentemente o mais relevante para os usuários dos serviços da Águas de Niterói é com certeza o fornecimento de água e a coleta e tratamento do esgoto, e não consta que a Águas de Niterói tenha transferido a terceiros a prestação de tal serviço. De qualquer forma, o parágrafo terceiro dessa cláusula primeira não veda expressamente a realização de subcontratações de terceiros que tenham como objeto a atividade fim da concessão, mas apenas estabelece que o poder concedente confere com exclusividade o direito de exploração da atividade à concessionária.

Em face do disposto no texto do contrato transcrito, pressupõe-se ainda que se a concessionária transfere indevidamente a terceiro parte ou todo o objeto do contrato de concessão cabe ao poder concedente tomar as providências cabíveis. Para a administração tributária, porém, a matéria é estranha a suas atribuições e interesse.

Ao encerrar sua análise dos contratos de prestação de serviço, o fiscal atuante observa que o artigo 299 do RIR 1999 define como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à respectiva fonte pagadora, e conclui que, por tudo que já fora descrito, as despesas vinculadas às terceirizadas não seriam necessárias à manutenção da fonte pagadora, pelo menos não ao preço pago, visto que tais funcionários pertenceriam ao quadro funcional da fiscalizada e exerciam as mesmas atribuições a um custo menor.

Contudo, o argumento da fiscalização não se sustenta. Em primeiro lugar, conforme demonstrado nos parágrafos anteriores, porque não se comprovaram suas premissas factuais de forma satisfatória, isto é, que a transferência a terceiros das atividades a terceiros geraram efetivamente ônus maiores para a atuada, e que os funcionários desses terceiros eram todos ou significativamente pertencentes ao quadro de pessoal da atuada.

Em segundo lugar, ainda que se considerassem comprovados as premissas factuais, nem assim se sustentaria a imputação de despesas desnecessárias. Nos termos do artigo 299 do RIR invocado pelo próprio atuante, são operacionais, e, portanto, dedutíveis, as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades da empresa e à respectiva fonte pagadora. Os seus parágrafos primeiro e segundo acrescentam que são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Portanto, a necessidade se define em função do vínculo entre a despesa e a atividade produtora de receita da empresa. Ora, no presente caso, a fiscalização não põe em dúvida que as

despesas correspondentes aos serviços prestados pelas quatro empresas em questão tenham sido realizadas nem que tenham deixado de contribuir para a consecução da atividade produtora da atuada. Logo, o simples fato de que teriam sido realizadas por empresas que teriam contratados antigos funcionários da atuada não é o bastante para as caracterizar como desnecessárias. Nem tampouco o seu eventual custo maior implica o enquadramento como desnecessário, visto que a lei não estabelece tal condição.

Considerando as circunstâncias específicas do caso concreto sob análise, particularmente o fato de as empresas envolvidas apresentarem vínculos entre si, o que seria mais apropriado seria cogitar se houve favorecimento dos prestadores na fixação do preço a tal ponto de se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os artigos 464 a 468 do RIR 1999, nestes termos, textualmente (omitiram-se as partes que não dizem respeito ao caso em discussão):

(...)

De acordo com as normas transcritas acima, presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica paga a pessoa ligada alugueis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; ou realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Na primeira hipótese, diz a lei que o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível; na segunda hipótese, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis. O sócio ou acionista, ou ainda o administrador da pessoa jurídica com quem se realiza ou negócio são considerados pessoas ligadas. Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

Veja-se que, em tese, algumas das situações expostas pelo fiscal atuante poderiam enquadrar-se como distribuição de lucros, pois se trata de negócios realizados entre pessoas ligadas os quais, segundo a avaliação da fiscalização, importaram pagar preços mais elevados do que supostamente seriam gastos pela atuada se ela os tivesse realizado de outra maneira.

Todavia, no presente caso, a fiscalização não reuniu todos os elementos prescritos na legislação para que o caso pudesse ser enquadrado nem mesmo como distribuição disfarçada de lucros, visto que isso requer não apenas que se demonstre que o preço pago pelo bem ou serviço adquirido é elevado ou particularmente rentável para o fornecedor, mas sim que esse preço é notoriamente maior que o praticado no mercado ou entre partes independentes. A fiscalização não fez tal demonstração e nem sequer alega que os preços praticados eram superiores aos de mercado. Além disso, ainda de acordo com a norma, no caso de negócios realizados em condições favorecidas entre partes ligadas, apenas a parcela que exceder ao valor de mercado, ou que caracterizar favorecimento, deve ser objeto de glosa pela fiscalização, e não o valor total da operação.

Em conseqüência, mostra-se insubsistente a afirmação da autoridade fiscal de que as despesas em causa eram desnecessárias em virtude de o preço pago ter sido elevado e de os funcionários das empresas fornecedoras terem pertencido ao quadro de pessoal da pessoa jurídica atuada.

Mais adiante no termo de constatação fiscal, a fiscalização observa que as empresas terceirizadas, à exceção de SAAB, apuraram IRPJ e CSLL pela sistemática do lucro presumido, o que impõe a apuração do PIS e da COFINS pela sistemática cumulativa e que ainda que tenham sido tributadas pelo lucro presumido, foram entregues ao SPED as escriturações contábeis digitais (ECD) referentes aos anos calendário de 2014, 2015 e 2016. Nas respectivas demonstrações do resultado do exercício (DRE), prossegue a fiscalização, verifica-se que são auferidos lucros em valores superiores ao lucro presumido. Daí a fiscalização observa que foram criadas três empresas (a partir de

funcionários pertencentes ao próprio grupo econômico ÁGUAS DO BRASIL) com tributação com base no lucro presumido, que por presunção legal, impõe a aplicação do percentual de 32% para que seja efetuado o cálculo do IRPJ e da CSLL, empresas estas que apresentam lucratividade superior a este percentual, cuja execução dos serviços e a conseqüente criação de despesas nas concessionárias públicas diminui o lucro destas pelo valor integral. Desta forma, conclui a fiscalização, a tributação nas concessionárias, que seria mais gravosa, é drasticamente reduzida, sendo trocada por uma tributação mais favorável nas empresas terceirizadas; nos casos em que o lucro supera o valor do lucro presumido (32% da receita bruta), a troca nem sequer existe; apenas a redução de IRPJ e CSLL na concessionária, desacompanhada de tributação nas terceirizadas, pela fixação do percentual em 32%.

Quanto à contribuição para o PIS e à Cofins, a fiscalização expõe raciocínio similar, argumentando que as despesas criadas geram créditos destas contribuições às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, e são tributadas nas terceirizadas a alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, o que equivale à uma troca de tributação de 9,25% por 3,65%. Além disso, prossegue a fiscalização, a folha de pagamento não gera crédito de PIS e Cofins; estando os empregados vinculados às terceirizadas, que apuram PIS e Cofins pela sistemática cumulativa, a troca de despesas como folha de pagamento por serviços prestados gera um crédito destas contribuições nas concessionárias sem correspondente débito nas terceirizadas.

No entanto, as observações e argumentos da fiscalização, expostos nos parágrafos acima, não convalidam a glosa das despesas em causa sob o fundamento de que seriam desnecessárias.

Antes de mais nada, examinando-se as demonstrações do resultado do exercício (DRE) das três empresas (Getesb, GSM e SAAL), juntadas pela fiscalização a folhas 6.231 a 6.241, e também pela impugnante a folhas 8.500 a 8.508, verifica-se que há uma imprecisão nos cálculos da fiscalização. Em verdade, estimando-se o lucro presumido em função da CSLL indicada como devida na própria DRE, apura-se que das três empresas, uma delas, a SAAL, apresenta um lucro contábil inferior ao lucro presumido nos dois anos-calendários, o que enfraquece a tese desenvolvida pela fiscalização. Das outras duas, apenas a GSM apresenta um lucro contábil significativamente superior. Confirma-se na tabela adiante.

| | GETESB 2014 | GETESB 2015 | GSM 2014 | GSM 2015 | SAAL 2014 | SAAL 2015 |
|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|
| Lucro tributável | 10.872.636,89 | 12.474.937,78 | 21.625.626,33 | 22.737.154,11 | 5.400.812,78 | 6.965.959,22 |
| Lucro contábil | 13.204.926,14 | 14.046.127,20 | 37.774.293,90 | 40.310.167,71 | 4.743.191,85 | 5.629.184,54 |
| Diferença | 2.332.289,25 | 1.571.189,42 | 16.148.667,57 | 17.573.013,60 | -657.620,93 | -1.336.774,68 |

Além disso, conforme assinalado anteriormente nesse voto, **todas as três empresas obtêm receitas de outras fontes e não apenas da Águas de Niterói.** Da receita da GSM em 2014 e 2015, respectivamente, de R\$ 66.750.000,00 e R\$ 70.385.000,00, foram obtidos da Águas de Niterói, respectivamente, R\$ 42.777.270,47 e R\$ 46.548.118,49. Da receita da Getesb em 2014 e 2015, respectivamente, de R\$ R\$ 33.602.000,00 e R\$ 38.510.000,00, foram obtidos da Águas de Niterói, respectivamente, R\$ 10.930.688,78 e R\$ 10.794.337,90. Da receita da GSM em 2014 e 2015, respectivamente, de R\$ 16.741.000,00 e R\$ 21.745.000,00, foram obtidos da Águas de Niterói, respectivamente, R\$ 3.911.171,04 e R\$ 4.429.404,00. Logo, seria preciso demonstrar, para corroborar o argumento fiscal, que aquele lucro contábil excedente proveio no todo ou em sua maior parte das receitas auferidas com negócios realizados com a pessoa jurídica autuada.

No tocante à Cofins e à contribuição para o PIS, podem-se apontar outras falhas no argumento da fiscalização. Conforme também já comentado anteriormente neste voto, a fiscalização pressupôs que todas as despesas deduzidas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL geram créditos que seriam descontados na apuração daquelas outras duas contribuições. Todavia, a legislação de ambas proíbe que sejam aproveitados os créditos correspondentes aos serviços da natureza dos que foram prestados pela Getesb, SAAB e SAAL, porque não se enquadram como insumo empregado na produção dos bens e

serviços comercializados. A impugnante trouxe aos autos, juntadas a folhas 8.531 a 16.378, cópia do livro razão da escrituração digital da pessoa jurídica autuada, segundo a qual apenas os valores pagos à GSM geraram créditos de Cofins e de contribuição para o PIS. Quanto ao argumento de que a remuneração da mão de obra passa a gerar crédito quando se faz a terceirização, é preciso considerar, por outro lado, que o do custo da mão de obra se torna encargo da terceirizada, a qual, por sua vez, em virtude de preservar sua margem de lucro, tende a repassar esse custo ao preço do serviço prestado, que, por isso, acabaria sendo tributado pela Cofins e pela contribuição para o PIS. Assim, nesse aspecto, mais uma vez, o ganho fiscal seria menor que o concebido pelo fiscal autuante.

De qualquer forma, ainda que essas imprecisões no argumento da fiscalização pudessem ser relevadas, nem assim a tese se sustenta, porque não existe nenhuma disposição na legislação que impeça o aproveitamento de determinado custo ou despesa simplesmente porque o fornecedor do bem ou do serviço respectivo obteve lucro contábil superior ao lucro presumido. Aliás, desde pelo menos a edição da Instrução Normativa SRF nº 93 de 1997, a Receita Federal expressamente permite que se apure e se distribua aos sócios, acionistas ou titulares de empresas individuais, lucro superior ao lucro presumido ou arbitrado, contanto que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

No item seguinte do termo de constatação fiscal, a autoridade lançadora argumenta que as concessionárias têm o valor de seus serviços fixado em função das suas margens de lucro; diminuindo-se a margem de lucro através da criação de despesas inexistentes, abre-se caminho para que possa ser aumentado o valor pago pelos cidadãos do município em retribuição aos serviços de fornecimento de água e coleta de esgoto. Desta forma, prossegue o argumento, o uso maciço de terceirizadas, cobrando valores superiores pelos mesmos serviços que poderiam ser prestados pelos funcionários das concessionárias, aumenta muito os custos que são apresentados ao Poder Público para fixação das tarifas. Com isso, conclui a fiscalização, fica claramente demonstrado o prejuízo à população causado pelos procedimentos da pessoa jurídica autuada.

A impugnante, por sua vez, contrapõe que o contrato de concessão, uma cópia do qual fez juntar a folhas 8.509 a 8.525, fixa as tarifas a serem cobradas, enquanto o seu reajuste se dá por fórmula paramétrica prevista no primeiro aditivo, de acordo com a qual determinados índices de atualização oficiais e ainda conforme o peso de cada tipo de insumo no custo da atividade pré-fixado pelo poder concedente. Daí a impugnante conclui que os custos efetivamente incorridos não impactam o cálculo da tarifa ou de seu reajuste.

Contudo, para o presente litígio é irrelevante esse debate a respeito das fórmulas de reajuste das tarifas cobradas dos consumidores.

É verdade que o § 2º do artigo 9º da Lei nº 8.987, de 1995 (editada para regulamentar a concessão de serviços públicos prevista no artigo 175 da Constituição Federal), estabelece que os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro. Já o § 4º do mesmo artigo dispõe que, em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração. Por outro lado, o artigo 10 da mesma lei ressalva que sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro. Logo, pressupõe-se que medidas administrativas tomadas por iniciativa exclusiva da própria concessionária, tais como alterar seus fornecedores ou a sua estrutura de custos, não devem interferir no preço da tarifa, salvo se houver previsão expressa no contrato de concessão.

Não obstante, não se inclui entre as atribuições legais da administração tributária zelar pelos interesses específicos dos usuários das concessionárias de serviço público, entre os quais se inclui obviamente o de pagar a tarifa o mais baixo possível. A própria lei federal

que regula as concessões de serviços públicos, referida no parágrafo anterior, confere tal ofício apenas ao poder concedente. Já à Receita Federal, é desnecessário dizer, incumbe apenas verificar se a concessionária, na condição de sujeito passivo do crédito tributário, cumpriu todas as suas obrigações tributárias. No caso das tarifas cobradas, essa verificação se limita a assegurar que toda a receita obtida pela concessionária foi submetida corretamente à tributação prevista em lei, ainda que decorrente de tarifas cobradas em valor que possivelmente poderiam ser menores.

Daí se segue que eventual prejuízo aos usuários pela cobrança de tarifas mais elevadas do que seria possível caso a concessionária adotasse outra forma de tocar os seus negócios não constitui fundamento para considerar desnecessárias as despesas incorridas pela concessionária nem para glosa fiscal dos seus respectivos valores.

Mais adiante no termo de constatação, a fiscalização observa que, em diligência levada a curso na concessionária ÁGUAS DO PARAÍBA S/A, outra empresa do grupo Águas do Brasil, ocorrida no ano de 2016, foram constatadas diversas das circunstâncias aqui narradas. Neste mesmo ano, prossegue a exposição do fisco, a fiscalizada mais que triplica o seu dispêndio com IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2015, ano este em que o “planejamento” foi mais utilizado, demonstrando cabalmente que a própria fiscalizada não acreditava que o procedimento efetuado por ela estivesse de acordo com os ditames legais; os recolhimentos anuais de IRPJ e CSLL totalizam R\$ 13.647.317,55 e R\$ 5.476.946,66 em 2014, diminuem cerca de 40% em 2015 para R\$ 7.761.128,71 e R\$ 3.433.233,24 e aumentam bruscamente em 2016, totalizando R\$19.536.928,83 e R\$ 7.920.361,20. Este comportamento, argumenta o autuante, reflete claramente o efeito da maior utilização das empresas criadas na geração de despesas. Segundo o termo de constatação, fenômeno similar se pode observar em relação aos recolhimentos de contribuição para o PIS e de Cofins. Em conclusão, a fiscalização pondera que, pela própria característica dos serviços prestados pela fiscalizada, a receita tende a ter comportamento crescente e constante, já que a demanda por água e esgoto é inelástica e crescente conjuntamente com a população; desta forma, nada justificaria um comportamento do lucro tão diferente nos anos de 2015 e 2016, já que em relação ao recolhimento total dos quatro tributos analisados, no ano calendário de 2016 é recolhido valor pouco inferior ao dobro dos tributos recolhidos no ano calendário de 2015.

Por sua vez, a impugnante contrapõe que o encerramento dos contratos de terceirização decorreu de decisão de SAAB e afiliadas em formar um centro de serviços compartilhados, o que foi efetivado a partir de 01.01.2016 e não teve qualquer relação com a diligência citada, iniciada em 13.04.2016. Tal alteração, no entender da impugnante, tampouco denota qualquer irregularidade nas contratações até então mantidas. Quanto à redução de recolhimentos de 2014 para 2015, objeta que a variação foi ocasionada principalmente pela majoração do custo da energia elétrica. Contra-argumenta também que o auditor fiscal não demonstra em que medida o aumento no recolhimento de tributos no ano de 2016 teria decorrido da alteração no procedimento de terceirização. As demonstrações do resultado do exercício de 2015 e 2016 (cópia das quais fez juntar a folhas 8.526 a 8.530), prossegue a impugnante, mostram que, no ano de 2015, a autuada auferiu receitas no montante total de R\$ 312.066.726,55, enquanto no ano de 2016 suas receitas somaram R\$ 348.977.923,32, ou R\$ 36.911.196,77 a mais, o que justificaria, no seu entender grande parte da majoração dos tributos recolhidos. Acrescenta que quadro demonstrativo da suposta variação feito pela fiscalização não considera os tributos que deixaram de ser recolhidos pelas empresas contratadas, que estavam sujeitas ao pagamento de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS.

Como se vê, o cerne do argumento da fiscalização consiste em sustentar que, a partir de 2016 a autuada adotou procedimento diverso, já que encerrou os contratos de prestação de serviço com a SAAL, GSM e Getesb, porque teria sido alertada por uma diligência fiscal realizada em outra empresa do grupo Águas do Brasil, Águas do Paraíba, na qual se verificava um quadro semelhante. Em consequência, dessa mudança de comportamento, que no entender da fiscalização indica que a autuada não estava segura da legalidade da

conduta observada até então, os seus recolhimentos de IRPJ, CSLL, Cofins e de contribuição para o PIS aumentaram significativamente.

Entretanto, o argumento da fiscalização é falho, porque não se demonstra com os pormenores necessários o que levou ao aumento dos tributos recolhidos. Só comparar os recolhimentos totais não é o bastante para tirar nenhuma conclusão categórica, visto que muitos fatores interferem no resultado, sobretudo no caso do IRPJ e da CSLL, que incidem sobre o lucro, o qual, por sua vez, pode sofrer grandes variações até mesmo em função de um aumento marginal do faturamento obtido, por exemplo, pelo melhor aproveitamento da capacidade instalada sem aumento correspondente nos custos fixos. É o que sustenta a impugnante, segundo a qual a maior parte da diferença de recolhimento observada pelo fisco pode ser explicada por um acréscimo na receita bruta da autuada observado entre o ano de 2015 e 2016. Isso, de fato, é comprovado pela juntada aos autos das respectivas demonstrações de resultado. Outros dados relevantes, além das obrigações tributárias, que se extraem dessas demonstrações de resultado do exercício são que, em 2015 e 2016, os custos dos serviços prestados foram respectivamente, R\$ 169.443.171,25 e 153.243.790,22, enquanto as despesas gerais e administrativas foram de R\$ 79.716.888,18 e R\$ 93.079.250,99; já o resultado financeiro (igual a receitas menos despesas financeiras) foi negativo de R\$ 10.180.393,31 em 2015, e positivo de R\$ 2.176.092,20 em 2016. Por fim, a receita operacional bruta foi em 2015 e 2016, respectivamente, de R\$ 358.235.950,51 e R\$ 388.094.228,72. Ou seja, os números extraídos das demonstrações de resultado do exercício dão mais razão ao argumento da impugnante que ao do fisco, visto que o somatório dos custos e das despesas gerais e administrativas nos dois anos não mudou significativamente; se de um lado houve diminuição relevante nos custos dos serviços prestados, por outro lado houve aumento equivalente nas despesas gerais e administrativas, o que manteve o total dos custos aproximadamente no mesmo patamar. Já o lucro maior, e conseqüentemente os recolhimentos maiores dos tributos em questão verificados em 2016 podem ser mais bem explicados simplesmente pela variação positiva do faturamento bruto e dos ganhos financeiros.

Quanto ao fato de a autuada ter rompido, a partir de 2016, o contrato com três das quatro prestadoras de serviços questionadas pela fiscalização, a impugnante argumenta que a mudança de comportamento não foi ocasionada pela diligência a que se refere o fiscal autuante, visto que esta teria ocorrido em 13 de abril de 2016, enquanto o rompimento dos contratos teria sido feito a partir de 01 janeiro de 2016, quando as catorze empresas integrantes do grupo Águas do Brasil assinaram um acordo pelo qual passaram a compartilhar uma central de compartilhamento de custos.

A impugnante fez juntar a folhas 6.710 a 6.740 dos autos cópia do contrato que formalizou esse acordo, que é datado de 01 de janeiro de 2016. Embora não haja nos autos prova de quando teria ocorrido a diligência a que se refere a fiscalização, é certo que não poderia ter ocorrido antes de 1º de janeiro de 2016. De qualquer forma, o abandono de determinadas práticas não significa reconhecimento de sua ilicitude nem constitui prova, por si só, de que o comportamento seguido até então era ilícito nem muito menos justifica a glosa fiscal dos respectivos valores.

Ao fundamentar a imposição da multa pelo lançamento de ofício no percentual de 150%, previsto para as infrações qualificadas pelo dolo, a autoridade fiscal afirma que ocorreu a simulação por ocultação da verdade na declaração, pois, no seu entender, ficou demonstrado que as empresas terceirizadas, de fato, serviram apenas para majorar as despesas nas concessionárias e, conseqüentemente, reduzir o lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, bem como reduzir os valores de PIS e de COFINS a pagar (pela geração de créditos indevidos a serem abatidos das contribuições apuradas).

Não obstante, o exame minucioso que se fez nos parágrafos precedentes dos indícios, dados e argumentos expostos pela fiscalização com o fim de caracterizar a infração imputada leva a conclusão que a hipótese de simulação não está satisfatoriamente comprovada.

Embora alegue que o objetivo da contratação das empresas ditas terceirizadas foi apenas majorar as despesas da atuada e reduzir o seu lucro tributável e aumentar os créditos passíveis de aproveitamento na apuração dos débitos de Cofins e de contribuição para o PIS, a fiscalização não questiona que os serviços foram efetivamente prestados, que esses serviços eram usuais ou normais para atividade da empresa e que contribuíram para a sua fonte produtora. A fiscalização tampouco nega que as empresas contratadas possuíam estrutura operacional e administrativa que as habilitasse a prestar esses serviços. A impugnante, por sua vez, trouxe aos autos provas de que os serviços foram executados, e que as empresas contratadas existiam e operavam de fato. Verificou-se também que tinham outras fontes de receita além daqueles oriundos dos serviços prestados à atuada, o que enfraquece a tese de que teriam sido constituídas apenas com o propósito de gerar ganhos tributários.

O fisco até intimou a empresa a comprovar uma parte dos serviços prestados, aqueles contratados da SAAL e da SAAB, mas depois de receber a respectiva documentação, considerou a questão de somenos importância, e defendeu a tese de que a ilicitude decorreria do fato de que os custos incorridos com a terceirização eram maiores do que seriam se a atuada provesse ela mesma os serviços em vez de contratar terceiros, até porque, as contratadas teriam passado a empregar os mesmos funcionários da atuada, segundo o fisco. No entanto, os elementos de prova juntados aos autos pela autoridade lançadora, e as contraprovas trazidas pela impugnante, não corroboram as afirmações do fisco, visto que não se demonstrou efetivamente o aumento intencional dos custos, que efetivamente poderiam ter sido menores de outra forma, nem que todo ou a maioria do quadro de pessoal das contratadas teria sido de fato funcionário da atuada.

Diante desse quadro, não se sustenta a imputação de simulação.

Os indícios apontados pela fiscalização mostraram-se irrelevantes, contraditórios, equivocados ou deles não se pode extrair de maneira categórica as mesmas conclusões a que chegou o fisco, conforme demonstrado nos parágrafos precedentes. Recorde-se, entre os contraditórios, a inclusão dos serviços prestados pela SAAB, visto que esta adota o regime do lucro real e sua contratação não poderia proporcionar nenhum dos ganhos tributários que o fisco calculou que o procedimento da atuada geraria. No caso da SAAL, a fiscalização firma que ela, juntamente com a GSM e a Getesb obteve lucros contábeis superiores ao apurado e tributado pelo regime do lucro presumido, mas as demonstrações financeiras juntadas pela impugnante, comprovam que a SAAL, em verdade, teve lucro contábil inferior ao lucro presumido nos anos de 2014 e 2015, o que também refuta a tese de que sua contratação objetivou reduzir a carga tributária. Entre os equivocados, recorde-se a pressuposição pelo fisco de que todos os valores pagos geravam créditos passíveis de aproveitamento na apuração da Cofins e da contribuição para o PIS, ao passo que, de acordo com a legislação e também com a cópia da escrituração apresentada pelo sujeito passivo, apenas os serviços prestados pela GSM, das quatro empresas contratadas, podiam ser efetivamente descontados como créditos na apuração dos débitos daquelas duas contribuições.

Sendo o ganho tributário significativamente menor que o suposto pela fiscalização, e até inexistente, no caso da SAAB, sua tese de simulação e de planejamento tributário abusivo não se sustenta.

Ademais, apesar de a fiscalização asseverar que não havia propósito comercial nenhum na contratação das empresas prestadoras de serviço, e que seu objetivo era unicamente reduzir ilicitamente a carga tributária, a impugnante trouxe aos autos elementos que levam a conclusão oposta.

Realmente, como a própria fiscalização reconhece, a atuada é integrante do grupo empresarial Águas do Brasil, formado por mais de uma dezena de empresas, todas voltadas para o ramo do saneamento básico. Quase todas são concessionárias de serviço público de fornecimento de água e coleta e tratamento de esgoto.

Segundo o relato da impugnante, observavam-se várias ineficiências quando cada uma dessas empresas, isoladamente, mantinha sua própria estrutura operacional e administrativa destinada a manter suas redes de abastecimento de água e de coleta de esgoto, além de serviços de apoio, mas era necessário estruturar cada uma delas como pessoa jurídica independente, pois essa era uma das exigências impostas pelo poder concedente da concessão (o que é comprovado por cópia do edital de licitação juntado a folhas 6.564 a 6.625). Assim, prossegue a impugnante, em 2005, quando o grupo possuía quatro concessionárias independentes, os controladores constituíram a GSM, que passou inicialmente a concentrar as atividades de manutenção das redes de água e esgoto; à medida que novas concessões foram conquistadas e o número de empresas cresceu, em 2008 constituiu-se a SAAB (cuja prova de constituição a impugnante trouxe aos autos, juntada a folhas 6.628 a 6.630), para atuar como a holding do grupo. Seguiu-se a constituição da Getesb em 2009, com o intuito, segundo a impugnante, de concentrar as atividades de contabilidade, tecnologia da informação, operações de tesouraria, gestão de recursos humanos, apoio jurídico, etc. Por fim, a quarta das empresas prestadoras de serviço, a SAAL, foi constituída em 2010, inicialmente, segundo o relato da impugnante, para atender demandas de empresas privadas, prestando serviços na área de tratamento de água e de emissões de plantas industriais no Estado do Rio de Janeiro, como, por exemplo, fábricas da Nissan e Jaguar / Land Rover (o que é comprovado pelos documentos juntados a folhas 6.632 a 6.665). Em 17.04.2011, prossegue o relato da impugnante, ocorreu acidente em uma das estações de tratamento de esgoto da Águas de Niterói, à época recém construída, decorrente de uma falha de projeto de obra (o que é comprovado por documentos juntados a folhas 6.666 a 6.673), que levou os acionistas da holding a perceberem a necessidade de aprimorar e centralizar a gestão das concessionárias. Para comprovar a preocupação dos controladores, a autuada juntou aos autos, a folhas 6.674/75, a ata da reunião do conselho de administração da SAAB, realizada em 18.05.2011, na qual se concluiu ser urgente a melhoria no controle de qualidade das obras executadas na infraestrutura das concessionárias e a adoção de uma sistemática que permitisse a centralização e coordenação da gestão. Em decorrência, segundo a impugnante, em 01.07.2011, a pessoa jurídica autuada contratou a SAAL para a execução de serviços de gestão de projetos de engenharia, com vistas ao gerenciamento e acompanhamento de suas obras, análise e consultoria sobre investimentos previstos, aprovados e realizados, e recomendações técnicas. Por fim, a impugnante relata ainda que, a fim de estruturar uma solução para melhorar a governança corporativa de SAAB e afiliadas, aquela mesma reunião de acionistas de 18.05.2011 aprovou a contratação de um estudo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), cujo resultado sugeriu a ampliação das atividades da SAAB, de modo que passasse também a prestar serviços de macrogestão para as concessionárias (uma cópia do parecer da FGV com essa recomendação se acha a folhas 6.677 a 6.698). Segundo a impugnante, foi em razão daquela decisão do conselho de administração da SAAB e das sugestões da FGV que, em 2012, a SAAB passou a prestar serviços de gestão das concessionárias, incluindo desenvolvimento e pesquisas de novas tecnologias, implantação de códigos e normas de conduta, assessoria financeira para financiamentos e negociações com órgãos públicos relevantes, implantação de softwares, soluções de operação e gerenciamento, apoio estratégico, governança corporativa, etc. Para tanto, afirma a impugnante, a SAAB aumentou seu quadro de empregados de 7 até início de 2011, para aproximadamente 28 no ano de 2012, evoluindo para 51 empregados em julho de 2015 (no intuito de comprovar essa alegação, a impugnante juntou aos autos relatórios de empregados, a folhas 6.699 a 6.702).

Veja-se que, o relato da impugnante, que se acha amparado com documentos hábeis para comprovar os fatos alegados, leva à conclusão de que havia uma lógica empresarial por trás da contração das empresas prestadoras de serviços. Ainda que isso pudesse gerar economia tributária, em virtude de três delas adotarem o lucro presumido como regime de tributação, e de serem elas todas vinculadas a um mesmo grupo de controladores, pelo menos em tese não se pode negar que havia uma racionalidade econômica na estratégia. Tendo em vista que se trata de um grupo de empresas todas voltadas para uma mesma

atividade, é plausível que centralizar certas ações ou atividades em algumas delas poderia gerar economias de escala ou eficiências administrativas decorrentes da especialização. Poder-se-ia até discutir se os preços e condições convencionadas entre as partes, em virtude de se tratar de empresas ligadas, não teriam caracterizado distribuição disfarçada de lucros, conforme questão já analisada em parágrafo anterior deste voto, mas aí a infração que o fisco poderia ter imputado teria natureza completamente diversa, e requereria comprovar favorecimento caracterizado pela realização de negócio em termos distintos dos praticados no mercado ou entre partes independentes entre si, o que não ocorreu. Mas, pelas informações e provas constantes dos autos, não há elementos de convicção para amparar a tese de planejamento tributário abusivo por falta de propósito negocial.

Note-se ainda que uma das marcas do planejamento tributário abusivo não se verifica no caso em discussão, que seria a sucessão de eventos num espaço de tempo relativamente curto, que mal disfarçaria a intenção de criar uma situação artificial visando a obter algum benefício fiscal. Ressalve-se que a fiscalização, no seu relato e nos documentos juntados aos autos, pouco informação traz acerca da constituição e funcionamento das quatro empresas terceirizadas, exceto que algumas delas compartilhavam endereços comuns e também que a GSM, no seu nascedouro, teria absorvido uma parte do quadro de pessoal da autuada. Porém, todos os indícios apontados pela fiscalização foram avaliados nas páginas precedentes deste voto, levando-se à conclusão de que ou eram irrelevantes, contraditórios ou eram equivocados. Por outro lado, conforme o relato da impugnante, relativamente comprovado, entre a primeira contratação da GSM em 2005 e a contratação da SAAB em 2012, verifica-se um intervalo de sete anos. Da mesma forma, a constituição das empresas foi se dando ao longo de vários anos, entre 2005 e 2010. Também por essa razão, deve-se reputar não comprovado o planejamento tributário abusivo nem a simulação.

Em suma, uma vez que não se acha comprovada a simulação nem a prática de planejamento tributário abusivo, nem tampouco a fiscalização questiona a efetividade da prestação dos serviços bem como a sua contribuição para a manutenção da fonte produtora da autuada, cumpre considerar insubsistente a glosa de despesas sob o fundamento de que seriam desnecessárias. Em conseqüência, no mérito, deve-se dar razão à impugnação do sujeito passivo, para o eximir inteiramente das exigências fiscais respectivas.

(...)

Apreciação das arguições contrárias à imputação de responsabilidade solidária

Ao autuar Alexandre Boaretto e Néelson Antônio Gomes Gonçalves como responsáveis solidários, a fiscalização argumenta que, por serem eles os responsáveis pela administração, concorrem diretamente para que as ações tipificadas tenham sido conduzidas na pessoa jurídica com o objetivo de causar prejuízos ao Erário Público, de sorte que não há como alegar desconhecimento ou não autorização para que tais procedimentos fossem adotados. Logo, conclui, a fiscalização, fica claro que concorreram para a infração da lei e respondem solidariamente pelo crédito tributário, conforme artigo 135, incisos I, II e III do CTN.

Ocorre que em subseção anterior deste voto na qual se aprecia o mérito das exigências fiscais, chega-se à conclusão de que a fiscalização não logrou comprovar a prática de planejamento tributário abusivo nem de simulação, e também que a fiscalização não questiona a efetividade da prestação dos serviços nem demonstra que não contribuíram para a manutenção da fonte produtora da autuada. Com isso, conclui-se também ser infundada a glosa de despesas sob o fundamento de que seriam desnecessárias.

Daí se segue que as ações tipificadas a que se refere a fiscalização ao justificar a imputação de responsabilidade solidária, ou, noutras palavras, as ilicitudes atribuídas à

pessoa jurídica autuada, não estão suficientemente caracterizadas em face das provas e elementos constantes dos autos.

Em conseqüência, deve-se julgar procedente a contestação da responsabilização solidária e exonerar os sujeitos passivos das respectivas exigências fiscais.

Em relação ao acórdão recorrido, gostaria de consignar que concordo com suas premissas: (i) a acusação de simulação pressupõe a demonstração conclusiva por parte da fiscalização; (ii) a segregação de atividades é um planejamento lícito (PRZEPIORKA, Michell. TEODOROVICZ, Jeferson. Segregação de atividades e Planejamento Tributário: análise de casos na experiência brasileira. **EALR**, V. 11, nº 3, p.113-129, Set-Dez, 2020, p. 128); (iii) foram respeitados os pressupostos do art. 299 do RIR/1999; (iv) o acervo probatório produzido é suficiente para afastar as acusações fiscais.

No cotejo fático, verifica-se que o acórdão bem analisou os documentos, e entendeu que os indícios levantados pela fiscalização para glosa das despesas foram devidamente afastados pelo acervo probatório produzido.

Verificou-se ainda que a estrutura adotada não representou economia tributária: examinando-se as demonstrações do resultado do exercício (DRE) das três empresas (Getesb, GSM e SAAL), juntadas pela fiscalização a folhas 6.231 a 6.241, e também pela impugnante às folhas 8.500 a 8.508, verifica-se que há uma imprecisão nos cálculos da fiscalização.

Em verdade, estimando-se o lucro presumido em função da CSLL indicada como devida na própria DRE, apura-se que, das três empresas, uma delas, a SAAL, apresenta um lucro contábil inferior ao lucro presumido nos dois anos-calendários, o que enfraquece a tese desenvolvida pela fiscalização.

Ainda, em relação às outras duas, apenas a GSM apresenta um lucro contábil significativamente superior. Confira-se na tabela adiante.

| | GETESB 2014 | GETESB 2015 | GSM 2014 | GSM 2015 | SAAL 2014 | SAAL 2015 |
|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|
| Lucro tributável | 10.872.636,89 | 12.474.937,78 | 21.625.626,33 | 22.737.154,11 | 5.400.812,78 | 6.965.959,22 |
| Lucro contábil | 13.204.926,14 | 14.046.127,20 | 37.774.293,90 | 40.310.167,71 | 4.743.191,85 | 5.629.184,54 |
| Diferença | 2.332.289,25 | 1.571.189,42 | 16.148.667,57 | 17.573.013,60 | -657.620,93 | -1.336.774,68 |

Da mesma forma, a contribuinte demonstrou que os serviços foram efetivamente prestados:

Embora alegue que o objetivo da contratação das empresas ditas terceirizadas foi apenas majorar as despesas da autuada e reduzir o seu lucro tributável e aumentar os créditos passíveis de aproveitamento na apuração dos débitos de Cofins e de contribuição para o PIS, a fiscalização não questiona que os serviços foram efetivamente prestados, que esses serviços eram usuais ou normais para atividade da empresa e que contribuíram para a sua fonte produtora. A fiscalização tampouco nega que as empresas contratadas possuíam estrutura operacional e administrativa que as habilitasse a prestar esses serviços. A impugnante, por sua vez, trouxe aos autos provas de que os serviços foram executados, e que as empresas contratadas existiam e operavam de fato. Verificou-se também que tinham outras fontes de receita além daqueles oriundos dos serviços prestados à autuada, o que enfraquece a tese de que teriam sido constituídas apenas com o propósito de gerar ganhos tributários.

O fisco até intimou a empresa a comprovar uma parte dos serviços prestados, aqueles contratados da SAAL e da SAAB, mas depois de receber a respectiva documentação, considerou a questão de somenos importância, e defendeu a tese de que a ilicitude decorreria do fato de que os custos incorridos com a terceirização eram maiores do que

seriam se a autuada provesse ela mesma os serviços em vez de contratar terceiros, até porque, as contratadas teriam passado a empregar os mesmos funcionários da autuada, segundo o fisco. No entanto, os elementos de prova juntados aos autos pela autoridade lançadora, e as contraprovas trazidas pela impugnante, não corroboram as afirmações do fisco, visto que não se demonstrou efetivamente o aumento intencional dos custos, que efetivamente poderiam ter sido menores de outra forma, nem que todo ou a maioria do quadro de pessoal das contratadas teria sido de fato funcionário da autuada.

Portanto, isto posto, analisando o acórdão recorrido, entendo que ele deve ser mantido pelos próprios fundamentos, nos termos autorizados pelo §12 do art. 114 do RICARF:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e II – referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo na íntegra a decisão recorrida.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz