



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15563.720125/2019-70
ACÓRDÃO	1101-001.837 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ÁGUAS DO IMPERADOR SA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. GLOSA DE DESPESAS. SIMULAÇÃO.

A simulação, como artifício que vicia ato ou negócio ao conferir aparência irreal, deve ser analisada sob a premissa de que os negócios jurídicos existem para servir finalidades práticas ou propósitos econômicos, exigindo congruência entre as circunstâncias concretas e a função econômico-social subjacente.

A alegação de planejamento tributário abusivo pela autoridade fiscal exige comprovação de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 149, VII, do CTN. A acusação fiscal carece de fundamento quando não se sustenta em elementos probatórios e é refutada por documentação consistente apresentada pelo contribuinte. Afastada a alegação de planejamento tributário abusivo, base da glosa das despesas, impõe-se a manutenção da decisão que julgou improcedente o lançamento.

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.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Diljesse de Moura Pessoa de

Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep referentes ao ano-calendário 2011, no montante total de R\$ 37.658.770,05 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

2. A infração apurada refere-se a glosa de despesas decorrentes de prestação de serviços por pessoas jurídicas pertencentes ao grupo econômico do qual a interessada faz parte.

3. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário (e-fls. 25198 e ss.).

Observe-se que o Autor do feito, ao confeccionar os Autos de Infração acima referidos, adotou, erroneamente, o percentual de multa igual a 75%, muito embora, em Termo de Constatação (TC) que complementa os autos, deixasse expressa a necessidade de se aplicar multa qualificada (confira-se à fl. 8.976). Advertido desse lapso (fl. 25.033), reiterou que estabeleceria a multa no patamar de 150% (fl. 25.035).

O lançamento de IRPJ, do qual derivam os demais, tem por fundamentação legal o artigo 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e os artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

O já referido TC assim amiúda os lançamentos (fls. 8.966 a 8.978):

[...]

(1) Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo precípuo 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.**

(2) 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 [...].

(3) **As prestadoras de serviços** que fazem parte do planejamento são:

(i) GMS GESTÃO E MANUTENÇÃO DE SANEAMENTO BÁSICO LTDA, CNPJ 07.199.459/0001-05 (doravante GMS) e/ou suas filiais;

(ii) GETESB GESTÃO, ESTUDOS E TECNOLOGIA DE SISTEMAS DE SANEAMENTO BÁSICO, CNPJ 10.937.117/0001-50 (doravante GETESB);

(iii) SOLUÇÕES AMBIENTAIS ÁGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 12.364.969/0001-20 (doravante SAAL);

(iv) SANEAMENTO AMBIENTAL ÁGUAS DO BRASIL LTDA, CNPJ 09.266.129/0001-10 (doravante SAAB).

O Autor do feito destaca que “GMS (filial Petrópolis) é situada na Rua Doutor Sá Earp, 84”, mesmo endereço da interessada. Acrescenta que “GETESB situa-se na Rua Marquês do Paraná, 110, parte”, onde se localiza Águas de Niterói S/A, “do mesmo grupo econômico da fiscalizada”. Por fim, assinala que “SAAL E SAAB situam-se no mesmo endereço, qual seja, Rua Francisco Sá, 23, sala 807 – Copacabana – Rio de Janeiro”. Frisa que “todas estas empresas terceirizadas somente prestam serviço às empresas constantes do grupo econômico denominado ÁGUAS DO BRASIL” e que “duas das quatro ‘prestadoras de serviços’ também têm em sua denominação a expressão ‘ÁGUAS DO BRASIL’”.

Salienta que “o endereço de e-mail constante nas Notas Fiscais das prestadoras é rosangela.fraga@getesb.com.br” e que “teoricamente, esta funcionária teria vínculo empregatício com a empresa GETESB”, muito embora a própria GETESB não adote este endereço de e-mail; **conclui então que se verifica “obviamente a confusão jurídica entre as prestadoras e o grupo econômico da fiscalizada”**. E ainda esclarece que “o atendimento a esta Fiscalização foi feito pela Srª Rosangela Fraga, acima citada, da mesma forma que o atendimento às demais ações fiscais nas empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL”.

Prosseguindo, aponta que “os contratos apresentados (que embasariam os serviços prestados) referem-se, quando do pagamento, a boletins de medição [que] foram apresentados a esta Fiscalização”, ponderando ser de “praxe que mensalmente o valor pago seja variável, dada a sazonalidade de eventos”, em função de “fatores como clima e as condições das redes de esgoto e abastecimento [que necessariamente sofreriam] variações ao longo do ano”. A tal respeito, o Autor do feito **afirma que, “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”, o que atribui “a que, embora os funcionários pertençam aos quadros funcionais das ‘terceirizadas’, estes, na prática, trabalham para as empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL”**. Apresenta lista que relaciona “os valores mensais pagos a cada uma das ‘terceirizadas’”, a seguir reproduzida:

[...]

Prossegue afirmando que 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).

(9) 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.

(10) Cumpre esclarecer ainda 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 com a remuneração total de**

seus funcionários de R\$ 253.362,20. No mesmo mês, a empresa ÁGUAS DE NITERÓI, CNPJ 02.150.336/0001-66 (do mesmo grupo econômico da fiscalizada) 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.

Relaciona algumas pessoas físicas que

[...] 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.

Sob o título “ANÁLISE DOS CONTRATOS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS”, esclarece que a contribuinte, intimada a **“comprovar a efetividade dos serviços prestados, apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês”**. Entretanto, ressalva que

[...] 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 consequentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada.

Discrimina os serviços prestados pelas terceirizadas, de acordo com os contratos:

- (i) Contrato com GMS – “manutenção da rede de água e esgoto da CONTRATANTE, mediante cessão de mão-de-obra e com fornecimento de material”;
- (ii) Contrato com SAAL – “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”;
- (iii) Contrato com SAAB – consultoria em gestão de negócios, nos termos do contrato;
- (iv) Contrato com GETESB – prestação de serviços de assessoria técnica, gestão, consultoria e apoio na área de planejamento de negócios.

Entende que a interessada **“utilizou os serviços das terceirizadas para realização de suas atividades-fim, ou seja, [...] exatamente as obrigações que a fiscalizada deveria executar em função de ser concessionária de serviços públicos”**.

Observa que, à luz do artigo 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999),

[...] 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.

Sob o título “DAS MARGENS DE LUCRO DAS EMPRESAS TERCEIRIZADAS”, salienta 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”**. Depois de informar que tais pessoas jurídicas transmitiram ao SPED as Escriturações Contábeis Digitais (ECD) referentes aos anos calendário de 2014, 2015 e 2016, informa:

(17) Na análise das ECD apresentadas, esta 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 [...].

(18) **Concluindo, foram criadas três empresas (a partir de funcionários pertencentes ao próprio grupo econômico ÁGUAS DO BRASIL) com tributação com base no Lucro Presumido [...], empresas estas que apresentam lucratividade superior a este percentual [...]. 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%.**

(19) Efeito similar ocorre na tributação pelo PIS e pela COFINS, onde 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.

Apresenta exemplo hipotético desta economia tributária.

Sob o título “DA RELAÇÃO ENTRE CUSTOS DAS CONCESSIONÁRIAS E DAS TARIFAS COBRADAS DOS CIDADÃOS”, pontua que:

(20) **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.**

(21) **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 ÁGUAS DO BRASIL.

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

Sob o título “DA HOLDING DO GRUPO ECONÔMICO – LUCRO REAL”, escreve o Autor do feito que “a terceirizada SANEAMENTO AMBIENTAL ÁGUAS 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”. Porém, **considera “inconcebível que, sendo a holding e maior acionista do grupo econômico ÁGUAS DO BRASIL, esta empresa preste ‘serviços de gestão’ para as demais empresas concessionárias do grupo” e, portanto, aplicam-se a ela as mesmas considerações expendidas acima.**

Mais adiante, relata que, em diligência “levada a curso na concessionária ÁGUAS DO PARAÍBA S/A, CNPJ 01.280.003/0001-99 [...], foram constatadas diversas das circunstâncias aqui narradas”, referindo que, em 2016, “a fiscalizada mais que triplica o

seu dispêndio com IRPJ e CSLL em relação ao ano calendário de 2015 [...], demonstrando cabalmente que a própria fiscalizada não acreditava que o procedimento efetuado por ela estivesse de acordo com os ditames legais”. E observa:

(27) Note-se 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. Em relação ao recolhimento total dos quatro tributos analisados, no ano calendário de 2016 é recolhido valor superior ao dobro dos tributos recolhidos no ano calendário de 2015.

A seguir, tece considerações sobre a “simulação, uma das formas de fraude fiscal [que] é um defeito do ato jurídico e está expressamente regulada, nos artigos 167 e seguintes, do Código Civil Brasileiro”. **Afirma que, no caso presente, “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”.**

Menciona a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para concluir que “a multa de ofício a ser lançada como acessório ao valor do tributo será de 150%, nos termos da legislação acima exposta” e considera solidariamente responsáveis as pessoas físicas referidas nos Autos de Infração, a saber Christian Esteves Portugal, CPF nº 016.547.067-44, e Márcio Salles Gomes, CPF nº 023.948.017-19.

Foram arrolados como testemunhas Luís Carlos Martins da Silva, CPF nº 941.022.367-91, Carlos Henrique da Cruz Lima, CPF nº 307.892.147-68, Christiano Guimarães Fonseca, CPF nº 010.365.217-53, José Carlos Sussekind, CPF nº 039.610.447-91, Tibério Cesar Gadelha, CPF nº 009.797.407-20, André Lermontov, CPF nº 006.651.327-86, Carlos Werner Benzecry, CPF nº 018.280.997-83, Maria Izabel Martelleto, CPF nº 024.175.487-98, Saulo Wanderley, CPF nº 056.191.906-25, Cláudio Bechara Abduche, CPF nº 825.823.357-20, Marcelo Augusto Raposo da Mota, CPF nº 003.359.657-33, Thiago Dorsi de Almeida, CPF nº 097.306.187-12 e Rosângela de Almeida Fraga, CPF nº 672.339.967-68.

4. Em impugnação, a interessada alegou em síntese:

A impugnante informa que, em **1998 e 1999, “um conjunto de empresas se consorciou para participar de licitações públicas, mediante concorrência”**. Elas venceram **“quatro licitações públicas, tornando-se responsáveis por quatro concessões de serviços públicos, de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgoto”** e, em obediência ao respectivo edital, constituíram sociedades de propósito específico (SPE) diferentes, uma para cada concessão. Estas sociedades acham-se **“controladas da Saneamento Ambiental Águas do Brasil S.A. - SAAB, que atua no setor de concessões privadas de serviços de abastecimento de água, coleta e tratamento de esgotos no País”**.

Esclarece que foi criada a pessoa jurídica **“GMS Gestão e Manutenção de Saneamento Básico Ltda”**, para exercer **“as atividades de manutenção das redes de água e esgoto da concessionária Águas de Niterói S A, e, em seguida [...] da Impugnante”**. Na mesma linha, foi constituída **“nos anos de 2008 e 2009 a sociedade-mãe a SAAB que passou a concentrar os investimentos nas concessionárias”**, foi criada **“a empresa GETESB Gestão, Estudos e Tecnologia de Sistemas de Saneamento Básico Ltda. [...] com o intuito de concentrar as atividades de back office”** (contabilidade, tecnologia da informação, operações de tesouraria, gestão de recursos humanos, apoio jurídico etc.). **Em 2010, foi criada “Soluções Ambientais Águas do Brasil Ltda. (‘SAAL’) para prestar serviços na área de tratamento de água e de emissões de plantas industriais no Estado do Rio de Janeiro,**

como por exemplo, as fábricas da Nissan e Jaguar / Land Rover”. Diz que foi contratado “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”.

Sob o título “Da Fiscalização e Das Premissas Equivocadas adotadas”, a interessada responde pontualmente às motivações arroladas pelo Autor do feito.

Nega a ocorrência de “planejamento fiscal”, recordando as circunstâncias em que foram criadas as prestadoras de serviço descritas acima.

Quanto à coincidência de endereços, afirma que a **“criação de uma filial da GMS em Petrópolis com objetivo de prestar serviços à Impugnante não contém qualquer ilegalidade como tenta fazer crer a fiscalização”, antes demonstraria que “GMS efetivamente prestava serviços à referida concessionária”, tendo para tanto contratado empregados, adquirido equipamentos e celebrado contratos para a aquisição de insumos**. Diz também que balanços de GMS nos exercícios sob exame “demonstram tratar-se de **sociedade com ativos e passivos próprios, absolutamente segregados**” e que **esta pessoa jurídica era sediada em Niterói e possuía “mais duas filiais conforme alvarás de funcionamento anexos”**. Considera “absolutamente normal e economicamente eficiente que duas ou mais empresas de um mesmo conglomerado empresarial compartilhem o mesmo endereço”, como ocorre com GETESB e Águas de Niterói S.A., bem como entre SAAB e SAAL.

No que tange ao **compartilhamento de endereço de e-mail**, responde a impugnante que, durante os anos-calendário de 2014 e 2015, Rosangela Fraga **“era funcionária da GETESB (doc 20), empresa contratada pela Impugnante para a prestação de serviços de back office, incluindo serviços de contabilidade tributária”**. Uma vez que GETESB era encarregada do **“registro e [...] contabilização de notas fiscais emitidas para a Impugnante”, haveria registrado “o email da referida funcionária perante a municipalidade, viabilizando o recebimento das notas fiscais emitidas por fornecedores da Impugnante, otimizando o serviço de lançamento contábil e fiscal”**

No tocante ao fato de a mesma Rosangela Fraga haver prestado atendimento ao Autor do feito, responde a impugnante que esta era **“funcionária da GETESB responsável pela contabilidade tributária da Impugnante”**. Em 2016, esta tarefa foi assumida por SAAL, que contratou a mesma funcionária. Observa que o **“atendimento à fiscalização ocorreu durante os anos de 2018 e 2019, nada tendo a ver com fatos supostamente ocorridos em 2014 e 2015”**.

O Autor do feito entendeu que seria esperado que variasse o valor pago às prestadoras de serviço em face da sazonalidade de eventos, o que se deveria ao fato de que os funcionários das prestadoras de serviço **“na prática, trabalham para as empresas do grupo ÁGUAS DO BRASIL”**; a este tópico, responde a impugnante que **os pagamentos previstos em contrato com tais prestadoras não comportariam grandes oscilações**.

Faz reparos à tabela de pagamentos elaborada pelo Autor do feito.

Recorde-se que o Autor do feito entendeu que as contratações dos serviços em questão teriam permitido à Impugnante obter reduções indevidas de crédito tributário de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS. Quanto a isto, a impugnante alega que **tais contratações “foram realizadas em atenção a uma estratégia de otimização de serviços especializados adotada pela SAAB e suas afiliadas”**. Observa que **“Significativa parte dos valores das notas fiscais referidas (30% do valor total indicado na tabela) foi pago à empresa SAAB, que é tributada pelo lucro real e recolhe PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6%,**

respectivamente". Contesta a conclusão do Autor do feito de que "cada pagamento de 'prestação de serviços' gerado acarreta uma redução de 28,72% em tributos", argumentando que "as premissas adotadas para o cálculo do suposto percentual de redução de tributos não se verificam no caso concreto" e que "o auditor fiscal tenha se utilizado de exemplos hipotéticos em vez de apresentar cálculos que pudessem representar a realidade do caso".

Afirma ser indevido estender a ela as considerações atinentes à concessionária Águas de Niterói.

No tangente à assertiva do Autor do feito de que funcionários das prestadoras de serviços "poderiam ter executado as mesmas atividades" a "um custo muito menor", pois teriam sido "contratados da fiscalizada" posteriormente "vinculados às terceirizadas, visando unicamente aumentar as despesas e consequentemente diminuir o lucro e os tributos a pagar da fiscalizada", alega a impugnante que

[...] (i) dos 42 empregados da SAAB e dos 34 empregados da SAAL, nenhum foi empregado da Impugnante em qualquer momento; (ii) dos 116 empregados da GETESB, somente um (1) foi transferido da Impugnante; e (iii) dos 342 empregados da GMS, 57 foram empregados da Impugnante.

Segundo a impugnante, seriam inadequadas as assertivas de que "a fiscalizada utilizou os serviços das terceirizadas para realização de suas atividades-fim" e que as despesas não seriam "necessárias à manutenção da fonte pagadora, pelo menos não ao preço pago". A tal respeito, salienta que "a atividade-fim da Impugnante é a prestação de serviços de fornecimento de água potável e coleta e tratamento de esgoto, serviços estes que nunca foram terceirizados" e que o Autor do feito "não demonstrou de que forma as atividades efetivamente medidas poderiam ter sido prestadas a um custo menor".

Quanto à margem de lucro das prestadoras de serviços, alega a impugnante que "eventual apuração de lucro contábil superior ao presumido não é fator para caracterizar uma despesa como desnecessária".

Alega que "os pagamentos efetuados à SAAB sofrem tributação na contratada de PIS e COFINS pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, e não geraram créditos para a Impugnante" e que "em relação aos demais contratos firmados, apenas os pagamentos efetuados em atenção ao contrato de manutenção firmado com a GMS geraram créditos à Impugnante".

No que diz respeito às tarifas cobradas pela impugnante, na qualidade de concessionária de serviço público, afirma que "os custos efetivamente incorridos pela Impugnante não impactam o cálculo da tarifa ou de seu reajuste".

Pondera tratar-se de "mera crença, desprovida de qualquer racional lógico" a assertiva do Autor do feito no sentido de ser "inconcebível" que a holding pudesse prestar serviços às concessionárias, dentre as quais a impugnante. Acrescenta que isso não prova de "inexistência dos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 299 do RIR/99".

Com respeito à concessionária Águas do Paraíba S/A, a interessada reitera as circunstâncias em que foi criado o grupo econômico de que faz parte e afirma que a "redução de recolhimentos de 2014 para 2015 [...] foi ocasionada principalmente pela majoração do custo da energia elétrica".

Nega que tenha ocorrido negócio simulado, pois "todos os contratos firmados foram executados como pactuados, sendo transparente a vontade das partes em adimpli-los, tudo às claras, com substância econômica e propósito negocial".

Considera “afirmações não provadas ou sequer fundamentadas em qualquer elemento fático concreto” a assertiva de que “os contratos firmados teriam por objetivo prejudicar [...] a União, pela redução dos tributos a serem recolhidos, e os usuários do serviço de abastecimento de água e coleta de esgoto”.

Sob o título “Do DIREITO”, afirma que a autuação seria 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”, por “erro na determinação do crédito tributário de IRPJ e CSLL”, por “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”.

Reitera, valendo-se dos argumentos já expendidos, que não houve simulação no caso vertente, nem planejamento tributário abusivo.

Argumenta dizendo que “as empresas contratadas efetivamente existem, possuem substancia econômica e estrutura organizacional próprias”. A respeito, diz juntar:

- (i) Folhas de pagamentos próprias das empresas, compatível com suas operações;
- (ii) Balanços próprios auditados, identificando a existência de ativos e passivos independentes, e manutenção de contabilidade segregada;
- (iii) Alvarás de funcionamento e licenças diversas de seus estabelecimentos;
- (iv) Fotos dos respectivos funcionários à época dos fatos geradores;
- (v) Contratos firmados com terceiros pelas empresas para a contratação de serviços e aquisição de insumos; e (vi) Notas fiscais de compras e contratação de serviços pelas empresas.

Atira a pecha de nulidade do lançamento pela falta de regulamentação do artigo 116, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN).

Afirma, com base no artigo 142 do CTN, que os “autos de infração ora impugnados foram, na realidade, baseados meramente em presunção as quais não são admitidas na seara do Direito Tributário”. Diz também, com base no artigo 373 do Código de Processo Civil, “que o ônus da prova é do autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito”, entendendo que “as presunções não são admitidas em Direito Tributário” e afirmando achar-se tolhida em seu direito de defesa.

Considera igualmente nulos os lançamentos de ofício de PIS e COFINS.

Com base em sua ECD, aponta divergências em relação aos valores pagos às empresas GETESB e SAAB e pleiteia a anulação dos lançamentos de ofício:

GETESB:

Mês Valor Al Valor Correto (ECD) Abril 2015 R\$ 1.174.573,50 R\$ 665.346,06 Agosto 2015 R\$ 661.869,99 R\$ 661.599,99 Diferença total: R\$ 509.497,44 SAAB:

Mês Valor Al Valor Correto (ECD) Abril 2015 R\$ 320.646,62 R\$ 0,00 Maio 2015 R\$ 318.105,42 R\$ 0,00 Junho 2014 R\$ 328.580,50 R\$ 320.646,62 Alega que “as despesas em questão foram oferecidas à tributação pelas contratadas, tendo gerado recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS” e daí conclui que o Autor do feito “jamais poderia exigir esses mesmos tributos da Impugnante sobre o valor total das despesas, acrescidos de multas e juros, ignorando o montante que já havia sido recolhido nas transações em questão”.

Pleiteia

[...] a dedução dos (i) custos e despesas incorridos pelas terceirizadas na prestação dos serviços, incluindo todos os custos associados a folha de pagamentos e (ii) tributos incidentes sobre as receitas auferidas pelas contratadas em relação às despesas glosadas.

Nega a ocorrência de fraude, conluio ou sonegação, e, com fulcro no artigo 150, § 4º, do CTN, alega a decadência “em relação às contribuições ao PIS e à COFINS do período de janeiro a novembro do ano de 2014”.

Os responsáveis solidários foram intimados em 20 de dezembro de 2019 (fls. 9.048 e 9.055) e apresentaram impugnação em 20 de janeiro de 2020 (fls. 24.770 e 24.898).

5. A Turma Julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação para exonerar integralmente o crédito tributário e afastar as responsabilidades solidárias, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2015, 2016, 2017 DESPESAS

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

6. Houve interposição de recurso de ofício.
7. É o relatório.

VOTO**Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.**

8. Em razão de o crédito exonerado deste feito superar o limite de alçada de R\$15.000.000,00, nos termos do art. 1º da Portaria MF nº 2, de 2023, conheço do recurso de ofício.

Preliminares

9. A impugnante solicita a anulação dos lançamentos fiscais, sob a alegação de cerceamento de seu direito de defesa em razão de a autuação ter se baseado em meras presunções; alega ainda erro na determinação do crédito tributário de IRPJ e CSLL, e a desconsideração parcial dos efeitos de seu planejamento tributário, no qual o Fisco teria ignorado as despesas e tributos pagos pelas empresas terceirizadas.

10. A decisão recorrida assim se manifestou:

Antes de tudo, recorde-se que, segundo o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que, com suas alterações, dispõe sobre o processo administrativo fiscal, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Ora, no caso vertente, não se verifica nenhum dos vícios relacionados no artigo 59 do mesmo Decreto. Ademais, a extensão e densidade da nutrida peça de defesa oposta pela

interessada demonstram, por si sós, que não houve nenhum óbice ao direito de defesa da contribuinte.

Em particular, a interessada considera nulo o lançamento pela falta de regulamentação do artigo 116, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 1966; porém, examinando-se a fundamentação legal do Auto de Infração, constata-se que dela não conta tal dispositivo. Logo, esta objeção não merece acolhida.

11. Sem reparos a decisão recorrida.

12. Acrescento que que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a “*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte*”.¹

13. Nestes termos, em razão de não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade.

14. Afasto as preliminares.

Mérito

15. Nesses termos, em razão de minha concordância, utilizo como razões de decidir, os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do art. 114, §12, I2, do Ricarf, conforme trechos a seguir (e-fls. 337 e seg.):

16. Segundo a autoridade fiscal, 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”.

17. Com efeito, por entender tratar-se de despesas essenciais, mas comprovadas apenas formalmente a prestação; bem como de planejamento tributário abusivo, glosou as seguintes despesas:

- i) Manutenção: reparos e melhorias na rede – GMS Gestão e Manutenção de Saneamento Básico Ltda.
- ii) Back-office: contabilidade, TI, tesouraria, gestão de RH, apoio jurídico etc. – GETESB Gestão, Estudos e Tecnologia de Sistemas de Saneamento Básico Ltda.
- iii) Gestão de projetos de engenharia: gerenciamento e acompanhamento de obras e recomendações técnicas – SAAL Soluções Ambientais Águas do Brasil Ltda.

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

iv) Serviços de gestão técnica, comercial, operacional e administrativa SAAB Saneamento Ambiental Águas do Brasil S.A.

18. A decisão recorrida afastou as glosas com base nos seguintes fundamentos:

[...] as despesas em tela preenchem todos os requisitos formais de admissibilidade (efetividade, necessidade, usualidade), **mas** careceriam de objetivo negocial porque as pessoas jurídicas prestadoras de serviços à interessada haveriam sido criadas não por razões gerenciais, mas exclusivamente “*para diminuir o recolhimento de tributos federais*”.

No caso vertente, trata-se de quatro prestadoras:

DENOMINAÇÃO	SIGLA	CNPJ	OBJETO SOCIAL
Saneamento Ambiental Águas do Brasil Ltda. (HOLDING do grupo)	SAAB	09.266.129/0001-10	Consultoria em gestão de negócios.
GMS Gestão e Manutenção de Saneamento Básico Ltda.	GMS	07.199.459/0001-05	Manutenção da rede de água e esgoto da CONTRATANTE, mediante cessão de mão-de-obra e com fornecimento de material.
GETESB Gestão, Estudos e Tecnologia de Sistemas de Saneamento Básico	GETESB	10.937.117/0001-50	Prestação de serviços de assessoria técnica, gestão, consultoria e apoio na área de planejamento de negócios
Soluções Ambientais Águas do Brasil Ltda.	SAAL	12.364.969/0001-20	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

Um conjunto coerente e incontestado de indícios sólidos pode provar uma infração; portanto, cada um dos indícios deve ser examinado per se, justamente para se aquilatar sua solidez. Tendo isto em mente, bem como o preâmbulo do TC, examinem-se as constatações do Autor do feito e as alegações da impugnante.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
GMS (filial Petrópolis) situa-se no mesmo endereço da interessada.	A criação de uma filial da GMS em Petrópolis não contém qualquer ilegalidade.

O mero fato de uma prestadora de serviços manter uma filial no edifício-sede da interessada não demonstra o conluio vislumbrado pelo Autor do feito. No caso vertente, a interessada sedia-se na Rua Doutor Sá Earp, nº 84, em Petrópolis, RJ, local onde também se situa a filial de CNPJ nº 07.199.459/0003-77 de GMS. Normalmente, em caso de fraude, há dois estabelecimentos-matriz ocupando fictamente o mesmo espaço, explorando a mesma atividade empresarial e valendo-se dos mesmos empregados (que, em regra, migraram de uma pessoa jurídica para a outra). No caso vertente, depara-se com a **filial de uma prestadora de serviços à interessada que, por razões quaisquer** – recorde-se que o Autor do feito não afirma que os serviços não foram prestados – **instalou-se junto a sua cliente. Então, SMJ, esta constatação não pode embasar os lançamentos em tela.**

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
GETESB situa-se no mesmo endereço de Águas de Niterói S/A, empresa do grupo econômico Águas do Brasil, ao qual pertence a interessada.	É absolutamente normal e economicamente eficiente que duas ou mais empresas de um mesmo conglomerado empresarial compartilhem o mesmo endereço.
CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Existiu relação entre o número de empregados das sociedades GMS e Águas de Niterói.	É ser indevido estender ao caso presente considerações atinentes à concessionária Águas de Niterói.
CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Algumas pessoas físicas foram funcionários sucessivamente de Águas de Niterói, GMS, SAAL e SAAB.	Nihil
CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Na concessionária Águas do Paraíba S/A, CNPJ 01.280.003/0001-99, verificaram-se muitas das circunstâncias aqui narradas, acrescidas de oscilações abruptas de recolhimento de tributos entre 2015 e 2016.	A redução de recolhimentos de 2014 para 2015 deveu-se principalmente à majoração do custo de energia elétrica.

Trata-se de observações a latere, que não envolvem diretamente a impugnante; logo, também não podem municiar os lançamentos de ofício, por se tratar de observações ilustrativas, que não envolvem a própria interessada.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Todas as prestadoras de serviço atendem somente às pessoas jurídicas do grupo Águas do Brasil.	<i>Nihil</i>

Recorde-se que as concessionárias são monopolistas em seus respectivos espaços geográficos de atuação, na condição de concessionárias de um serviço público, o que implica certamente a condição de monopsonios em relação às prestadoras de serviço, principalmente em se considerando que estas são controladas pela mesma *holding* que domina tais concessionárias.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Duas das quatro prestadoras de serviços também têm em sua denominação a expressão “Águas do Brasil”.	<i>Nihil</i>

Trata-se de outra observação a latere, dado ser bastante comum que grupos econômicos partilhem uma denominação, como sói acontecer em conglomerados bancários (Banco X, Seguradora X, Financeira X, Corretora X, etc.). Por conseguinte, por ser prática corriqueira, não basta a demonstrar má-fé dos envolvidos.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
As Notas Fiscais de todas as prestadoras trazem o mesmo endereço de e-mail: <i>rosangela.fraga@getesb.com.br</i> .	Durante 2014 e 2015, Rosângela Fraga era funcionária da Getesb, que prestou à interessada serviços de contabilidade tributária, sendo natural que seu e-mail figurasse nas Notas Fiscais.

À fl. 11.123, encontra-se cópia do crachá que identifica Rosângela de Almeida Fraga como funcionária de Getesb; às fls. 11.124 e 11.125, veem-se cópia de comprovantes de rendimentos e retenção de Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física, emitidos pela mesma Getesb em favor desta mesma funcionária, demonstrando o vínculo empregatício entre ela e Getesb em 2014 e 2015 (o ano-calendário de 2016 é excepcional, como se verá a seguir). De fls. 11.127 a 11.147, encartaram-se cópias de contrato de prestação de serviços e respectivos aditamentos, firmados pela interessada e Getesb entre 1º de setembro de 2009 (principal) e 1º de janeiro de 2015 (último aditamento). À fl. 11.124, verifica-se que o objeto do contrato era

[...] a prestação de serviços de apoio técnico e contábil sem cessão de mão-de-obra, conforme escopo abaixo [...]:

- a) Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares;*
- b) Revisão contábil;*
- c) Análise de organização e métodos.*

À fl. 11.131, lê-se que tais serviços abrangem, dentre outras coisas:

1 1 1.1 - Escrita Comercial, elaboração de balancetes mensais a serem enviados até o decimo útil do mês subsequente ao de competência, confecção de livro diário, razão, livros auxiliares. lalur, elaboração de balanço anual, geração de arquivos magnéticos, de acordo com as atuais obrigações societárias da empresa CONTRATANTE. Escrituração dos livros fiscais. apuração ICTvIS, registros de entrada e de saída de mercadorias, inventário; apuração do ISS. Confecção de guias para pagamentos dos tributos ICMS, PIS, COFINS. IRPJ, CSLL, etc. de acordo com as atuais obrigações fiscais da empresa CONTRATANTE. Análise e conciliação de contas contábeis.

À luz destes documentos, **afigura-se razoável que o endereço de e-mail de Rosângela Fraga figurasse em suas Notas Fiscais, dado o vínculo empregatício entre tal pessoa e a Getesb, prestadora de serviços contábeis** – inclusive de natureza tributária – à interessada. Em tais circunstâncias, vislumbrar um conluio em algo que mais se afigura uma decisão guiada pela comodidade dos envolvidos parece excessivo.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Em todos os procedimentos fiscais levados a efeito em todas as sociedades componentes do grupo Águas do Brasil, o atendimento foi feito por Rosângela Fraga.	Este atendimento ocorreu em 2018 e 2019, não em 2014 e 2015.

Mutatis mutandis, aplicam-se aqui as mesmas considerações expendidas logo acima.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
É ínfima a oscilação mensal das despesas com serviços prestados, embora seja de praxe a variação derivada da sazonalidade de eventos.	Os pagamentos previstos em contrato com tais prestadoras não comportam grandes oscilações.

O Autor do feito considera ser de praxe que os pagamentos às prestadoras de serviço variem sazonalmente, em função de fatores como clima e condições das redes de esgoto e abastecimento, que necessariamente sofreriam variações ao longo do ano, mas, lamentavelmente, deixa de apresentar os estudos técnico-científicos em que se estriba para fazer tal afirmação. Analisando-se os pagamentos tabulados conforme fl. 8.968 e reproduzidos no Relatório, constata-se haver pequena variação de valores em 2014 e 2015, seguida de uma abrupta queda a zero de quase todos eles – exceto aqueles feitos a SAAB, que prosseguem em 2016. Esta circunstância realmente causa espécie, mas não foi apontada pelo Autor do feito, sendo incabível suscitar tal questão em sede de julgamento administrativo-tributário. De toda sorte, **a ausência de apresentação de provas que respaldem a convicção da autoridade fazendária fragiliza grandemente este argumento em desfavor da impugnante.**

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Cada R\$ 100,00 pagos a título de prestação de serviços acarretaram uma redução de R\$ 28,72 em tributos pagos pela interessada.	Trata-se de exemplo hipotético e não de caso real.
CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
As prestadoras de serviço GMS, GETESB e SAAL submeteram-se à tributação com base no Lucro Presumido, apresentando lucratividade superior a 32%, com expressiva economia tributária de IRPJ e CSLL.	Eventual apuração de lucro contábil superior ao presumido não basta a caracterizar uma despesa como desnecessária.
CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
O uso destas mesmas prestadoras gera também gera economia de PIS e COFINS.	Apenas os pagamentos feitos à GMS geraram créditos de PIS e COFINS à Impugnante

Nestes três pontos, tem-se um raciocínio aventado a título hipotético; portanto, cumpriria verificar a adequação da hipótese à realidade, o que não foi feito. Nesta qualidade, o que se tem é uma presunção que tem o aspecto de *post hoc, ergo propter hoc*.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
Os funcionários das prestadoras de serviços dantes foram contratados da interessada.	Nenhum dos empregados da SAAB e SAAL foi empregado da Impugnante em qualquer momento; somente 1 empregado da GETESB foi transferido da Impugnante; e, dos 342 empregados da GMS, 57 foram empregados da Impugnante

A impugnante apresenta, por toda prova, planilha elaborada por ela própria e que, portanto, não tem valor probante; entretanto, há que se considerar que não consta do Termo de Constatação nenhum rol detalhado de nomes destes funcionários, demonstrando a veracidade de sua assertiva. Logo, não há como albergar sua tese.

CONSTATAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
A interessada utilizou os serviços das prestadoras de serviço para realização de suas atividades-fim.	A atividade-fim da Impugnante é a prestação de serviços de fornecimento de água potável e coleta e tratamento de esgoto, serviços estes que nunca foram terceirizados.

Como bem observou a interessada, as prestadoras de serviço à impugnante – dir-se-ia por definição – não realizam as atividades-fim desta última, que são o fornecimento de água potável e a coleta e tratamento de efluentes.

CONSTAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
As tarifas das concessionárias são fixadas em função de seus custos; se estes são artificialmente aumentados, aumenta-se na mesma medida o valor pago pelos consumidores, uma vez que os custos são a base de cálculo das tarifas.	Os custos efetivamente incorridos pela Impugnante não impactam o cálculo da tarifa ou de seu reajuste.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) não é um órgão de defesa do consumidor; logo, este argumento não pode ser aceito para embasar a glosa de despesas.

CONSTAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
É inconcebível que a empresa <i>holding</i> do grupo Águas do Brasil prestasse serviços a suas controladas.	Esta circunstância não é prova da inexistência dos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 299 do RIR/99.

Quanto à prestação de serviços pela *holding* a suas controladas, verifica-se que a Fundação Getúlio Vargas emitiu Relatório Técnico (fls. 9.453 a 9.474) em que afirma: “a SAAB apresenta as condições perfeitas para sua transformação de uma Holding pura como ela hoje se configura, numa Holding mista conforme relatado no item 2 deste estudo” (fl. 9.473). E à fl. 9459, define holding mista como sendo aquela que explora “alguma atividade empresarial ou [repassa] para suas afiliadas a experiência de seus melhores quadros na área financeira, técnica, jurídica, etc.”. Por fim, à fl. 9.474, ela considera “legítima a cobrança [...] às concessionárias como forma de remuneração pelo valor agregado da holding ao seu negócio”. Portanto, é não só concebível, mas foi recomendado que SAAB prestasse serviços à interessada.

CONSTAÇÕES DO AUTOR DO FEITO	ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE
No caso presente, ocorreu a simulação por ocultação da verdade na declaração, o que implica a fixação da multa no patamar de 150%.	Todos os contratos firmados foram executados tais como pactuados.

As considerações até aqui expendidas **repelem a ideia de planejamento tributário abusivo**; portanto, SMJ, encontram-se superadas as demais questões agitadas pela interessada, inclusive no que tange à multa exacerbada.

19. No caso dos autos, a glosa de despesa, na visão da autoridade fiscal ocorreu em razão de um planejamento tributário abusivo entre a holding e suas controladas. Esse é o centro da controvérsia. Com efeito, tem-se que o pano de fundo é a simulação. Nestes termos, pronunciou-se a autoridade fiscal

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, consequentemente, 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**).

20. A despeito da falta de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o art. 149, VII² assenta que o lançamento deve ser efetuado quando se comprova que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. No caso, a autoridade fiscal entendeu ter havido simulação.

² CTN. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

21. Note-se que nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (CF), Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado³. Tem-se na hipótese uma questão de hierarquia normativa, ou seja, prevalência das normas tributárias estampadas de forma expressa ou implícita na CF.

22. Entretanto, a CF não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, o instituto da simulação para definir ou limitar competência tributária; significa dizer, portanto, que ao interpretar o CTN é possível extrair desse instituto definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Privado.

23. Registro que se o conceito de simulação fosse algo tão simples não haveria tanta divergência na doutrina bem como na jurisprudência inclusive deste Carf. É nesse contexto que Marco Aurélio Greco⁴ afirma: “*Não tenho dúvida de dizer que hoje, em matéria de planejamento tributário, “simulação” é um conceito à procura de um significado!*”.

24. A meu ver, a simulação, como um artifício que vicia um ato ou negócio ao lhe conferir uma aparência irreal, com a intenção de enganar ou de apresentar como verdadeiro um fato ou uma situação jurídica diversa da realidade, deve ser entendida sob a premissa de que os eventos societários e os negócios jurídicos, regulados tanto pelo direito privado quanto pelo direito tributário, não têm um fim em si mesmo, porquanto existem para servir a determinadas finalidades práticas ou propósitos econômicos. Assim, não basta haver regularidade formal sob o aspecto jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito “às claras” para qualificá-lo como oponível perante o Fisco. Além disso, é necessário congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio⁵.

25. No caso dos autos, o que se tem são alegações da autoridade fiscal que foram desconstruídas pela impugnante com base em documentos. É dizer a alegação da autoridade fiscal carece de elemento probante para se sustentar.

26. A decisão recorrida, irretocável, analisou as principais acusações e todos os argumentos apresentados pela recorrente e demonstrou de forma hígida não haver elementos para falar-se em planejamento tributário abusivo.

27. Esta Turma já se pronunciou sobre esta matéria nos autos do Processo 15563.720122/2019-36, recorrente Águas de Niterói S/A. Naquela ocasião a Turma, por

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 400.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. (in) MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016 p. 458-459.

unanimidade votos, nos termos do Acórdão 1101-001.353⁶, de 17/07/2024, sob a relatoria do Conselheiro Jeferson Teodorovicz, nego provimento ao recurso de ofício, conforme ementa abaixo transcrita:

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.

28. Conforme consta dos autos, a impugnante “apresentou documentação formalmente consistente, tais como relatórios de medição dos serviços prestados mês a mês”. A glosa ocorreu em razão do suposto planejamento tributário abusivo. Todavia, afastada a pecha de planejamento tributário abusivo não há falar-se em planejamento tributário abusivo.

29. Assim, em razão de concordar com os fundamentos da decisão recorrida, os quais utilizo como razão de decidir, com base no art. 114, §125 do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo da Portaria MF nº 1634/2023, afasto a pecha de planejamento tributário abusivo, e consequentemente, a glosa de despesa e as responsabilidades solidárias. Com efeito, nego provimento ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

30. Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior

⁶ 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).