



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.723959/2015-38</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.508 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	DUNAX LUBRIFICANTES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.**

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

**DESPESA. NÃO COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE NOTA FISCAL.**

As despesas decorrentes de operações efetuadas junto às empresas comerciais ou prestadoras serviços, que estejam desacompanhadas do respectivo documento fiscal (cupom fiscal ou nota fiscal) ou cujo documento fiscal não identifique corretamente seu destinatário e operação, não podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

**DESPESA COM DEFESA DE AUTUAÇÃO. INDEDUTÍVEL.**

São dedutíveis para fins de imposto de renda as despesas operacionais, não computadas como custos nem caracterizadas como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas com defesa de autuação fiscal são caracterizáveis como necessárias, e usuais e normais para a atividade da empresa. As despesas com advogados na prestação de serviços em defesa dos interesses de uma empresa é essencial qualquer que seja a atividade dessa empresa, se enquadrando no conceito de despesas operacionais dedutíveis expresso pelo art. 299 do RIR/1999.

**SIMULAÇÃO. DESPESAS. RECOLHIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.**

Não é possível o aproveitamento de despesas e de recolhimento de tributo efetuados por outra empresa, ainda que tenha sido comprovada a simulação e a sua constituição por interpostas pessoas.

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa agravada, com redução de 150% para 100% em face da alteração da legislação com efeito retroativo.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. CONFISCO. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF 02.

Os percentuais da multa de ofício são determinados expressamente em lei, não dispondo a autoridade julgadora da competência para apreciar questões atinentes à legalidade ou constitucionalidade de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico. A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, e não ao aplicador da lei.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. NOVA APURAÇÃO. No lançamento de omissão de receitas e de glosa de custos deve ser considerada a base de cálculo negativa da CSLL na nova apuração.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para i.i) manter parcialmente a decisão da DRJ, reduzindo, todavia, de ofício, o percentual o correspondente ao valor da multa de ofício qualificada a 100%, incidente sobre as glosas das notas fiscais da ENVASE e da ALCANCE, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996; i.ii) para considerar comprovadas as despesas relativas à assistência jurídica prestada por SM Consultoria no valor de R\$ 36.000,00; i.iii) não

conhecer do recurso voluntário em relação à matéria de cunho constitucional (confisco), suscitada. Inteligência da Súmula CARF nº 2.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Mateus Ciccone** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

O Recurso Voluntário refere-se ao debate de glosa de despesas e de custos, bem como de multa qualificada na questão da glosa de custos em face de alegação de simulação.

Trata-se originalmente de auto de infração de IRPJ (fl. 02/17), CSLL (fl. 18/29), COFINS (fls. 30/35), PIS (fls. 36/41) no valor total de R\$ 4.499.886,40, aí incluídos o valor dos tributos, juros de mora e multa proporcional, a saber:

- R\$ 2.115.810,18, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); - R\$ 786.274,19, relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); - R\$ 1.313.412,60, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e - R\$ 284.389,43, relativo à Contribuição para Programa de Integração Social (PIS).

Conforme será abaixo relatado, o Auto de Infração foi reduzido pela decisão da DRJ.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 42/94) apurou que o contribuinte apresentou os DACON do período de 02/2010 a 12/2010 zerados.

Intimado a esclarecer o saldo acumulado de períodos anteriores, utilizado para dedução do débito do mês de dezembro, o contribuinte apresentou relação de notas fiscais relativas aos períodos de outubro e novembro.

Ocorre que como as declarações foram apresentadas zeradas, apontou a fiscalização que não haveria como saber se os créditos de PIS e COFINS originários de outubro e novembro foram utilizados em seus respectivos períodos ou no mês de dezembro como afirma o contribuinte.

De acordo com a fiscalização, o contribuinte ao utilizar-se de crédito de períodos anteriores deveria ter retificado a DACON e a DCTF. Diante disso, não seria possível aceitar a

existência destes saldos remanescentes de crédito de PIS e COFINS, sejam os valores listados na apuração de dezembro de 2010, sejam os mencionados nos cálculos de janeiro de 2011.

A glosa dos valores deu causa a insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS que foram lançados no presente auto.

Em relação às receitas a fiscalização verificou diferenças em todos os meses do ano calendário de 2011, comparando a Planilha de saída e o demonstrativo da base de cálculo de PIS e Cofins, e ainda a conta de Receita Bruta código 4.1.1.

Quanto à base de cálculo do PIS e da COFINS foram considerados os valores da contabilidade constante no SPED contábil.

Quanto ao crédito de não cumulatividade o contribuinte deixou de comprovar algumas notas fiscais, apresentou recibo para comprovação de prestação de serviços prestados por pessoa jurídica, e apurou crédito decorrente de transferência de mercadoria para filiais do contribuinte.

As glosas foram agrupadas no anexo 06.

Foram glosadas também as Notas Fiscais nos valores de R\$ 523.300,00, R\$ 515.000,00 e R\$ 418.000,00, declaradas como Outras operações com direito a crédito, por falta de comprovação.

O auto de infração relatou que a contribuinte declarou elevados valores pagos às empresas Alcance Serviços de Escritório e Apoio Administrativo Ltda. CNPJ: 12.775.431/0001-09 e Envase Serviços de Envasamento, Empacotamento e Etiquetagem Ltda. CNPJ: 12.775.459/0001-46 e que as empresas foram abertas em 27 e 28 de outubro de 2010, respectivamente, tendo a seguinte composição societária:

	SOCIO	%	SOCIO	%
ALCANCE	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	60%	Antonia Vania de Oliveira	40%
ENVASE	Antonio Luiz e Silva Junior	60%	Antonia Vania de Oliveira	40%

Em 28 de dezembro de 2010, o quadro societário das duas empresas foi alterado conforme abaixo:

	SOCIO	%	SOCIO	%
ALCANCE	Mauricio Libório de Medeiros Neto	50%	Antonia Vania de Oliveira	50%
ENVASE	Mauricio Libório de Medeiros Neto	50%	Antonia Vania de Oliveira	50%

O Sr. Mauricio Libório foi contratado como contador por DUNAS Distribuidora Ltda, CNPJ: 02.746.672/0003-38, que possui o mesmo quadro societário da DUNAX.

O Sr. Maurício foi admitido na Dunas em 01/09/2009 e a data da rescisão foi em 17/02/2011. A Sra. Antonia Vânia trabalhou no período de 02/05/2007 a 15/10/2010 na empresa Aconta que prestou serviço para a DUNAX em 2010. O Sr. Maurício também trabalhou nesta mesma empresa de 03/09/2007 a 07/11/2008. As empresas DUNAX, DUNAS e DULUB tem o seguinte quadro societário:

	SOCIO	%	SOCIO	%	SOCIO	%
DUNAX	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	1%	Antonio Luiz e Silva Junior	1%	DULUB	98%
DUNAS	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	1%	Antonio Luiz e Silva Junior	1%	DULUB	98%
DULUB	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	50%	Antonio Luiz e Silva Junior	50%		

Relatou a fiscalização que a DUNAX e a DUNAS tem 13 filiais, sendo que algumas tem endereços bem próximos e que nas notas da ALCANCE consta a seguinte descrição: Serviços de armazenagem, transbordo, carga e descarga, capatazia e guarda de mercadorias os quais foram realizados nos meses de junho, agosto e setembro de 2011.

Relatou a fiscalização que nas notas da ENVASE consta a seguinte descrição: Serviços de envasamento, empacotamento e etiquetagem sob contrato.

O Auto de Infração menciona ainda que saíram da empresa DUNAX para as empresas ALCANCE e ENVASE o quantitativo de 48 empregados, muitos dos quais com a mesma ocupação, sendo que a maior parte de todas as alterações foram registradas nas GFIPs dos meses de novembro e dezembro de 2010 das empresas DUNAX, ALCANCE e ENVASE (ANEXO 08). Destes funcionários, 24 eram supervisores da indústria têxtil e foram transferidos para a ENVASE.

Já da empresa DUNAS saíram 56 empregados para a ALCANCE e ENVASE. Tanto a DUNAS como a DUNAX transferiram seus empregados para as empresas optantes do SIMPLES Nacional (ALCANCE e ENVASE) gerando crédito dos serviços prestados, além de deixar de recolher a contribuição sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, as alíquotas da Contribuição para o financiamento do Seguro de Acidentes do Trabalho e as Contribuições para Outras Entidades e Terceiros, já que as optantes do SIMPLES recolhem apenas sobre a Receita Bruta.

Alegou a fiscalização que a estratégia da DUNAX foi a de transferir a maior parte dos empregados utilizados na produção para a empresa ENVASE e que embora tanto a ENVASE quanto a ALCANCE estejam localizadas no Ceará, os funcionários transferidos informaram como endereço cadastral no CPF, endereço diverso da empresa contratante, tais como: Bahia, Alagoas, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Paraíba, Piauí e Pará. A maioria apresenta endereço cadastral onde existe uma filial da DUNAS ou da DUNAX, corroborando a tese de que tais movimentações foram apenas formais e que eles continuaram a exercer os seus cargos nos locais onde estavam anteriormente lotados.

Detalhou a fiscalização que em 2011 a ALCANCE e a ENVASE contrataram diversos funcionários, também com endereços da Bahia, embora as contratantes estejam localizadas no Ceará e que pesquisas no site das Companhias de Energia Elétrica confirmariam os endereços dos funcionários na Bahia, em Alagoas, Pernambuco, Rio Grande do Norte. Três dos novos contratados tem endereço no município de São Gonçalo do Campos, local onde encontrou as filiais da empresas Dunax e Dunas.

Aduz que em consulta ao site do TRT da 7ª Região do Estado do Pernambuco identificou o Processo de Reclamação Trabalhista nº 0001198-39.2011.5.06.0311 em que figura como autor o Sr. Paulo Henrique Padilha Fonte e como réu as empresas Dunas Distribuidora Ltda e

Alcance e que estratégia da DUNAX ficaria mais evidente na leitura do relatório da ação trabalhista, cujo trecho está abaixo transcrito:

*PAULO HENRIQUE PADILHA DA FONTE, qualificado na exordial e assistida por patrono particular, ingressou com reclamação trabalhista em 06.12.2011, em face de DUNAS DISTRIBUIDORA LTDA e ALCANCE SERVIÇOS DE ESCRITÓRIO E APOIO ADMINISTRATIVO LTDA. indicando que foi admitido nas funções de vendedor comercial e, que teve como área de atuação das cidades de Caruaru e região. Que trabalhou por 21 meses e que em novembro de 2010 houve mudança do empregador no contra-cheque e onde figurava a 1ª reclamada passou a figurar a 2ª reclamada, afirmando que não houve qualquer mudança estrutural na empresa.*

Ao analisar as provas extraídas do processo trabalhista autoridade fiscalizadora entendeu que a juíza declarou a responsabilidade solidária entre as duas reclamadas, em virtude da formação de grupo econômico, pois ambas apresentaram defesa única sob o mesmo patrocínio. Na Reclamação Trabalhista nº 0000873-71.2011.5.05.0641 as reclamadas também são Dunas e Alcance, sendo que as duas reclamadas foram acompanhadas pela mesma advogada. Na ação trabalhista nº 0000341-91.2013.5.05.0006 também consta a Alcance e Dunas como reclamadas. Segundo o livro de saídas do ICMS a Dunax continuou a executar normalmente as suas atividades, mesmo após a saída maciça de seus empregados, especialmente para a Envase.

O Auto de Infração dispõe que foi realizada diligência no endereço da ALCANCE e da ENVASE em 2011e constatou que as salas tem aproximadamente 40 m<sup>2</sup> e são localizadas na sobreloja do prédio, sem a menor condição de comportar os empregados que foram transferidos para as mesmas e ainda mais executar os serviços que foram discriminados nas Notas Fiscais emitidas, relatando que em 2012 as empresas mudaram de endereço, permanecendo contíguas e em salas diminutas.

Esclareceu a autoridade fiscalizadora que, após intimação a ENVASE apresentou contrato de prestação de serviços com a DUNAX no qual se comprometeu a efetuar os serviços de envasamento, etiquetagem, empacotamento e acondicionamento junto a contratada, afirmando que já no contrato com a ALCANCE esta se compromete a efetuar os serviços de apoio administrativo, serviços de armazenamento, carga, descarga, transbordo, capatazia junto a contratada e que os serviços previstos na clausula primeira poderão ser realizados pela contratada em qualquer estabelecimento da contratante.

Constatou que pelas dimensões físicas dos endereços das contratadas haveria impossibilidade de executar os serviços acima e que foram executados dentro da DUNAX, chamando a atenção a exclusividade do serviço executado pelas ENVASE e ALCANCE para a DUNAX ou DUNAS, conforme Notas Fiscais apresentadas pelas empresas. Quanto a comprovação das quitações dos valores lançados pelas empresas ENVASE e ALCANCE no livro caixa não foram apresentados documentos da efetividade das despesas. A ALCANCE não havia oferecido a tributação as NF 17, 21 e 25, no entanto, retificou sua Declaração incluindo tais valores após a DUNAX ser intimada. Também não consta registro do recebimento dos valores no livro Caixa. De

acordo com o recibo de quitação relativo a NF nº 21 a ALCANCE teria recebido 20 pagamentos de R\$ 25.750,00, no mês de agosto, totalizando R\$ 515.000,00, contudo, não foi localizado lançamento que pudesse corresponder ao valor indicado. Também não foram localizados lançamentos no extrato bancário que correspondesse às NF nº 17 e nº 25.

A fiscalização concluiu que o serviço descrito nas NF nº 17, 21 e 25 não foi prestado e considerando que, em sua opinião, o objetivo inicial da constituição das empresas foi o de transferência dos empregados e propiciar créditos de PIS e COFINS, as NF não foram aceitas, seja pela não prestação de serviços ou pela simulação da constituição das empresas ENVASE e ALCANCE.

Relatou a fiscalização que no livro Caixa da ALCANCE foram registrados diversos lançamentos a título de despesas com diárias, viagens, estadias, combustíveis e alimentação que não foram comprovados e que contribuinte apresentou extrato bancário, com diversas transferências *on line*, lançadas ora como despesas com folha de pagamento, ora como despesas com diárias, ficando, na opinião da autoridade fiscalizadora, impossível de identificar os reais destinatários dos recursos e a que título mencionados recursos foram transferidos.

Afirmou a autoridade fiscalizadora que ENVASE e a ALCANCE dependem financeiramente da DUNAX e da DUNAS, uma vez que só prestam serviços e recebem créditos no banco das duas empresas citadas e que no livro caixa da ENVASE consta diversos lançamentos registrados como despesas com pessoal que correspondem a transferência *on line* no extrato, entretanto, o contribuinte não apresentou os comprovantes individuais não permitindo verificar os reais destinatários.

Relatou que a autoridade fiscalizadora que não consta qualquer aquisição de maquinário pela ENVASE, nem cláusula estabelecendo a utilização do maquinário da DUNAX e que embora o objeto do contrato entre DUNAX e ENVASE refira-se as atividades de envasamento, empacotamento, etiquetagem e acondicionamento dos produtos da contratante, observou que foram contratados empregados para as atividades de apoio junto a contratante. O empregado Gildevan Martins da Silva foi contratado como contador e afins pela ENVASE, mas constituído como representante perante a RFB pela DUNAX.

Constatou a fiscalização que a despesa com salário caiu de R\$ 694.696,10 (ano de 2010) para R\$ 165.141,19 (ano de 2011). Por outro lado, a ENVASE atingiu o quantitativo de R\$ 747.423,88 demonstrando que tal valor foi decorrente em sua maior parte da remoção dos empregados da DUNAX.

Esclareceu a autoridade fiscalizadora que as notas da ALCANCE não foram aceitas pois o que teria ocorrida na prática seria uma simulação na criação desta empresa com a finalidade específica de diminuir os recolhimentos das contribuições que incidiriam sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, do financiamento do Seguro de Acidentes do Trabalho e contribuições para outras Entidades e Terceiros além de gerar créditos de PIS e COFINS sobre os serviços contratados.

O Auto de Infração glosou os valores dos serviços prestados pela SM Consultoria – NF nº 51, 62 e 100 por não serem necessárias à atividade da empresa, sob o fundamento de que se trata de serviços de impugnação de autos de infração junto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

O Auto de Infração também glosou as despesas relativas a serviços prestados à LWART por falta de apresentação das Notas Fiscais, visto que somente foram apresentadas Notas de débito e recibos.

Foi glosado o valor de R\$ 257.300,00 referente a diferença encontrada pela quantia declarada pelo contribuinte na DICON do mês de junho/2011 de R\$ 533.300,00 como Outras Operações com Direito a Crédito e o constante na Nota Fiscal de nº 21 emitida pela Alcance no valor de R\$ 266.000,00.

O valor da diferença foi lançado nas rubricas contábeis Manutenção e Conservação, Fretes e Carreto e Material de Consumo.

Relatou a autoridade fiscalizadora que não foi apresentada documentação relativa a rubrica Manutenção e Conservação. Quanto às rubricas Fretes e Carreto e Material de Consumo o contribuinte apresentou 20 recibos de Pagamento Autônomo, sendo que a metade em branco e que não consta nas GFIPs entregues pela Dunax qualquer dado referente aos valores pagos a título de RPA consoante os lançamentos declarados nas rubricas Fretes e Carretos e Material de Consumo Fábrica, inclusive só valores retidos a título de ISS e INSS retidos, razão pela qual procedeu a sua glosa em virtude da documentação apresentada ser, em seu entendimento, inidônea por não comprovar a operação descrita na contabilidade.

A impugnação alegou que os gestores da impugnante, objetivando a busca de melhor desempenho em suas atividades, resolveram terceirizar os serviços relacionados à atividade-meio da empresa, transferindo a terceiros a administração dos recursos humanos. Este teria sido o propósito comercial que deu ensejo à contratação da Envase e da Alcance, fazendo parte do processo dessa contratação a transferência dos funcionários, até então vinculados à Impugnante, às empresas contratadas, garantindo-lhes o emprego.

Aduziu que os administradores da Impugnante delinearam o projeto de reestruturação ao senhor Maurício, propondo-lhe que ele assumisse as futuras empresas prestadoras dos serviços haja vista o seu conhecimento do modus operandi da DUNAX e que a transferência de seus funcionários para as empresas ALCANCE e ENVASE evitou a interrupção das atividades da impugnante e a manutenção dos empregos dos ex-funcionários.

Argumentou que o fato de um funcionário de uma prestadora de serviços informar que trabalha na empresa tomadora dos serviços é fato comum na vida cotidiana do cidadão.

Quanto às ações trabalhistas, nas quais a impugnante consta também como pólo passivo, argumentou que também é corriqueiro nas relações trabalhistas, em virtude a Súmula

TST 331, IV que determina a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços no caso de inadimplemento das obrigações trabalhistas.

Alegou que quanto ao fato das empresas empregarem funcionários que trabalham em Unidades da Federação diversa da sua sede, não haveria qualquer impedimento legal já que os serviços são prestados na sede da contratante.

Quanto ao fato das empresas terem suas sedes em pequenos locais não significaria que não possuam condições de prestar os serviços contratados, já que os serviços são executados na área física do contratante.

Quanto à continuidade das atividades da DUNAX após a transferência dos funcionários, fundamentou que a transferência do pessoal não teve como propósito o encerramento das atividades da Impugnante, e sim criar maiores e melhores condições para crescimento dos negócios da DUNAX. A transferência das atividades meio para terceiros é corriqueira e aplicada por várias empresas e órgãos da Administração Pública, não lhes cabendo a pecha de simulação.

Aduziu que os serviços foram necessários à atividade da Impugnante, foram suportados por documentos idôneos e com pagamentos devidamente comprovados e que portanto, tais serviços seriam dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e geradores de créditos de PIS e COFINS.

Argumentou que inda que o objetivo final tivesse como finalidade única a redução de tributos, tal fato, desde que exercido sem dolo e suportado por documentos idôneos, não haveria que se falar em ilicitude e tampouco em simulação. Cita acórdão do CARF nº 1101-000.841.

Defendeu que ainda que se entendesse que os procedimentos tiveram como objetivo a redução do custo tributário da impugnante os serviços cobrados por aquelas empresas foram efetivamente prestados e necessários à impugnante, devendo seu custo ser reconhecido para fins de IRPJ e CSLL como se os empregados daquelas companhias fossem funcionários da própria impugnante.

Alegou que mesmo que se admita que os serviços não ocorreram os valores pagos por aquelas empresas a título de salários e encargos sociais, além dos tributos – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS deveriam ser deduzidos para fins de cálculos do auto de infração, objeto desta impugnação.

Quanto aos serviços de defesa da Impugnante em auto de infração argumentou que não são liberalidade e que foram pagos para se evitar um prejuízo à empresa, portanto, necessária ao desenvolvimento dos negócios da impugnante. Em relação a CSLL, não há vedação legal, nem previsão de ajustes, portanto, não há que se falar em indedutibilidade.

Com relação aos serviços prestados pela LWART aduziu que foram comprovados por meio de Notas de Débitos, ficha de compensação bancária, e comprovante do pagamento. Tais serviços se referem a coleta e refino de óleos usados, essencial à atividade da impugnante.

Alegou que a fiscalização não considerou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados em todos os trimestres de 2011.

Defendeu que quanto à multa agravada lançada sobre o valor das glosas dos serviços prestados por ALCANCE e ENVASE, a alegação de simulação não há como subsistir, portanto o agravamento seria inaplicável e que quanto à multa agravada lançada sobre a omissão de receitas, não houve a presença de dolo, e sim, equívoco da impugnante quando da não inclusão das referidas receitas no cálculo dos tributos. Cita algumas decisões do CARF.

Além disso, afirmou que a multa aplicada é confiscatória.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, mantendo os valores abaixo especificado:

**Valores de PIS mantidos:**

PA	PIS	MULTA
dez/10	36.272,03	150%

2011	PIS	MULTA	PIS	MULTA
01	4.907,26	75%	592,63	150%
02	565,39	75%	0,00	
03	2.188,60	75%	1.743,37	150%
04	564,47	75%	1.482,86	150%
05	713,18	75%	2.507,25	150%
06	365,30	75%	11.252,05	150%
07	1.744,52	75%	1.685,70	150%
08	332,50	75%	14.423,77	150%
09	974,00	75%	8.778,33	150%
10	1.594,18	75%	0,00	
11	4.812,05	75%	1.447,60	150%

**Valores de COFINS mantidos:**

PA	COFINS	MULTA
dez/10	167.071,19	150%

2011	COFINS	MULTA	COFINS	MULTA
01	22.603,16	75%	2.729,66	150%
02	2.604,23	75%	0,00	
03	10.080,84	75%	8.030,05	150%
04	2.599,98	75%	6.830,17	150%
05	3.284,97	75%	11.548,54	150%
06	1.682,58	75%	51.827,64	150%
07	8.035,39	75%	7.764,40	150%
08	1.531,51	75%	66.436,76	150%
09	4.486,31	75%	40.433,51	150%
10	7.342,89	75%	0,00	
11	22.164,58	75%	7.911,39	150%

**Valores de IRPJ mantidos:**

1º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	26.317,50	150%
Adicional	11.545,00	150%
Imposto	1.248,96	75%
Adicional	832,64	75%

2º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	109.487,32	150%
Adicional	66.991,54	150%
Imposto	1.384,20	75%
Adicional	922,80	75%

3º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	174.929,55	150%
Adicional	110.619,70	150%
Imposto	13.845,43	75%
Adicional	9.230,28	75%

4º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	74.487,72	150%
Adicional	43.658,48	150%
Imposto	57.120,67	75%
Adicional	38.080,45	75%

**Valores de CSLL mantidos**

1º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	15.790,50	150%
Contribuição	749,37	75%

2º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	65.692,39	150%
Contribuição	830,52	75%

3º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	104.957,73	150%
Contribuição	3.684,64	75%

4º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	44.692,63	150%
Contribuição	25.787,36	75%

O Recurso Voluntário apresentou os mesmos argumentos com relação aos temas que a Recorrente não saiu vencedora.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de auto de infração de IRPJ (fl. 02/17), CSLL (fl. 18/29), COFINS (fls. 30/35), PIS (fls. 36/41) no valor total de R\$ 4.499.886,40, aí incluídos o valor dos tributos, juros de mora e multa proporcional, a saber:

- R\$ 2.115.810,18, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

- R\$ 786.274,19, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- R\$ 1.313.412,60, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- R\$ 284.389,43, relativo à Contribuição para Programa de Integração Social (PIS).

Portanto, trata-se originalmente de auto de infração de IRPJ (fl. 02/17), CSLL (fl. 18/29), COFINS (fls. 30/35), PIS (fls. 36/41) no valor total de R\$ 4.499.886,40, aí incluídos o valor dos tributos, juros de mora e multa proporcional, a saber:

- R\$ 2.115.810,18, relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); - R\$ 786.274,19, relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); - R\$ 1.313.412,60, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e - R\$ 284.389,43, relativo à Contribuição para Programa de Integração Social (PIS).

Conforme será abaixo relatado, o Auto de Infração foi reduzido pela decisão da DRJ, mas não o suficiente para interposição de Recurso de Ofício.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 42/94) apurou que a Recorrente apresentou DACON do período de 02/2010 a 12/2010 zerados.

Intimado a esclarecer o saldo acumulado de períodos anteriores, utilizado para dedução do débito do mês de dezembro, a Recorrente apresentou relação de notas fiscais relativas aos períodos de outubro e novembro.

Ocorre que como as declarações foram apresentadas zeradas, apontou a fiscalização que não haveria como saber se os créditos de PIS e COFINS originários de outubro e novembro foram utilizados em seus respectivos períodos ou no mês de dezembro como afirma o contribuinte.

De acordo com a fiscalização, a Recorrente ao utilizar-se de crédito de períodos anteriores deveria ter retificado a DACON e a DCTF. Diante disso, não seria possível aceitar a existência destes saldos remanescentes de crédito de PIS e COFINS, sejam os valores listados na apuração de dezembro de 2010, sejam os mencionados nos cálculos de janeiro de 2011.

A glosa dos valores deu causa a insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS que foram lançados no presente auto.

Em relação às receitas, a fiscalização verificou diferenças em todos os meses do ano calendário de 2011, comparando a Planilha de saída e o demonstrativo da base de cálculo de PIS e Cofins, e ainda a conta de Receita Bruta código 4.1.1.

Quanto à base de cálculo do PIS e da COFINS foram considerados os valores da contabilidade constante no SPED contábil.

Quanto ao crédito de não cumulatividade o contribuinte deixou de comprovar algumas notas fiscais, apresentou recibo para comprovação de prestação de serviços prestados por pessoa jurídica, e apurou crédito decorrente de transferência de mercadoria para filiais do contribuinte. As glosas foram agrupadas no anexo 06.

Foram glosadas também as Notas Fiscais nos valores de R\$ 523.300,00, R\$ 515.000,00 e R\$ 418.000,00, declaradas como Outras operações com direito a crédito, por falta de comprovação.

O auto de infração relatou que a Recorrente declarou elevados valores pagos às empresas Alcance Serviços de Escritório e Apoio Administrativo Ltda. CNPJ: 12.775.431/0001-09 e Envase Serviços de Envasamento, Empacotamento e Etiquetagem Ltda. CNPJ: 12.775.459/0001-46 e que as empresas foram abertas em 27 e 28 de outubro de 2010, respectivamente, tendo a seguinte composição societária:

	SOCIO	%	SOCIO	%
ALCANCE	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	60%	Antonia Vania de Oliveira	40%
ENVASE	Antonio Luiz e Silva Junior	60%	Antonia Vania de Oliveira	40%

Em 28 de dezembro de 2010, o quadro societário das duas empresas foi alterado conforme abaixo:

	SOCIO	%	SOCIO	%
ALCANCE	Mauricio Libório de Medeiros Neto	50%	Antonia Vania de Oliveira	50%
ENVASE	Mauricio Libório de Medeiros Neto	50%	Antonia Vania de Oliveira	50%

O Sr. Mauricio Libório foi contratado como contador por DUNAS Distribuidora Ltda, CNPJ: 02.746.672/0003-38, que possui o mesmo quadro societário da DUNAX.

O Sr. Maurício foi admitido na Dunas em 01/09/2009 e a data da rescisão foi em 17/02/2011. A Sra. Antonia Vânia trabalhou no período de 02/05/2007 a 15/10/2010 na empresa Aconta que prestou serviço para a DUNAX em 2010. O Sr. Maurício também trabalhou nesta mesma empresa de 03/09/2007 a 07/11/2008. As empresas DUNAX, DUNAS e DULUB tem o seguinte quadro societário:

	SOCIO	%	SOCIO	%	SOCIO	%
DUNAX	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	1%	Antonio Luiz e Silva Junior	1%	DULUB	98%
DUNAS	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	1%	Antonio Luiz e Silva Junior	1%	DULUB	98%
DULUB	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	50%	Antonio Luiz e Silva Junior	50%		

Relatou a fiscalização que a DUNAX e a DUNAS tem 13 filiais, sendo que algumas tem endereços bem próximos e que nas notas da ALCANCE consta a seguinte descrição: Serviços de armazenagem, transbordo, carga e descarga, capatazia e guarda de mercadorias os quais foram realizados nos meses de junho, agosto e setembro de 2011.

Relatou a fiscalização que nas notas da ENVASE consta a seguinte descrição: Serviços de envasamento, empacotamento e etiquetagem sob contrato.

O Auto de Infração menciona ainda que saíram da empresa DUNAX para as empresas ALCANCE e ENVASE o quantitativo de 48 empregados, muitos dos quais com a mesma ocupação, sendo que a maior parte de todas as alterações foram registradas nas GFIPs dos meses de novembro e dezembro de 2010 das empresas DUNAX, ALCANCE e ENVASE. Destes funcionários, 24 eram supervisores da indústria têxtil e foram transferidos para a ENVASE.

Já da empresa DUNAS saíram 56 empregados para a ALCANCE e ENVASE. Tanto a DUNAS como a DUNAX transferiram seus empregados para as empresas optantes do SIMPLES Nacional (ALCANCE e ENVASE) gerando crédito dos serviços prestados, além de deixar de recolher a contribuição sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, as alíquotas da Contribuição para o financiamento do Seguro de Acidentes do Trabalho e as Contribuições para Outras Entidades e Terceiros, já que as optantes do SIMPLES recolhem apenas sobre a Receita Bruta.

Alegou a fiscalização que a estratégia da DUNAX foi a de transferir a maior parte dos empregados utilizados na produção para a empresa ENVASE e que embora tanto a ENVASE quanto a ALCANCE estejam localizadas no Ceará, os funcionários transferidos informaram como endereço cadastral no CPF, endereço diverso da empresa contratante, tais como: Bahia, Alagoas, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Paraíba, Piauí e Pará. A maioria apresenta endereço cadastral onde existe uma filial da DUNAS ou da DUNAX, corroborando a tese de que tais movimentações foram apenas formais e que eles continuaram a exercer os seus cargos nos locais onde estavam anteriormente lotados.

Detalhou a fiscalização que em 2011 a ALCANCE e a ENVASE contrataram diversos funcionários, também com endereços da Bahia, embora as contratantes estejam localizadas no Ceará e que pesquisas no site das Companhias de Energia Elétrica confirmariam os endereços dos funcionários na Bahia, em Alagoas, Pernambuco, Rio Grande do Norte. Três dos novos contratados tem endereço no município de São Gonçalo do Campos, local onde encontrou as filiais das empresas Dunax e Dunas.

Fundamentou a autoridade fiscalizadora que em consulta ao site do TRT da 7ª Região do Estado do Pernambuco identificou o Processo de Reclamação Trabalhista nº 0001198-39.2011.5.06.0311 em que figura como autor o Sr. Paulo Henrique Padilha Fonte e como réu as empresas Dunas Distribuidora Ltda e Alcance e que estratégia da DUNAX ficaria evidente na leitura do relatório da ação trabalhista, cujo trecho está abaixo transcrito:

*PAULO HENRIQUE PADILHA DA FONTE, qualificado na exordial e assistida por patrono particular, ingressou com reclamação trabalhista em 06.12.2011, em face de DUNAS DISTRIBUIDORA LTDA e ALCANCE SERVIÇOS DE ESCRITÓRIO E APOIO ADMINISTRATIVO LTDA. indicando que foi admitido nas funções de vendedor comercial e, que teve como área de atuação das cidades de Caruaru e região. Que trabalhou por 21 meses e que em novembro de 2010 houve mudança do empregador no contra-cheque e onde figurava a 1ª reclamada passou a figurar a 2ª reclamada, afirmando que não houve qualquer mudança estrutural na empresa.*

Ao analisar as provas extraídas do processo trabalhista a autoridade fiscalizadora entendeu que a juíza declarou a responsabilidade solidária entre as duas reclamadas, em virtude da formação de grupo econômico, pois ambas apresentaram defesa única sob o mesmo patrocínio. Na Reclamação Trabalhista nº 0000873-71.2011.5.05.0641 as reclamadas também são Dunas e Alcance, sendo que as duas reclamadas foram acompanhadas pela mesma advogada. Na

ação trabalhista nº 0000341-91.2013.5.05.0006 também consta a Alcance e Dunas como reclamadas. Segundo o livro de saídas do ICMS a Dunax continuou a executar normalmente as suas atividades, mesmo após a saída maciça de seus empregados, especialmente para a Envase.

O Auto de Infração dispõe que foi realizada diligência no endereço da ALCANCE e da ENVASE em 2011 e constatou que as salas tem aproximadamente 40 m<sup>2</sup> e são localizadas na sobreloja do prédio, sem a menor condição de comportar os empregados que foram transferidos para as mesmas e ainda mais executar os serviços que foram discriminados nas Notas Fiscais emitidas, relatando que em 2012 as empresas mudaram de endereço, permanecendo contíguas e em salas diminutas.

Esclareceu a autoridade fiscalizadora que, após intimação, a ENVASE apresentou contrato de prestação de serviços com a DUNAX no qual se comprometeu a efetuar os serviços de envasamento, etiquetagem, empacotamento e acondicionamento junto a contratada, afirmando que já no contrato com a ALCANCE esta se compromete a efetuar os serviços de apoio administrativo, serviços de armazenamento, carga, descarga, transbordo, capatazia junto a contratada e que os serviços previstos na cláusula primeira poderão ser realizados pela contratada em qualquer estabelecimento da contratante.

Constatou que pelas dimensões físicas dos endereços das contratadas haveria impossibilidade de executar os serviços acima e que foram executados dentro da DUNAX, chamando a atenção a exclusividade do serviço executado pelas ENVASE e ALCANCE para a DUNAX ou DUNAS, conforme Notas Fiscais apresentadas pelas empresas. Quanto a comprovação das quitações dos valores lançados pelas empresas ENVASE e ALCANCE no livro caixa não foram apresentados documentos da efetividade das despesas. A ALCANCE não havia oferecido a tributação as NF 17, 21 e 25, no entanto, retificou sua Declaração incluindo tais valores após a DUNAX ser intimada. Também não consta registro do recebimento dos valores no livro Caixa. De acordo com o recibo de quitação relativo a NF nº 21 a ALCANCE teria recebido 20 pagamentos de R\$ 25.750,00, no mês de agosto, totalizando R\$ 515.000,00, contudo, não foi localizado lançamento que pudesse corresponder ao valor indicado. Também não foram localizados lançamentos no extrato bancário que correspondesse às NF nº 17 e nº 25.

A fiscalização concluiu que o serviço descrito nas NF nº 17, 21 e 25 não foi prestado e considerando que, em sua opinião, o objetivo inicial da constituição das empresas foi o de transferência dos empregados e propiciar créditos de PIS e COFINS, as NF não foram aceitas, seja pela não prestação de serviços ou pela simulação da constituição das empresas ENVASE e ALCANCE.

Relatou a fiscalização que no livro Caixa da ALCANCE foram registrados diversos lançamentos a título de despesas com diárias, viagens, estadias, combustíveis e alimentação que não foram comprovados e que contribuinte apresentou extrato bancário, com diversas transferências *on line*, lançadas ora como despesas com folha de pagamento, ora como despesas

com diárias, ficando, na opinião da autoridade fiscalizadora, impossível de identificar os reais destinatários dos recursos e a que título mencionados recursos foram transferidos.

Afirmou a autoridade fiscalizadora que ENVASE e a ALCANCE dependem financeiramente da DUNAX e da DUNAS, uma vez que só prestam serviços e recebem créditos no banco das duas empresas citadas e que no livro caixa da ENVASE consta diversos lançamentos registrados como despesas com pessoal que correspondem a transferência on line no extrato, entretanto, o contribuinte não apresentou os comprovantes individuais não permitindo verificar os reais destinatários.

Relatou que a autoridade fiscalizadora que não consta qualquer aquisição de maquinário pela ENVASE, nem cláusula estabelecendo a utilização do maquinário da DUNAX e que embora o objeto do contrato entre DUNAX e ENVASE refira-se as atividades de envasamento, empacotamento, etiquetagem e acondicionamento dos produtos da contratante, observou que foram contratados empregados para as atividades de apoio junto a contratante. O empregado Gildevan Martins da Silva foi contratado como contador e afins pela ENVASE, mas constituído como representante perante a RFB pela DUNAX.

Constatou a fiscalização que a despesa com salário caiu de R\$ 694.696,10 (ano de 2010) para R\$ 165.141,19 (ano de 2011). Por outro lado, a ENVASE atingiu o quantitativo de R\$ 747.423,88 demonstrando que tal valor foi decorrente em sua maior parte da remoção dos empregados da DUNAX.

Esclareceu a autoridade fiscalizadora que as notas da ALCANCE não foram aceitas pois o que teria ocorrida na prática seria uma simulação na criação desta empresa com a finalidade específica de diminuir os recolhimentos das contribuições que incidiriam sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, do financiamento do Seguro de Acidentes do Trabalho e contribuições para outras Entidades e Terceiros além de gerar créditos de PIS e COFINS sobre os serviços contratados.

O Auto de Infração glosou os valores dos serviços prestados pela SM Consultoria – NF nº 51, 62 e 100 por não serem necessárias à atividade da empresa, sob o fundamento de que se trata de serviços de impugnação de autos de infração junto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

O Auto de Infração glosou as despesas relativas a serviços prestados à LWART por falta de apresentação das Notas Fiscais, visto que somente foram apresentadas Notas de débito e recibos.

Foi glosado o valor de R\$ 257.300,00 referente a diferença encontrada pela quantia declarada pelo contribuinte na DACON do mês de junho/2011 de R\$ 533.300,00 como Outras Operações com Direito a Crédito e o constante na Nota Fiscal de nº 21 emitida pela Alcance no valor de R\$ 266.000,00.

O valor da diferença foi lançado nas rubricas contábeis Manutenção e Conservação, Fretes e Carreto e Material de Consumo.

Relatou a autoridade fiscalizadora que não foi apresentada documentação relativa a rubrica Manutenção e Conservação. Quanto às rubricas Fretes e Carreto e Material de Consumo o contribuinte apresentou 20 recibos de Pagamento Autônomo, sendo que a metade em branco e que não consta nas GFIPs entregues pela Dunax qualquer dado referente aos valores pagos a título de RPA consoante os lançamentos declarados nas rubricas Fretes e Carretos e Material de Consumo Fábrica, inclusive só valores retidos a título de ISS e INSS retidos, razão pela qual procedeu a sua glosa em virtude da documentação apresentada ser, em seu entendimento, inidônea por não comprovar a operação descrita na contabilidade.

A Recorrente defende que seus gestores, objetivando a busca de melhor desempenho em suas atividades, resolveram terceirizar os serviços relacionados à atividade-meio da empresa, transferindo a terceiros a administração dos recursos humanos. Este teria sido o propósito negocial que deu ensejo à contratação da Envase e da Alcance, fazendo parte do processo dessa contratação a transferência dos funcionários, até então vinculados à Impugnante, às empresas contratadas, garantindo-lhes o emprego.

Aduziu que seus administradores delinearão o projeto de reestruturação ao senhor Maurício, propondo-lhe que ele assumisse as futuras empresas prestadoras dos serviços haja vista o seu conhecimento do *modus operandi* da DUNAX e que a transferência de seus funcionários para as empresas ALCANCE e ENVASE evitou a interrupção das atividades da impugnante e a manutenção dos empregos dos ex-funcionários.

Argumentou que o fato de um funcionário de uma prestadora de serviços informar que trabalha na empresa tomadora dos serviços é fato comum na vida cotidiana do cidadão.

Quanto às ações trabalhistas, nas quais a Recorrente consta também como pólo passivo, argumentou que também é corriqueiro nas relações trabalhistas, em virtude a Súmula TST 331, IV que determina a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços no caso de inadimplemento das obrigações trabalhistas.

Alegou que quanto ao fato de as empresas empregarem funcionários que trabalham em Unidades da Federação diversa da sua sede, não haveria qualquer impedimento legal já que os serviços são prestados na sede da contratante.

Quanto ao fato de as empresas terem suas sedes em pequenos locais não significaria que não possuam condições de prestar os serviços contratados, já que os serviços são executados na área física do contratante.

Quanto à continuidade das atividades da DUNAX após a transferência dos funcionários, fundamentou que a transferência do pessoal não teve como propósito o encerramento das atividades da Impugnante, e sim criar maiores e melhores condições para crescimento dos negócios da DUNAX. A transferência das atividades meio para terceiros é

corriqueira e aplicada por várias empresas e órgãos da Administração Pública, não lhes cabendo a pecha de simulação.

Aduziu que os serviços foram necessários à atividade da Impugnante, foram suportados por documentos idôneos e com pagamentos devidamente comprovados e que portanto, tais serviços seriam dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL e geradores de créditos de PIS e COFINS.

Argumentou que ainda que o objetivo final tivesse como finalidade única a redução de tributos, tal fato, desde que exercido sem dolo e suportado por documentos idôneos, não haveria que se falar em ilicitude e tampouco em simulação. Defendeu que ainda que se entendesse que os procedimentos tiveram como objetivo a redução do custo tributário da Recorrente os serviços cobrados por aquelas empresas foram efetivamente prestados e necessários à impugnante, devendo seu custo ser reconhecido para fins de IRPJ e CSLL como se os empregados daquelas companhias fossem funcionários da própria impugnante.

Alegou que mesmo que se admita que os serviços não ocorreram os valores pagos por aquelas empresas a título de salários e encargos sociais, além dos tributos – IRPJ, CSLL, PIS e COFINS deveriam ser deduzidos para fins de cálculos do auto de infração, objeto desta impugnação.

Quanto aos serviços de defesa da Recorrente em auto de infração argumentou que não são liberalidade e que foram pagos para se evitar um prejuízo à empresa, portanto, necessária ao desenvolvimento dos negócios da impugnante. Em relação a CSLL, não há vedação legal, nem previsão de ajustes, portanto, não há que se falar em indedutibilidade.

Com relação aos serviços prestados pela LWART aduziu que foram comprovados por meio de Notas de Débitos, ficha de compensação bancária, e comprovante do pagamento. Tais serviços se referem a coleta e refino de óleos usados, essencial à atividade da impugnante.

Alegou que a fiscalização não considerou o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados em todos os trimestres de 2011.

Defendeu que quanto à multa agravada lançada sobre o valor das glosas dos serviços prestados por ALCANCE e ENVASE, a alegação de simulação não há como subsistir, portanto o agravamento seria inaplicável e que quanto à multa agravada lançada sobre a omissão de receitas, não houve a presença de dolo, e sim, equívoco da impugnante quando da não inclusão das referidas receitas no cálculo dos tributos. Cita algumas decisões do CARF.

Além disso, afirmou que a multa aplicada é confiscatória.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, mantendo os valores abaixo especificado:

**Valores de PIS mantidos:**

PA	PIS	MULTA
dez/10	36.272,03	150%

2011	PIS	MULTA	PIS	MULTA
01	4.907,26	75%	592,63	150%
02	565,39	75%	0,00	
03	2.188,60	75%	1.743,37	150%
04	564,47	75%	1.482,86	150%
05	713,18	75%	2.507,25	150%
06	365,30	75%	11.252,05	150%
07	1.744,52	75%	1.685,70	150%
08	332,50	75%	14.423,77	150%
09	974,00	75%	8.778,33	150%
10	1.594,18	75%	0,00	
11	4.812,05	75%	1.447,60	150%

**Valores de COFINS mantidos:**

PA	COFINS	MULTA
dez/10	167.071,19	150%

2011	COFINS	MULTA	COFINS	MULTA
01	22.603,16	75%	2.729,66	150%
02	2.604,23	75%	0,00	
03	10.080,84	75%	8.030,05	150%
04	2.599,98	75%	6.830,17	150%
05	3.284,97	75%	11.548,54	150%
06	1.682,58	75%	51.827,64	150%
07	8.035,39	75%	7.764,40	150%
08	1.531,51	75%	66.436,76	150%
09	4.486,31	75%	40.433,51	150%
10	7.342,89	75%	0,00	
11	22.164,58	75%	7.911,39	150%

**Valores de IRPJ mantidos:**

1º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	26.317,50	150%
Adicional	11.545,00	150%
Imposto	1.248,96	75%
Adicional	832,64	75%

2º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	109.487,32	150%
Adicional	66.991,54	150%
Imposto	1.384,20	75%
Adicional	922,80	75%

3º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	174.929,55	150%
Adicional	110.619,70	150%
Imposto	13.845,43	75%
Adicional	9.230,28	75%

4º TRIMESTRE	IRPJ	MULTA
Imposto	74.487,72	150%
Adicional	43.658,48	150%
Imposto	57.120,67	75%
Adicional	38.080,45	75%

**Valores de CSLL mantidos**

1º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	15.790,50	150%
Contribuição	749,37	75%

2º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	65.692,39	150%
Contribuição	830,52	75%

3º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	104.957,73	150%
Contribuição	3.684,64	75%

4º TRIMESTRE	CSLL	MULTA
Contribuição	44.692,63	150%
Contribuição	25.787,36	75%

Conforme esclarecido pela DRJ, quanto às infrações de glosa de crédito de períodos anteriores, omissão de receita e custos glosados sob o fundamento de não comprovação, exceto as despesas relativas à Lwart, não houve contestação por parte do contribuinte. Deste modo, é de se aplicar o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, diploma regulador do Processo Administrativo Fiscal, implicando preclusão do direito de discutir tais matérias, em sede administrativa.

A DRJ concordou com a dedução do prejuízo do período mediante o seguinte fundamento:

**De fato, na DIPJ apresentada ND 1577326, foi apurado resultado negativo em todos os trimestres do ano-calendário (Ficha 09 A fls. 42/49 e Ficha 17 fls. 52/59 da DIPJ), que não foi considerado na apuração do auto de infração.**

**Diante disso, deve ser efetuada nova apuração de valores, considerando o resultado negativo de cada período (IRPJ e CSLL), alterando o percentual da multa sobre omissão de receita para 75% (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) e cancelando a autuação sobre a CSLL relativa as despesas desnecessárias**

Por outro lado, a DRJ afastou a aplicação da multa qualificada para PARTE do auto de infração, não tendo referida decisão objeto de Recurso de Ofício, até mesmo porque não atingiu o limite de alçada.

Com isso o valor do auto de infração foi reduzido nos termos acima mencionados e não foi apresentado Recurso de Ofício por questões de valor de alçada.

Portanto, o presente Recurso refere-se ao debate de glosa de despesas e de custos, bem como de multa qualificada na questão da glosa de custos em face de alegação de simulação.

### **GLOSA DE DESPESAS**

#### **Serviços prestados pela LWART.**

Os serviços prestados pela LWART foram glosados porque não foram apresentaram Nota fiscais de serviços e nem outras provas aceitáveis, tendo sido apresentado apenas notas de débitos, recibos e comprovante de depósito bancário.

A Recorrente apresentou como suposta prova da despesa contrato de parceria comercial (fls. 4.392/4399), no qual está estabelecido que a DUNAX pretende ver cumprida sua obrigação ambiental de promover a coleta e a destinação correta dos óleos usados pós consumo, em ação conjunta com o parceiro outorgado, mediante ressarcimento deste custeio da coleta.

Consta também no contrato que: “Contra o ressarcimento do custeio da coleta, até o limite acima estabelecido, e que deve ocorrer até o dia 05 do mês subsequente, mediante emissão de Nota de Débito ...”

O entendimento da DRJ está correto, *as despesas e custos inerentes a prestação de serviços, não são reembolsos, compõem o preço da prestação de serviços, portanto, são despesas para quem contrata e receita para o prestador. Diante do acima exposto, a LWART deveria ter emitido Nota Fiscal de prestação de serviços.*

Ademais, o artigo 61 da Lei nº 9.532/97 respeito da dedutibilidade dos custos e despesas operacionais na apuração do lucro real:

**Art. 61. As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.**

*§ 1º Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:*

*a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;*

Desta maneira, para comprovar as despesas, no mínimo as operações efetuadas junto às empresas comerciais ou prestadoras serviços devem estar acompanhadas do respectivo documento fiscal (cupom fiscal ou nota fiscal), não podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

De fato, na medida em que a fiscalização apurou inconsistências nas despesas deduzidas pela Recorrente verificou que estes não são aptos a demonstrar a efetividade do dispêndio, isto é, não restou provado que coincidem com os lançamentos, principalmente pela análise da correlação entre as informações registradas na contabilidade e aquelas retratadas nos comprovantes apresentados, avaliação que abrange o confronto de valores e datas, entre outros aspectos.

Deste modo, sem a exibição das respectivas Notas Fiscais e à escassez da apresentação de elementos consistentes sobre a efetividade do dispêndio, não há como se admitir a sua dedutibilidade, restando mantida a glosa das despesas em questão.

### **SERVIÇOS PRESTADOS PELA SM CONSULTORIA**

A Recorrente defende que as despesas com serviços de terceiros na defesa de seus interesses em processos de autuação fiscal (Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – Sefaz/CE) deveriam ser aceitas.

Os serviços prestados pela SM Consultoria foram classificados pela fiscalização como não serem necessárias a atividade da empresa, uma vez que se trata de serviços destinado à elaboração de impugnação de autos de infração junto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Com relação à CSLL, tal como apontado pela DRJ, entendo que deve ser aceita a dedutibilidade. Esse foi o entendimento da DRJ nos seguintes termos:

*O contribuinte alega que os pagamentos não são mera liberalidade e foram pagos para se evitar um prejuízo à empresa, portanto, despesa necessária ao desenvolvimento dos negócios da impugnante. Em relação à CSLL, não há vedação legal, nem previsão de ajustes, portanto, não há que se falar em indedutibilidade.*

(...)

*Quanto à adição da despesa desnecessária à base de cálculo da CSLL, são cabíveis as seguintes considerações:*

*Cumprir concordar que o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e o artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996, estendem a aplicação das regras do IRPJ à CSLL tão-somente no que concerne à forma de apuração e pagamento, sendo que a base de cálculo da contribuição foi mantida.*

*Segundo o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689/1988, para os contribuintes tributados com base no lucro real, a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para imposto sobre a renda, apurado com observância da legislação comercial, e ajustado pelas adições e exclusões dispostas nos itens 1 a 6, da alínea “c”, do §1º, do art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, com redação dada pelo art. 2º, da Lei nº 8.034/1990.*

*Os valores indedutíveis na apuração da base de cálculo dessa contribuição encontram-se elencados no artigo 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, in verbis:*

(...)

*Em 30 de janeiro de 2004 foi editada a Instrução Normativa SRF nº 390, que consolidou a legislação aplicável à CSLL, cujos artigos 3º, 38, 43 e 44 dispõem:*

*(...)*

*Por conseguinte, na apuração da base de cálculo da CSLL não há previsão legal para que sejam adicionadas ao lucro líquido as despesas desnecessárias, consideradas indedutíveis para efeito de apuração do IRPJ, porquanto não há no artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, qualquer determinação nesse sentido.*

*Diante disso, fica mantida a glosa para fins de IRPJ, devendo ser cancelada a exigência da CSLL relativa as despesas de honorários advocatícios, desnecessárias de acordo com a legislação do IR.*

Considerando que não houve Recurso de Ofício sobre o tema de dedutibilidade referente à CSLL não se faz necessário o respectivo debate, não sendo objeto de análise.

Já com relação ao Imposto de Renda, para ser considerada necessária de fato não basta que uma despesa tenha relação com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial. Esse conceito é esclarecido pelo artigo 299 do RIR/99 vigente na época dos fatos, conforme pode-se verificar em sua redação abaixo transcrita:

*Despesas Necessárias*

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

*Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).*

Conforme é de conhecimento geral, as despesas de possível dedução são as chamadas operacionais, assim definidas como aquelas 1) não computadas nos custos (não correspondam à troca de recursos preexistentes no ativo da pessoa jurídica, ou mesmo à contração de dívidas, para a aquisição de um bem ou direito) e 2) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

O artigo 47 da Lei 4.506/64 considera despesa operacional (ou seja, dedutíveis) as despesas as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receita, conforme abaixo transcrito:

**Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.**

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

**§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.**

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

Conceito importante para o presente caso refere-se à necessidade da despesa seja usual para o ramo de atividade.

Ocorre que as despesas com advogados na prestação de serviços em defesa dos interesses de uma empresa são essenciais qualquer que seja a atividade dessa empresa.

De fato, despesas de defesa de auto de infração junto a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, são essenciais, **usuais** e normais na realização das atividades e negócios da empresa, se enquadrando no conceito de despesas operacionais dedutíveis expresso pelo art. 299 do RIR/1999.

Todavia, a prova dessa despesa não foi apontada no Recurso Voluntário, tendo apenas sido localizada por esse relator, às fls. 330, por meio de contrato de serviços no valor de R\$ 36.000,00, abaixo colacionado:



CP. 012/2008

Fortaleza, 16 de julho de 2008.

À  
**DUNAX LUBRIFICANTES LTDA.**  
Rua Eduardo Sá, 440 - Jabuti  
CEP 61760-000 – Eusébio – CE

**At. Sr. Júnior**Ref.: Proposta para prestação de serviços

Prezados Senhores,

De conformidade com os entendimentos mantidos, temos a satisfação de submeter à apreciação de V.Sas nossa proposta para realização de serviços profissionais de nossa especialidade junto a essa empresa.

A SM Consultoria reúne adequadas qualificações técnicas para servi-los com distinção e excelência profissional. Na proposta que ora oferecemos estará presente nossa preocupação em atender às suas expectativas e objetivos.

A SM Consultoria tem como política rígida não discutir assuntos de seus clientes fora do ambiente da equipe de trabalho envolvida, mantendo assim total confidencialidade.

**SERVIÇOS PROPOSTOS:**

Desenvolver ações junto à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ-CE, objetivando impugnar o Auto de Infração de nº 200808946-0, 200808947-2, 200808948-4 e 200808949-6, no valor total de R\$ 920.980,11 (novecentos e vinte mil, novecentos e oitenta reais e onze centavos), correspondendo os valores de ICMS e multas lançados.

L: Proposta 2008/012 - Datas - 11 Segs 2008/0946 a 0949.doc Página 1 de 3

SM Consultoria Empresarial Ltda.  
Av. Santos Dumont, 3050, sl. 610 - Aldeota - Fortaleza - CE - CEP. 60 150-161  
Tel: (85) 3486 2000 - Fax: (85) 3486 2010  
www.smconsultoria.com.br

*Recbi em  
29/07/08*



As ações a serem realizadas, consistem em:

- a) Elaboração de Impugnações dos Autos de Infração acima mencionado a serem apresentadas à SEFAZ-CE;
- b) Acompanhamento do andamento dos Processos Administrativos Fiscal durante o julgamento de 1ª instância;
- c) Elaboração de Recursos Voluntários a serem encaminhados ao Conselho de Recursos Tributários, na hipótese das decisões de 1ª instância serem desfavoráveis à empresa.

#### Honorários:

Para a execução dos serviços aqui propostos, serão cobrados a título de honorários o que se segue:

i) R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), a serem pagos em 9 (nove) parcelas iguais e sucessivas de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais) cada, vencendo primeira no aceite desta proposta, e as demais a cada 30 (trinta) dias a contar da primeira;

ii) 5% (cinco por cento) calculados sobre a parcela do valor dos Autos de Infração, objeto desta proposta, que deixar de ser exigido como crédito tributário, a ser pago em 30 (trinta) dias a contar da ciência da decisão definitiva, na área administrativa, das referidas impugnações.

Na hipótese de não logarmos êxito nas impugnações dos autos de infração, o valor descrito no item "i" e "ii" acima, será considerado como honorários definitivos pelos serviços aqui propostos.

Havendo a necessidade de deslocamento de profissionais para outras localidades fora da região metropolitana de Fortaleza, correrão por conta dessa empresa as despesas com transporte, acomodação e alimentação dos

L.: Proposta 2006 C/PMM/2 - Datas: - At Nôc: 2006 09/06 a 09/09 de Página 2 de 3

SM Consultoria Empresarial Ltda.  
Av. Sertão Dumont, 3060, sl. 610 - Aldeota - Fortaleza - CE - CEP: 60.150-161  
Tel: (85) 3488.2000 - Fax: (85) 3488.2010  
www.smcconsultoria.com.br

Por outro lado, foram localizadas nos autos apenas duas notas fiscais emitidas pela SM CONSULTORIA, em valores até maiores do que R\$ 36.000,00.

No entanto, referidas notas fiscais (fls. 308 e 317) não fazem referência especificamente à referido contrato, mencionando apenas que são notas fiscais referentes a "honorários de consultoria".

Nesse cenário, entendo que deve ser aceita a prova de despesas jurídicas no valor de R\$ 36.000,00, nos termos dos documentos de fls. 330, presumindo que parte dos valores das notas fiscais de fls. 308 e 317 representam o pagamento de honorários do contrato de fls. 330.

Consequentemente, entendo que não deve ser aceito os valores de despesas jurídicas, no presente caso, que não estão amparadas no contrato de fls. 330.

#### GLOSA DE CUSTO

Restou incontroverso nos autos que foram criadas duas empresas em nome dos sócios da fiscalizada e que posteriormente o quadro social das duas empresas foi alterado para o

nome de dois ex-funcionários e que os funcionários da Recorrente foram transferidos para essas empresas e que continuaram a prestar serviços para a fiscalizada em seus estabelecimentos.

No entanto, a Recorrente defende que não ocorreu simulação e, conseqüentemente, não haveria motivo para a glosa de custos.

Ocorre que a empresa ALCANCE e a ENVASE foram constituídas em nome dos sócios da fiscalizada: Antonio Luiz e Silva e Ana Irene Lopes Fernandes. Estes sócios criaram as empresas ENVASE e ALCANCE (contratos protocolados na Junta Comercial do Estado do Ceará em 20/10/2010) e posteriormente se retiraram da sociedade, transferindo suas cotas para Maurício Libório de Medeiros Netto e Antônia Vânia de Oliveira Junior.

Também restou incontroverso nos autos que grande parte dos funcionários da Recorrente foram transferidos para as empresas recém-criadas, mas continuaram a exercer suas funções na DUNAX, ora Recorrente. E mesmo assim a Recorrente defende que não ocorreu simulação e sim otimização da gestão empresarial.

Por outro lado, a empresa ALCANCE declarou os valores de receita das Notas Fiscais emitidas após o início da fiscalização da DUNAX em 2015, somente quase quatro anos após os fatos geradores. Some-se a isso, o fato de as empresas apenas prestarem serviços para o grupo DUNAX, DUNAS, DULUB, mas não constarem registros do recebimento dos valores das notas fiscais de prestação de serviços, o que justifica a glosa por falta de comprovação da efetividade da prestação de serviços.

De acordo com o Termo de Verificação não consta nos extratos lançamentos correspondentes a pagamentos das Notas Fiscais, nas datas informadas nos recibos de quitação (fls. 77/78 do TVF). A ausência de comprovação da efetividade do pagamento caracteriza simulação.

Nesse cenário, deve ser mantida a glosa das Notas Fiscais emitidas por Alcance e por Envase, vez que não foi demonstrada a real prestação de serviço.

Considero possível a dedução dos serviços pagos ao escritório de advocacia.

#### **MULTA QUALIFICADA**

A multa qualificada foi PARCIALMENTE afastada pela decisão da DRJ na questão de omissão de receitas e mantidas nos demais aspectos, mediante os seguintes argumentos:

##### *5. Da multa qualificada*

*Insurge-se a impugnante contra a qualificação da multa, a qual atingiu o percentual de 150%, força no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de existência de simulação por interpostas pessoas na constituição das empresas. Alega a inexistência de dolo. Para o deslinde da controvérsia, deve-se buscar o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96 e a Lei nº 4.502/64, arts. 71, 72 e 73, que assim dispõem:*

(...)

**Considerando o amplo conjunto de elementos trazidos aos autos pela auditoria fiscal, entendendo que se justifica a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, incidente sobre as glosas das notas fiscais da ENVASE e da ALCANCE, visto que agiu com dolo, mediante simulação, apenas para reduzir a carga tributária.**

*Em relação à incidência da multa qualificada sobre omissão de receita, tem razão a interessada.*

*No caso em análise foi apurada omissão de receitas comparando a receita registrada na contabilidade com aquela informada nas declarações apresentadas à RFB. É incabível a aplicação da multa qualificada quando não comprovado nos autos que a ação ou omissão do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.*

*Neste sentido a Súmula CARF nº 14, abaixo transcrita:*

*Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

*Portanto, a multa sobre omissão de receita deve ser reduzida para 75%.*

Considerando que a redução da multa sobre omissão de receita foi reduzida para 75% pela DRJ, sem apresentação de Recurso de Ofício, restaria a analisar a aplicação da multa qualificada na glosa **das notas fiscais da ENVASE e da ALCANCE**.

Conforme mencionado anteriormente a Recorrente declarou elevados valores pagos às empresas Alcance Serviços de Escritório e Apoio Administrativo Ltda. CNPJ: 12.775.431/0001-09 e Envase Serviços de Envasamento, Empacotamento e Etiquetagem Ltda. CNPJ: 12.775.459/0001-46.

Por sua vez, a data de abertura das empresas e seus respectivos sócios demonstram a ocorrência de simulação, tendo a seguinte composição societária:

	SOCIO	%	SOCIO	%
ALCANCE	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	60%	Antonia Vania de Oliveira	40%
ENVASE	Antonio Luiz e Silva Junior	60%	Antonia Vania de Oliveira	40%

Em 28 de dezembro de 2010, o quadro societário das duas empresas foi alterado conforme abaixo:

	SOCIO	%	SOCIO	%
ALCANCE	Maurício Libório de Medeiros Neto	50%	Antonia Vania de Oliveira	50%
ENVASE	Maurício Libório de Medeiros Neto	50%	Antonia Vania de Oliveira	50%

O Sr. Maurício Libório foi contratado como contador por DUNAS Distribuidora Ltda, CNPJ: 02.746.672/0003-38, que possui o mesmo quadro societário da DUNAX.

O Sr. Maurício foi admitido na Dunas em 01/09/2009 e a data da rescisão foi em 17/02/2011. A Sra. Antonia Vânia trabalhou no período de 02/05/2007 a 15/10/2010 na empresa

Aconta que prestou serviço para a DUNAX em 2010. O Sr. Maurício também trabalhou nesta mesma empresa de 03/09/2007 a 07/11/2008. As empresas DUNAX, DUNAS e DULUB tem o seguinte quadro societário:

	SOCIO	%	SOCIO	%	SOCIO	%
DUNAX	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	1%	Antonio Luiz e Silva Junior	1%	DULUB	98%
DUNAS	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	1%	Antonio Luiz e Silva Junior	1%	DULUB	98%
DULUB	Ana Irene Lopes Fernandes e Silva	50%	Antonio Luiz e Silva Junior	50%		

Restou demonstrado nos autos que DUNAX e a DUNAS tem 13 filiais, sendo que algumas tem endereços bem próximos e que nas notas da ALCANCE consta a seguinte descrição: Serviços de armazenagem, transbordo, carga e descarga, capatazia e guarda de mercadorias os quais foram realizados nos meses de junho, agosto e setembro de 2011, sendo que nas notas da ENVASE consta a seguinte descrição: Serviços de envasamento, empacotamento e etiquetagem sob contrato.

Também restou incontroverso nos autos que que saíram da empresa DUNAX para as empresas ALCANCE e ENVASE o quantitativo de 48 empregados, muitos dos quais com a mesma ocupação, sendo que a maior parte de todas as alterações foram registradas nas GFIPs dos meses de novembro e dezembro de 2010 das empresas DUNAX, ALCANCE e ENVASE. Destes funcionários, 24 eram supervisores da indústria têxtil e foram transferidos para a ENVASE.

Já da empresa DUNAS saíram 56 empregados para a ALCANCE e ENVASE. Tanto a DUNAS como a DUNAX transferiram seus empregados para as empresas optantes do SIMPLES Nacional (ALCANCE e ENVASE) gerando crédito dos serviços prestados, além de deixar de recolher a contribuição sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais, as alíquotas da Contribuição para o financiamento do Seguro de Acidentes do Trabalho e as Contribuições para Outras Entidades e Terceiros, já que as optantes do SIMPLES recolhem apenas sobre a Receita Bruta.

Portanto, está correta a fiscalização em seu entendimento no sentido de que as movimentações de empregados ocorreram apenas formalmente e que eles continuaram a exercer os seus cargos nos locais onde estavam anteriormente lotados, ficando evidente a estratégia da DUNAX de transferir a maior parte dos empregados utilizados na produção para a empresa ENVASE com esse objetivo.

Ademais, de fato não consta qualquer aquisição de maquinário pela ENVASE, nem cláusula estabelecendo a utilização do maquinário da DUNAX

Constatou a fiscalização que a despesa com salário caiu de R\$ 694.696,10 (ano de 2010) para R\$ 165.141,19 (ano de 2011). Por outro lado, a ENVASE atingiu o quantitativo de R\$ 747.423,88 demonstrando que tal valor foi decorrente em sua maior parte da remoção dos empregados da DUNAX.

Portanto, de fato, ocorreu uma simulação na criação desta empresa com a finalidade específica de diminuir os recolhimentos das contribuições que incidiriam sobre a

remuneração dos empregados e contribuintes individuais, do financiamento do Seguro de Acidentes do Trabalho e contribuições para outras Entidades e Terceiros além de gerar créditos de PIS e COFINS sobre os serviços contratados.

Desta maneira, resta justificada a aplicação da multa de ofício qualificada, incidente sobre as glosas das notas fiscais da ENVASE e da ALCANCE, visto que agiu com dolo, mediante simulação, apenas para reduzir a carga tributária.

Uma vez comprovada a ocorrência do dolo deve ser aplicada a multa qualificada nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I e § 1º, e na Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71, 72 e 73,

No entanto, cabe uma observação final que irá beneficiar a Recorrente em face de alteração da legislação cuja aplicação se impõe ao presente caso.

Verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

**I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;**

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. }*

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)**

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

**VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

**VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

**§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

**§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)**

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

**§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

**I - prestar esclarecimentos;** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - **apresentar os arquivos ou sistemas** de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - **apresentar a documentação técnica** de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5o Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Note-se que o § 1º do caput do artigo 44 acima transcrito alterou o termo “duplicado” pelo termo “majorado” na seguinte disposição: “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **majorado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, e na sequência apontou duas possibilidades para a majoração em seus incisos VI e VII:

VI – **100%** (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – **150%** (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a **reincidência** do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova lei, através da substituição do inciso VI acima, passou a dispor que na hipótese de **ausência de reincidência, deve ser aplicada (no caso reduzida) a multa de 100%, sendo, portanto, reduzida de 150% para 100%**.

Isto porque a redação anterior dobrava automaticamente a multa de 75% (mencionada no *caput*), o que implicava na multa de 150%. A redação nova da lei não dobra mais **automaticamente** a multa de 75% e sim aponta a multa de 100% para os casos gerais (de não reincidência). Isto significa que a multa que antes era de 150% passou a ser de 100% para não reincidentes, deixando de dobrar automaticamente.

Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

Ocorre que no presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Resumindo, mantenho a qualificação da multa de ofício, porém reduzindo seu percentual para 100%.

### **MULTA COFISCATÓRIA**

Com relação à alegação de confisco, é vedado ao julgador administrativo realizar o controle de constitucionalidade, cujo exercício é de competência exclusiva do Poder Judiciário. Neste sentido é a Súmula vinculante nº 2 do CARF, conforme transcrição a seguir:

*“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Em face do exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter parcialmente a decisão da DRJ, reduzindo, todavia, de ofício, o percentual o correspondente ao valor da multa de ofício qualificada a 100%, incidente sobre as glosas das notas fiscais da ENVASE e da ALCANCE, apenas para reduzir a carga tributária em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, bem como dando provimento ao recurso com relação às despesas jurídicas prestadas pela empresa SM Consultoria no valor de R\$ 36.000,00.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**

