



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

**Processo n°** 10660.723460/2013-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.015 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2017  
**Matéria** Omissão de Receita e Responsabilidade Solidária  
**Recorrente** EXPRESSO NEPOMUCENO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
DECADÊNCIA. GRUPO ECONÔMICO. OMISSÃO DE RECEITAS.  
DESPESAS DESNECESSÁRIAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.  
RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. MULTA  
QUALIFICADA

A contagem do prazo decadencial deve observar a regra inscrita no art. 173, inc. I, do CTN, no caso em que constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Há violação ao princípio da entidade a operação de um grupo econômico, caso a forma de rateio de despesas administrativas não estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que levem a um resultado diferente do legítimo.

Cabe a imputação das receitas à pessoa jurídica que, de fato, existe e praticou as operações tributáveis.

É devida a glosa das despesas não necessárias, assim entendidas tanto aquelas que não preenchem os requisitos de dedutibilidade, quanto aquelas que artificialmente reduzam o lucro tributável. O conceito abrange as despesas efetivas, mas não usuais, e as artificialmente engendradas, simplesmente inexistentes ou falsas.

Como resultado da alteração no resultado do exercício decorrente da apuração de receitas omitidas e da glosa de despesas desnecessárias, correta é a glosa da compensação indevida de prejuízos.

São responsáveis os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Comprovada ação dolosa capaz de modificar as características essenciais do fato gerador dos tributos, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento. Comprovada também a utilização de empresas fictícias para obter economia fiscal impede o conhecimento pela autoridade fazendária das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador. Comprovada, igualmente, a ocorrência de conluio, à vista do envolvimento de várias pessoas jurídicas na prática da fraude. Condutas essas reiteradas. Devida, portanto, a aplicação de multa qualificada (150%).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito em NEGAR provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo e dos responsáveis solidários, nos termos do voto do relator.

*(documento assinado digitalmente)*

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

ROGÉRIO APARECIDO GIL - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Julio Lima Souza

Martins (Suplente Convocado), Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário face ao Acórdão nº 14-50.076 da 1ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação da recorrente, relativamente aos seguintes fatos e fundamentos.

A recorrente foi autuada por omissão de receitas e dedução de despesas consideradas desnecessárias nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011. Apurou-se, ainda, compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral para os três últimos trimestres de 2010 e para o primeiro e o terceiro trimestres de 2011. Em consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 3-12), CSLL (fls. 77-87), COFINS (fls. 152-167) e PIS (fls. 181-197).

As razões de fato e de direito que levaram à lavratura dos referidos autos de infração estão discriminadas no "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 212-338 e serão a seguir resumidas.

Constatou a autoridade autuante que a recorrente (NEPOMUCENO) praticou diversos ilícitos nas operações realizadas com as pessoas jurídicas TRANSMANOS TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA. (TRANSMANOS), AS SERVIÇOS LTDA. (AS SERVIÇOS), AC CONTABILIDADE E ASSESSORIA LTDA (AC CONTABILIDADE) e RP NET INFORMÁTICA LTDA (RP NET).

Quanto à **TRANSMANOS**, foram apurados os seguintes fatos:

- 1- Os Srs. Agnaldo de Souza Filho e Agnésio Carvalho de Souza, únicos sócios da TRANSMANOS, detêm, cada um, 20% de participação no capital social da NEPOMUCENO, sendo ambas empresas familiares;
- 2- Os Srs. Agnaldo de Souza Filho e Agnésio Carvalho de Souza são também membros da diretoria da NEPOMUCENO e administradores da TRANSMANOS;
- 3- Há coincidência de objeto social da TRANSMANOS e da NEPOMUCENO, principalmente no tocante à exploração do ramo de transporte rodoviário de carga;
- 4- Os pagamentos efetuados pela NEPOMUCENO à TRANSMANOS teriam decorrido de prestação de serviços de transporte de cargas subcontratados pela primeira junto à segunda e aluguel de veículos de propriedade da TRANSMANOS à NEPOMUCENO, pelo valor mensal de R\$ 150.000,00;
- 5- Os veículos supostamente alugados foram adquiridos com recursos transferidos da NEPOMUCENO para a TRANSMANOS. Somente com esta empresa a NEPOMUCENO celebrou contrato de aluguel de veículos, sendo que nos anos de 2010 e 2011 esta mesma empresa auferiu receitas a título de

aluguel de carretas. Ademais, na contabilidade da NEPOMUCENO, as supostas despesas de aluguéis eram registradas na conta ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, sendo que as despesas com os supostos aluguéis de veículos junto à TRANSMANOS chegam a corresponder a 93,57% desse tipo de despesa no ano de 2009;

6- Na escrituração da NEPOMUCENO, os pagamentos à TRANSMANOS são contabilizados a título de adiantamentos, por meio dos quais esta empresa quita seus custos/despesas, como tributos, folha de pagamento, consórcio de veículos etc., fato que foge ao padrão das relações comerciais praticadas pelo mercado e às próprias práticas comerciais da NEPOMUCENO com outras empresas não vinculadas;

7- A NEPOMUCENO efetuou pagamentos à TRANSMANOS, por solicitação do Sr. Agnésio, a fim de cobrir despesas com obra realizada na Rua Bernardino Macieira. Nas DIRPF dos acionistas da NEPOMUCENO consta, nas respectivas relações de bens", o item "Construção em Andamento na Rua Bernardino Macieira", revelando que os referidos pagamentos estavam sendo utilizados em obra de construção civil que beneficiou os membros da família;

8- O domicílio tributário da TRANSMANOS (Travessa Guadalupe, nº 45, apto. 201, Lavras/MG) corresponde ao antigo endereço residencial do Sr. Agnésio Carvalho de Souza, tratando-se de prédio residencial;

9- A TRANSMANOS não emitiu CTCRC em face do suposto serviço de transporte de cargas subcontratado pela NEPOMUCENO, omissão que não tem amparo na legislação que disciplina a emissão de CTCRC;

10- A TRANSMANOS não apresentou comprovantes de despesas a título de energia elétrica, telefone, água, segurança e/ou divulgação e marketing, sob o argumento de que funciona na residência dos seus sócios. Apesar disso, foram escrituradas despesas a esse título, assim como pagamentos às pessoas jurídicas AC CONTABILIDADE e RP NET;

11- Os Livros Diário relativos aos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 somente foram registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 20/02/2013, indicando que a escrituração foi realizada apenas no curso da ação fiscal;

12- Apesar da alegação da TRANSMANOS de que está dispensada da escrituração contábil por ser optante pelo lucro presumido e de que perdeu seus registros contábeis, está ela, nos termos do art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, obrigada a manter e disponibilizar à fiscalização os arquivos magnéticos de sua escrituração contábil, por utilizar sistema eletrônico de processamento de dados;

13- Na relação de funcionários apresentada pela TRANSMANOS consta apenas motoristas (mais de 90%), instrutor de motoristas e supervisor de manutenção, não havendo funcionários das áreas administrativa, de vendas etc., revelando a falta de capacidade operacional da empresa;

14- O capital social da TRANSMANOS é de R\$ 200.000,00, em contraste com as receitas recebidas da NEPOMUCENO, no período de 2008 a 2011, que atingiram o montante de R\$ 20.451.075,28;

15- O responsável pelo preenchimento das DIPJ da NEPOMUCENO e da TRANSMANOS é o Sr. Celso Diniz Pedrosa;

16- Os Livros Diário da TRANSMANOS são assinados pelo Sr. Adejar Alvarenga, um dos sócios da CONTACAD LTDA., sendo o outro sócio o Sr. Luciano Diniz Alvarenga, contador da NEPOMUCENO, evidenciando que a contabilidade das duas empresas está sob responsabilidade do mesmo contador e/ou escritório de contabilidade;

17- A TRANSMANOS tem como exclusivo cliente a NEPOMUCENO e os valores recebidos por aquela a título de receita de aluguel de veículos, que não é atividade operacional da empresa, foram oferecidos à tributação como receitas operacionais, e não como demais receitas;

18- A empresa TRANSMANOS não foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net).

A partir desses fatos, concluiu a autoridade autuante que a TRANSMANOS, a despeito de haver sido constituída em 1972, seria uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de forma fictícia apenas em razão dos seguintes fins tributários:

a) a TRANSMANOS é optante pelo lucro presumido, enquanto a NEPOMUCENO paga IRPJ e CSLL pelo lucro real;

b) a NEPOMUCENO deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à TRANSMANOS e esta tributa apenas 8% desses valores a título de IRPJ e 12% a título de CSLL;

c) a TRANSMANOS, por ser optante pelo lucro presumido, paga PIS e COFINS no regime cumulativo, com as alíquotas respectivas de 0,65% e 3%, enquanto a NEPOMUCENO paga essas contribuições pelo regime não cumulativo, aproveitando-se de créditos de PIS e COFINS calculados, respectivamente com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, sobre os valores pagos à TRANSMANOS.

Quanto à **RP NET**, foram apurados os seguintes fatos:

1- A Sra. Valéria Almeida Barbosa de Souza, sócia da RP NET, é cônjuge do Sr. Agnésio Carvalho de Souza, titular de 20% das ações da NEPOMUCENO;

2- O Sr. Valmir Aparecido Moreira, outro sócio da RP NET, tem domicílio tributário em Araçatuba SP, enquanto que a RP NET tem domicílio tributário em Lavras/MG, constando dos dados cadastrais desta empresa no sistema CNPJ o e-mail [valmir@expressonepomuceno.com.br](mailto:valmir@expressonepomuceno.com.br) indicado no campo destinado ao contador ou empresa responsável pela contabilidade. Também no sistema CNPJ consta que a contabilidade da RP NET é de

---

responsabilidade da CONTACAD LTDA, figurando como contador o Sr. Adejar Alvarenga. O outro sócio da CONTACAD LTDA é o Sr. Luciano Diniz Alvarenga, que consta no sistema CNPJ como contador da NEPOMUCENO. Esses fatos revelam que a contabilidade da RP NET e da NEPOMUCENO estão sob a responsabilidade do mesmo contador e/ou escritório de contabilidade;

3- O Sr. Celso Diniz Pedroso, responsável pelo encaminhamento das DIPJ da NEPOMUCENO e da TRANSMANOS, assinou como testemunha as alterações contratuais a RP NET ocorridas em 01/05/2007 e em 01/07/2008;

4- O Sr. Valmir Aparecido Moreira era residente e domiciliado na Rua Isa Mendes, nº 90, Cruzeiro do Sul, Lavras/MG, que corresponde ao domicílio tributário da RP NET. Trata-se de um imóvel residencial, alegando a empresa que funciona na residência dos seus sócios, razão pela qual não teria como comprovar despesas a título de energia elétrica, telefonia, água e segurança. Este imóvel foi alugado pela própria NEPOMUCENO, junto ao Sr. Paulo Roberto Tobias, constando inclusive da contabilidade desta empresa pagamentos a esse título;

5- A NEPOMUCENO pagou fatura Cartão/BNDS da RP NET e tomou como empréstimo R\$ 350.000,00 junto a esta empresa;

6- Os Livros Diário da RP NET dos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 não foram registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais;

7- O objeto social da RP NET é a prestação de serviços de informática. Porém, seus empregados exercem funções de assistente de operações, auxiliar de operações, analista de tráfego e supervisor de tráfego, funções essas pertinentes ao objeto social da NEPOMUCENO. Desde dezembro de 2009 a RP NET não tem empregados na função de digitador. Esses fatos estão em contraste com o teor das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela RP NET em decorrência das operações realizadas com a NEPOMUCENO, nas quais consta exclusivamente receitas da prestação de serviços de digitação;

8- As receitas da RP NET preponderantemente foram auferidas em razão dos supostos serviços prestados à NEPOMUCENO, sendo que as demais receitas teriam sido percebidas de outras empresas vinculadas à NEPOMUCENO, inclusive da TRANSMANOS, da AC CONTABILIDADE e da AS SERVIÇOS;

9- As receitas supostamente auferidas pela RP NET atingiram o montante de R\$3.474.993,58, de 2008 a 2011, por outro lado o capital social da empresa é de R\$ 15.000,00, revelando a falta de capacidade operacional da empresa;

10- A empresa RP NET não foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net).

A partir desses fatos, concluiu a autoridade autuante que a RP NET é uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de **forma fictícia** apenas em razão dos seguintes fins tributários:

- a) a RP NET é optante pelo SIMPLES NACIONAL e a NEPOMUCENO paga o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, de modo que esta última deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à primeira e esta tributa de forma simplificada tais valores;
- b) os funcionários da RP NET são, na verdade, funcionários da NEPOMUCENO, mas o pagamento deles por intermédio daquela empresa permite a esta a geração de créditos de PIS/COFINS;
- c) a RP NET, como optante pelo SIMPLES NACIONAL, não paga o INSS cota patronal (20% sobre a filha). Por outro lado, a NEPOMUCENO, registrando os funcionários que seriam seus na RP NET, deixa de recolher essa contribuição previdenciária.

Quanto à **AS SERVIÇOS**, foram apurados os seguintes fatos:

- 1- O Sr. Agnaldo de Souza, titular de 50% das quotas do capital social da AS SERVIÇOS, tem participação de 4% no capital social da NEPOMUCENO. Além disso, a Sra. Ilma Alvarenga de Souza, a outra sócia da AS SERVIÇOS, é cônjuge do Sr. Agnaldo de Souza. A NEPOMUCENO é uma empresa familiar, sendo o Sr. Agnaldo de Souza e a Sra. Ilma Alvarenga de Souza pais dos demais acionistas;
- 2- Há coincidência de objeto social das sociedades AS SERVIÇOS, NEPOMUCENO e TRANSMANOS;
- 3- No cadastro CNPJ consta como atividade principal da AS SERVIÇOS a prestação de serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores e como atividades secundárias serviços de lanternagem ou funilaria e pintura de veículos automotores, serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores e serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores. Ocorre que a empresa não recebeu nenhum valor a esses títulos. Os pagamentos feitos à AS SERVIÇOS pela NEPOMUCENO estão contabilizados nesta empresa como Despesa relativa a Serviços Profissionais PJ (anos 2009 e 2010) e como Serviços Operacionais PJ (ano 2011);
- 4- De acordo com o cadastro CNPJ, o contador da AS SERVIÇOS é o Sr. Adejar Alvarenga, um dos sócios da CONTACAD LTDA. O outro sócio da CONTACAD LTDA é o Sr. Luciano Diniz Alvarenga, que consta no sistema CNPJ como contador da NEPOMUCENO. Esses fatos revelam que a contabilidade da RP NET e da NEPOMUCENO estão sob a responsabilidade do mesmo contador e/ou escritório de contabilidade;
- 5- O Sr. Celso Diniz Pedroso, responsável pelo encaminhamento das DIPJ da NEPOMUCENO e da TRANSMANOS, assinou como testemunha a alteração contratual da AS SERVIÇOS ocorrida em 01/07/2007 e o Sr.

Valmir Aparecido Moreira, sócio da RP NET, assina essa mesma alteração contratual como advogado;

6- O domicílio tributário da AS SERVIÇOS (Rua Comendador José Esteves, nº 188, Centro, Lavras/MG) é um imóvel residencial. Alega a empresa que funciona na residência dos seus sócios, razão pela qual não teria como comprovar despesas a título de energia elétrica, telefonia, água e segurança;

7- Os Livros Diário dos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 não foram registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais;

8- Na relação de funcionários apresentada pela AS SERVIÇOS consta apenas operadores de empilhadeira e líder de turno, não havendo funcionários das áreas administrativa, de vendas etc, revelando a falta de capacidade operacional da empresa;

9- A AS SERVIÇOS tem como clientes apenas a NEPOMUCENO e a MAGNETI MAELLI COFAP CIA FAB. PEÇAS (doravante apenas MAGNETI MARELLI), tendo auferido receitas a título de serviços (logístico ou movimentação de cargas) e aluguel de equipamentos (empilhadeira ou transpaleteira), conforme as notas fiscais. Por outro lado, não consta do ativo da AS SERVIÇOS a existência de máquinas e equipamentos. Intimada a esclarecer esse fato, a AS SERVIÇOS informou que não foi proprietária de máquinas e equipamentos, fato esse incompatível com a percepção de receitas a título de aluguel de equipamentos para a MAGNETI MARELLI;

10- O capital social da AS SERVIÇOS é de R\$ 50.000,00, em contraste com as receitas recebidas nos anos de 2008 a 2011, que atingiram o montante de R\$ 4.253.396,90;

11- Consta nos sistemas da RFB DIMOB em nome do Sr. Agnaldo de Souza, desde o ano de 2010, referente ao imóvel localizado na Rua Comendador José Esteves, nº 188, Centro, Lavras/MG, suposto domicílio tributário da AS SERVIÇOS;

12- A empresa AS SERVIÇOS não foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net).

A partir desses fatos, concluiu a autoridade autuante que a AS SERVIÇOS é uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de **forma fictícia** apenas em razão dos seguintes fins tributários:

a) a AS SERVIÇOS é optante pelo SIMPLES NACIONAL e a NEPOMUCENO paga o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, de modo que esta última deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à primeira e esta tributa de forma simplificada tais valores;

b) os valores recebidos pela AS SERVIÇOS da MAGNETI MARELLI a título de prestação de serviços e/ou locação de equipamentos têm tributação favorecida na AS SERVIÇOS (SIMPLES NACIONAL) em relação ao que ocorreria caso fossem tributados na NEPOMUCENO (lucro real), inferindo-

se dos fatos apurados que os valores pagos pela MAGNETI MARELLI à AS SERVIÇOS referem-se, na verdade, a receitas da própria NEPOMUCENO;

c) os funcionários da AS SERVIÇOS são, na verdade, funcionários da NEPOMUCENO, mas o pagamento deles por intermédio daquela empresa permite a esta a geração de créditos de PIS/COFINS;

d) a AS SERVIÇOS, como optante pelo SIMPLES NACIONAL, não paga o INSS cota patronal (20% sobre a filia). Por outro lado, a NEPOMUCENO, registrando os funcionários que seriam seus na AS SERVIÇOS, deixa de recolher essa contribuição previdenciária.

Quanto à **AC CONTABILIDADE**, foram apurados os seguintes fatos:

1- O Sr. Celso Diniz Pedroso, sócio da AC CONTABILIDADE, foi responsável pelo encaminhamento das DIPJ da NEPOMUCENO e da TRANSMANOS e assinou como testemunha as alterações contratuais da AS SERVIÇOS e da RP NET. Curiosamente, o e-mail fornecido pelo Sr. Celso Diniz Pedroso nas DIPJ da NEPOMUCENO e da TRANSMANOS, como responsável pelo preenchimento das declarações, é cpedroso@expressonepomuceno.com.br;

2- O Sr. Celso Diniz Pedroso, sócio da AC CONTABILIDADE, consta, na GFIP encaminhada pela empresa FRETAMENTO E SERVIÇOS MUNDIAL, como empregado desta empresa no período de 01/03/2006 a 29/03/2008, sendo ela também vinculada aos acionistas da NEPOMUCENO;

3- O Sr. Valmir Aparecido Moreira, sócio da RP NET, que assinou/vistou alteração contratual da AS SERVIÇOS, também assina/vista o contrato social da AC CONTABILIDADE como advogado;

4- A Sra. Andréa Cristina Rodrigues Fonseca, sócia da AC CONTABILIDADE, foi empregada da NEPOMUCENO, no período de 02/05/2007 a 29/03/2008, conforme GFIP encaminhada por esta empresa;

5- A Sra. Andréa Cristina Rodrigues Fonseca e a AC CONTABILIDADE têm o mesmo domicílio tributário, qual seja, Rua Antônio Bezerra da Silva, nº 92, Serra Azul, Lavras/MG. Trata-se de imóvel residencial, alegando a empresa que funciona na residência de seus sócios, razão pela qual não teria como comprovar despesas a título de energia elétrica, telefonia, água e segurança;

7- A análise das GFIP encaminhadas pela NEPOMUCENO e pela AC CONTABILIDADE revela que, com a constituição desta última em março de 2008, funcionários até então com vínculo empregatício com a NEPOMUCENO foram dela demitidos e, em seguida, admitidos pela AC CONTABILIDADE. Esses funcionários continuaram prestando serviços na própria NEPOMUCENO;

8- Os pagamentos efetuados à AC CONTABILIDADE pela NEPOMUCENO em contrapartida à suposta prestação de serviços de contabilidade por aquela eram registrados, na contabilidade desta, como Despesa relativa a Serviços Profissionais PJ (anos de 2009 e 2010) e Serviços Administrativos PJ (ano de 2011);

9- Os Livros Diário dos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 não foram registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais;

10- As receitas auferidas pela AC CONTABILIDADE são provenientes, preponderantemente, dos supostos serviços prestados à NEPOMUCENO, sendo que as demais receitas teriam sido recebidas de outras empresas vinculadas a esta última, inclusive da TRANSMANOS e da AS SERVIÇOS;

11- O capital social da AC CONTABILIDADE é de R\$ 20.000,00, em contraste com as receitas recebidas nos anos de 2008 a 2011, que atingiram o montante de R\$4.392.701,45;

12- A empresa AC CONTABILIDADE não foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net).

A partir desses fatos, concluiu a autoridade autuante que a AC CONTABILIDADE é uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de **forma fictícia** apenas em razão dos seguintes fins tributários:

a) a AC CONTABILIDADE é optante pelo SIMPLES NACIONAL e a NEPOMUCENO paga o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, de modo que esta última deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à primeira e esta tributa de forma simplificada tais valores;

b) os valores recebidos pela AS SERVIÇOS da MAGNETI MARELLI a título de prestação de serviços e/ou locação de equipamentos têm tributação favorecida na AS SERVIÇOS (SIMPLES NACIONAL) em relação ao que ocorreria caso fossem tributados na NEPOMUCENO (lucro real), inferindo-se dos fatos apurados que os valores pagos pela MAGNETI MARELLI à AS SERVIÇOS referem-se, na verdade, a receitas da própria NEPOMUCENO;

c) os funcionários da AC CONTABILIDADE são, na verdade, funcionários da NEPOMUCENO, mas o pagamento deles por intermédio daquela empresa permite a esta a geração de créditos de PIS/COFINS;

d) a AC CONTABILIDADE, como optante pelo SIMPLES NACIONAL, não paga o INSS cota patronal (20% sobre a filia). Por outro lado, a NEPOMUCENO, registrando os funcionários que seriam seus na AC CONTABILIDADE, deixa de recolher essa contribuição previdenciária.

Em seguida, a autoridade autuante faz extenso arrazoado acerca do tema planejamento tributário, com fartas citações doutrinárias e jurisprudenciais. Assevera que a NEPOMUCENO tem o direito de se auto-organizar, mas esse direito não é absoluto, encontrando limites nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. De modo que, no ordenamento jurídico, as condutas meramente formais da NEPOMUCENO, desprovidas de

conteúdo, de motivo/finalidade, teriam sido praticadas com o fim exclusivo de obter vantagem tributária.

Assim prossegue a autoridade autuante, o fato de a NEPOMUCENO e as empresas a ela vinculadas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE apresentarem contratos de prestação de serviços, notas fiscais, contabilidade etc. tem diminuta importância na análise dos fatos, pois se prestam apenas a, de forma precária, tentar comprovar os aspectos formais do ato e/ou negócio jurídico inexistente.

A NEPOMUCENO, conclui a autoridade autuante, tentou, por meio da criação apenas formal de novas empresas (TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE), valer-se de regimes de tributação favorecidos (lucro presumido e/ou SIMPLES NACIONAL), a fim de fraudar a arrecadação tributária, em flagrante desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

A partir dessas conclusões, reputou a autoridade autuante artificiais (inexistentes, indevidas e não necessárias) as despesas consubstanciadas nos pagamentos efetuados pela NEPOMUCENO às empresas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE, razão pela qual tais despesas foram glosadas na apuração do IRPJ e da CSLL. Pelas mesmas razões, concluiu a autoridade autuante que tais valores não dão direito a crédito na apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo.

Também fundada nas conclusões acima apontadas, a autoridade autuante considerou que as receitas registradas na contabilidade da AS SERVIÇOS, recebidas da MAGNETI MARELLI a título de suposta prestação de serviços e/ou locação de equipamentos, devem ser reputadas receitas da NEPOMUCENO, incidindo sobre elas os tributos devidos.

Na apuração dos créditos tributários devidos, foram compensados os tributos recolhidos pelas empresas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE.

Assevera a autoridade autuante ser descabida a dedução de despesas de “sociedades de papel” na apuração dos créditos tributários a serem constituídos, pois trata-se de despesas inexistentes. Argumenta a autoridade autuante que as despesas não necessárias são tanto aquelas que não preenchem os requisitos de dedutibilidade quanto aquelas que artificialmente reduzem o lucro tributável, vale dizer, despesas artificialmente engendradas, inexistentes ou falsas.

Especificamente no tocante às supostas despesas da TRANSMANOS, além de ressaltar a respectiva inexistência de fato, faz a autoridade autuante as seguintes observações:

- 1- O CTCR não foi emitido, de modo que não há documentação hábil e idônea que dê lastro à dedução dos pagamentos efetuados pela NEPOMUCENO à TRANSMANOS quanto à subcontratação de serviços de transportes;
- 2- A propósito dos pagamentos de aluguel de veículos, nos anos de 2010 e 2011, a NEPOMUCENO auferiu receitas a título de aluguéis de carreta, fato esse que demonstra ser a referida despesa não necessária;

3- Os valores eram pagos de forma recorrente pela NEPOMUCENO a título de adiantamentos à TRANSMANOS, por meio dos quais esta quitava "seus" custos/despesas, não se encontrando qualquer operação realizada pela NEPOMUCENO nos mesmos moldes com outra empresa não vinculada.

Nos casos da RP NET, da AS SERVIÇOS e da AC CONTABILIDADE, além da inexistência de fato dessas empresas, as notas fiscais apresentadas referem-se genericamente a "prestação de serviços" e a "serviços prestados".

Na apuração dos créditos tributários lançados a título de IRPJ e de CSLL foram considerados os prejuízos apurados pela NEPOMUCENO e informados nas DIPJ dos exercícios de 2009 a 2012 e os prejuízos de períodos anteriores. Após as devidas correções nos valores declarados, foi apurada **compensação indevida de IRPJ e de CSLL**, razão pela qual foi efetuada a respectiva **glosa** nos autos de infração lavrados.

A propósito dos fundamentos para a aplicação de **multa qualificada (150%)**, a autoridade autuante, após extensa explanação sobre o tema, com diversas citações doutrinárias, afirma que a **NEPOMUCENO valeu-se de empresas fictícias (TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE) com o fim de obter economia fiscal por meio da utilização de regimes de tributação favorecidos (lucro presumido e SIMPLES NACIONAL), de forma que ficou caracterizada a ocorrência de fraude, definida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 como toda ação ou omissão dolosa tendente a modificar as características essenciais do fato gerador dos tributos, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento. Também reputou ocorrida sonegação, tal como definida no art. 71 da mesma Lei, pois a conduta da NEPOMUCENO de utilizar empresas fictícias para obter economia fiscal impede o conhecimento pela autoridade fazendária das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador.** Finalmente, considerou ocorrido conluio, definido no art. 73 da Lei nº 4.502/1964, pois houve o envolvimento de várias pessoas jurídicas na prática da fraude. Ressalta a autoridade autuante que essas condutas foram reiteradas e cita diversos julgados administrativos que corroboram seus argumentos.

No tocante à **imputação de responsabilidade tributária aos administradores**, com base no art. 135, III, do CTN, observa a autoridade autuante, após longa digressão sobre a matéria, com fartas citações doutrinárias e jurisprudenciais, que ao fazê-lo não se está desonerando a NEPOMUCENO, já que ambos são sujeitos passivos dos créditos tributários lançados.

Afirma a autoridade autuante, também com base na doutrina e na jurisprudência, que o simples inadimplemento não basta para a imputação de responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III, do CTN, sendo necessária a apuração de abuso, fraude, sonegação, vale dizer, deve ser comprovada a atuação dolosa do administrador.

Diante disso, e tendo em conta que, no caso concreto, **foi evidenciada a prática de atos com o inequívoco intuito de reduzir a carga tributária**, atos esses caracterizados pela presença da **má fé, da intenção de enganar, da ocultação da verdade, da artificialidade e do abuso, que configuram fraude, sonegação e dolo, conclui a autoridade autuante** pelo cabimento da responsabilização dos acionistas administradores da NEPOMUCENO pelos créditos tributários lançados.

A NEPOMUCENO, conforme relata a autoridade autuante, tinha como administradores, tal como definido nos respectivos estatutos, Agnaldo de Souza (Diretor-Presidente), Tânia Mara de Souza Castro (Vice-Presidente), Agnaldo de Souza Filho (Diretor) e Agnêsio Carvalho de Souza Neto (Diretor).

A Sra. Tânia Mara de Souza Castro foi a administradora que tratou pessoalmente com a autoridade autuante no curso da ação fiscal, demonstrando amplo conhecimento sobre os fatos apurados. Ela, ademais, firmou contrato de locação do imóvel onde supostamente seria o domicílio tributário da RP NET.

O Sr. Agnaldo de Souza era, ademais, sócio da AS SERVIÇOS, sendo a outra sócia sua cônjuge. Esta, repita-se, foi uma das sociedades fictícias detectadas no curso da ação fiscal.

Os Srs. Agnaldo de Souza Filho e Agnêsio Carvalho de Souza Neto eram os únicos sócios da TRANSMANOS, outra das sociedades fictícias desvendadas durante a fiscalização. Ademais, a Sra. Valéria Almeida Barbosa de Souza, sócia da RP NET, outra das sociedades fictícias, é cônjuge do Sr. Agnêsio Carvalho de Souza Neto.

Ressalta a autoridade autuante que, com base nesses elementos, fica evidenciado que todos os administradores contribuíram de forma direta para a fraude perpetrada pela NEPOMUCENO contra a Fazenda Nacional, tendo atuado todos, ainda, com culpa *in elegendo* e *in vigilando*, respectivamente na eleição e no acompanhamento da atuação dos dirigentes da empresa. Por fim, observa a autoridade autuante que, por ser a NEPOMUCENO uma empresa familiar, não se pode afastar a responsabilidade tributária do sócio majoritário, a não ser que fique comprovado que este não participou da orquestração dos atos ilícitos.

São, então, apontados como **responsáveis solidários** pelos créditos tributários lançados contra a NEPOMUCENO, os seguintes sócios-administradores: Agnaldo de Souza, Tânia Mara de Souza Castro, Agnaldo de Souza Filho e Agnêsio Carvalho de Souza Neto.

Inconformados, apresentaram impugnações aos autos de infração lavrados a NEPOMUCENO (fls. 4562-4649) e, conjuntamente, os responsáveis Agnaldo de Souza, Tânia Mara de Souza Castro, Agnaldo de Souza Filho e Agnêsio Carvalho de Souza Neto (fls. 5950-5983).

Na impugnação apresentada pela NEPOMUCENO são deduzidas as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Os tributos lançados sujeitam-se a lançamento por homologação, de modo que, com base no art. 150, § 4º, do CTN, decaiu o direito de lançar o PIS e a COFINS para os meses de janeiro a novembro de 2008, bem como o IRPJ e a CSLL para o primeiro, o segundo e o terceiro trimestres de 2008. Não foi comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de modo que é descabida a aplicação do art. 173, I, do CTN na contagem do prazo decadencial.

Não há nos autos comprovação de quem é o sócio responsável pelos atos que resultaram no lançamento dos créditos tributários, de modo que é descabida a

imposição de responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN, que não é aplicável àqueles que apenas formalmente figuram nos atos constitutivos da empresa como administradores. A aplicação desse dispositivo exige a ocorrência comprovada de dolo, e o mero inadimplemento não pode ser considerado infração à lei. Ademais, a responsabilidade em questão é integral, vale dizer, substitutiva, e não solidária. A afirmação da autoridade autuante no sentido de que é necessária a existência de dolo para a imputação de responsabilidade é incongruente com a conclusão de que esta responsabilidade objetiva, havendo solidariedade. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é pessoal, razão pela qual exclui a responsabilidade da empresa.

Nos termos do art. 494 da Instrução Normativa nº 971/2009, há grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. A autoridade autuante, ao afirmar que a TRANSMANOS e a AS SERVIÇOS não possuem empregados nos setores administrativos, sendo elas administradas pela NEPOMUCENO, acaba por confirmar que estão presentes os requisitos para a configuração de um grupo econômico. O mesmo ocorre com a RP NET e com a AC CONTABILIDADE.

Por tratar-se de empresa integrante do mesmo grupo econômico da NEPOMUCENO, a TRANSMANOS também tem por objeto a prestação de serviços àquela, não havendo qualquer óbice legal a esse fato, sobretudo no ramo de atividades da NEPOMUCENO, em que é comum a terceirização de atividades. Essa é a razão pela qual não há no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net) informações sobre a TRANSMANOS, que sequer consegue atender a demanda da NEPOMUCENO.

Não há vedação no ordenamento jurídico pátrio a que empresas exerçam suas atividades no local da prestação dos serviços, nas instalações da contratante ou em ambiente diverso, a depender da natureza dos serviços, sem que seja necessária a existência de uma sede física ativa e complexa.

Tampouco há ofensa legal no fato de os tributos devidos pela TRANSMANOS serem pagos pela NEPOMUCENO, já que, nos termos do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991, as empresas que integram grupo econômico respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições à seguridade social.

Não há pagamento das contras de uma empresa pela outra, mas simples adiantamentos de receitas para efetivar diversas despesas, considerando o centro de controle de gestão unificado.

Outros ramos do direito utilizam o critério fático para caracterização de grupo econômico, como ocorre com o art. 2º, § 2º, da CLT. A 3ª Vara do Trabalho de Betim/MG, nos autos do processo nº 01329-2010-028-03-00-7, reconheceu a existência de grupo econômico entre a AS SERVIÇOS e a NEPOMUCENO.

O fato de a TRANSMANOS ter por sócios dois acionistas membros da diretoria da NEPOMUCENO apenas confirma haver um grupo econômico, não havendo ilegalidade nesse fato. Trata-se de legítimo exercício do direito à livre iniciativa. A NEPOMUCENO é empresa de grande porte no ramo de transporte rodoviário de cargas e, para o exercício dessa atividade, pratica com frequência subcontratação de serviços. Essa oportunidade de mercado foi aproveitada pelos senhores Agnaldo e Agnésio, que fundaram a TRANSMANOS em 1992. Por essa razão, há semelhança de objeto social entre as duas empresas. Todo o lucro da TRANSMANOS é distribuído apenas para seus sócios.

A administração das sociedades dentro do grupo econômico é realizada pela NEPOMUCENO, que, posteriormente, rateia os custos e despesas administrativas comuns entre elas, não havendo ilegalidade nesse modo de organização da atividade empresarial. Por essa razão, é descabida a afirmação de falta de capacidade operacional da TRANSMANOS. Também em virtude da realização da gestão contábil e financeira do grupo econômico pela NEPOMUCENO, esta realizava adiantamentos à TRANSMANOS, controlando os custos desta e realizando o pagamento das respectivas despesas.

Os adiantamentos à TRANSMANOS cujo histórico indica "Obra na Rua Bernardino Macieira" devem ser tratados como todos os demais adiantamentos, pois é irrelevante a respectiva destinação, já que se analisa o pagamento da NEPOMUCENO à TRANSMANOS e não a destinação do dinheiro adiantado. Os lançamentos contábeis com essas características evidenciam apenas que o funcionário por eles responsável utiliza o mesmo histórico para registrar as operações da NEPOMUCENO com a TRANSMANOS e desta com seus sócios. Os custos operacionais da gestão administrativo-financeira são rateados entre as empresas do grupo, procedimento este admitido pela própria Receita Federal. Os adiantamentos realizados pela NEPOMUCENO à TRANSMANOS, inclusive aqueles destinados à quitação de operações de financiamentos, leasing ou consórcio de caminhões, decorrem de serviços prestados por esta empresa, de modo que os recursos são dela, razão pela qual não procede a afirmação de que os veículos são da NEPOMUCENO.

A TRANSMANOS foi constituída tendo por domicílio tributário o endereço residencial de seu sócio Agnésio Carvalho de Souza não havendo qualquer vedação legal para que assim se proceda. O fato de a administração do grupo econômico ser realizada pela NEPOMUCENO e as características da atividade desenvolvida pela TRANSMANOS permitem que a sede desta seja a residência de um de seus sócios. Os mesmos argumentos são invocados relativamente à AS SERVIÇOS, à AC CONTABILIDADE e à RP NET.

A ausência de comprovação de custos com água, luz, telefone, segurança ou marketing pela TRANSMANOS é consequência do fato de ter ela por sede a residência de um de seus sócios, que assume tais ônus, sendo as despesas operacionais, administrativas e financeiras rateadas por ela com a NEPOMUCENO, líder do grupo econômico. As despesas de marketing são

desnecessárias para a TRANSMANOS, pois seu objetivo é subcontratar a demanda da NEPOMUCENO. Os mesmos argumentos são invocados relativamente à AS SERVIÇOS, à AC CONTABILIDADE e à RP NET.

A coincidência de contadores e/ou responsável pela entrega de documentos fiscais e cadastrais da TRANSMANOS e da NEPOMUCENO também é consequência da existência de grupo econômico liderado por esta última. Os mesmos argumentos são invocados relativamente à AS SERVIÇOS e à RP NET.

A TRANSMANOS, por ser optante pelo lucro presumido, está dispensada da manutenção de escrituração contábil nos termos da legislação comercial, podendo escriturar apenas Livro Caixa, conforme prescreve o art. 527, parágrafo único, do RIR/1999. Não há na legislação tributária obrigação de registrar livros originados da escrituração contábil, de modo que não há qualquer ilegalidade no fato de os livros contábeis apresentados terem sido registrados apenas em 20/02/2013. Os mesmos argumentos são invocados relativamente à AS SERVIÇOS, à AC CONTABILIDADE e à RP NET, com a ressalva de que estas empresa são optantes pelo SIMPLES NACIONAL, de modo que a regra a elas aplicável é o art. 25 da Lei Complementar nº 123/2006.

O site telelista é fruto de empreendimento com fim lucrativo, de modo que não pode ser reputado fonte inequívoca para afirmar a inexistência de fato da TRANSMANOS. Os mesmos argumentos são invocados relativamente à AS SERVIÇOS, à AC CONTABILIDADE e à RP NET.

O CTRC deve ser emitido apenas pelo transportador que realiza diretamente a operação como o remetente ou destinatário das mercadorias, estando desobrigados da emissão desse documento os transportadores subcontratados, conforme reconhece expressamente a Secretaria de Estado de Minas Gerais, por meio da orientação DOET/SUTRI N° 004/2005. A dispensa de emissão desse documento pelo transportador subcontratado decorre do fato de que o Estado não pode fazer incidir o ICMS duas vezes sobre o mesmo fato gerador. Assim, a TRANSMANOS agiu nos termos da lei.

A discrepância entre o capital social e o faturamento da TRANSMANOS não é ilegal e tampouco tem repercussões tributárias. Os mesmos argumentos são invocados relativamente à AS SERVIÇOS, à AC CONTABILIDADE e à RP NET.

A TRANSMANOS é empresa efetivamente existente e os fatos apontados pela autoridade autuante não caracterizam irregularidade, devendo ser compreendidos dentro do contexto de uma empresa integrante de um grupo econômico liderado pela NEPOMUCENO. Não há que se falar em simulação ou em planejamento tributário evasivo, pois os serviços prestados pela TRANSMANOS são despesas reais da NEPOMUCENO, que no resultado desta e lucro para aquela. Há autonomia entre ambas, inclusive no tocante à distribuição de lucros, devendo ser reconhecido o direito à NEPOMUCENO de deduzir as despesas decorrentes dos serviços prestados e pagos à TRANSMANOS.

A AS SERVIÇOS foi fundada em 1999 com o fim de explorar atividades ligadas a mecânica, logística, montagem de partes e peças industriais, bem como embalagens de produtos, atividades essas desenvolvidas justamente para atender às necessidades da NEPOMUCENO, e ainda prestar serviços correlatos à atividade desta empresa, que estavam dentro da expertise do Sr. Agnaldo Souza.

A tese do planejamento tributário evasivo fica esvaziada em razão do fato de que a constituição das empresas supostamente fictas se deu em momentos distintos, havendo grande lapso temporal entre eles (total de 16 anos).

A AS SERVIÇOS é subcontratada pela NEPOMUCENO para atender a demanda excedente do segmento de logística e contratada pela MAGNETI MARELLI para prestar serviços de montagem de embalagens. Tendo em conta que a AS SERVIÇOS integra o grupo econômico liderado pela NEPOMUCENO e o fato de que foi criada pelo patriarca da família, Sr. Agnaldo Souza, com base em sua expertise e nos seus contatos no ramo, é natural que haja parcial coincidência entre o objeto social da AS SERVIÇOS e o da NEPOMUCENO.

A despeito de a NEPOMUCENO realizar, dentro do grupo econômico por ela liderado, a gestão centralizada de contas a pagar, contas a receber, movimento financeiro, contabilidade, jurídico etc, há autonomia entre as empresas, sendo os lucros de cada qual distribuídos aos respectivos sócios.

A afirmação de que a AS SERVIÇOS auferiu receitas decorrentes de atividades que não se encontram previstas em seu contrato social é irrelevante para o lançamento de que trata o presente processo administrativo, pois diz com a tributação de receitas que não foram auferidas pela NEPOMUCENO. Ademais, não há óbice legal a que isso ocorra.

O fato de a AS SERVIÇOS não ter, em seu ativo imobilizado, máquinas e equipamentos que justifiquem as locações realizadas para a MAGNETI MARELLI não autorizam a conclusão de que as receitas decorrentes dessas locações são da NEPOMUCENO. A AS SERVIÇOS utiliza, nesses contratos, os bens constantes do ativo da NEPOMUCENO, fato esse permitido pelas normas contábeis que tratam de combinação de negócios, conforme previsto no item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 15. O simples fato de os ativos estarem registrados na NEPOMUCENO não significa que as receitas originadas da locação deles necessariamente devem ser registradas na proprietária dos ativos.

O Grupo Econômico liderado pela NEPOMUCENO optou por incorporar as atividades da AS SERVIÇOS (regular operação societária realizada entre as empresas do grupo, devidamente regulamentada pela Lei nº 6.404/1976), assim como a RP NET e a AC CONTABILIDADE.

A RP NET foi criada em 2002 pela Sra. Valéria Almeida Barbosa de Souza, cônjuge do Sr. Agnésio Carvalho de Souza, e pelo Sr. Valmir Aparecido Moreira, com o fim de aproveitar uma oportunidade comercial ofertada pela NEPOMUCENO, que decidiu terceirizar o setor de digitação de

conhecimentos de transportes e outros documentos necessários ao transporte de cargas. Em seguida, as atividades da RP NET foram ampliadas, para incluir o rastreamento dos veículos, razão pela qual foi necessária a contratação de profissionais para o exercício das funções de assistente de operações, auxiliar de operações, analista e supervisor de tráfego, incluindo a digitalização própria até mesmo da execução destas atividades, substituindo o funcionário sem qualificação que possuía em seus quadros. Não há qualquer ilegalidade nesses fatos.

A realização, pela NEPOMUCENO, de pagamento de fatura do cartão BNDES da RP NET e a realização de um empréstimo no importe de R\$ 350.000,00 são operações legítimas, já que a NEPOMUCENO realizou o abatimento da fatura pelos serviços prestados pela RP NET, bem como efetuou o respectivo adiantamento.

A AC CONTABILIDADE foi criada pelos sócios Celso Diniz Pedrosa e Andréa Cristina Rodrigues, ex-funcionários das empresas do grupo econômico liderado pela NEPOMUCENO, aproveitando uma oportunidade comercial, já que esta empresa decidiu terceirizar sua gestão contábil, pessoal e faturamento. Não há qualquer ilegalidade nesse fato.

O fato de o Sr. Valmir Aparecido Moreira assinar/visar o documento de alteração contratual da AC CONTABILIDADE somente comprova que por serem os sócios da RP NET e da AC CONTABILIDADE prestadores de serviços da mesma empresa integrante do grupo econômico, onde prestam seus serviços, participavam ativamente dessa realidade fática.

A autoridade autuante, ao concluir que houve prática de planejamento tributário ilícito, não especificou se a impugnante incorreu em fraude, dolo, simulação, abuso de direito ou abuso de forma, pois não demonstrou quais aspectos fáticos se subsumem ao conceito jurídico desses vícios dos negócios jurídicos.

Na simulação, há um negócio aparente celebrado entre as partes e um segundo negócio jurídico, que corresponde à realidade da operação, por ser exatamente o pretendido pelas partes, não oculto justamente para resultar numa economia ilícita de tributo. A autoridade autuante, porém, não demonstrou qual negócio jurídico foi encoberto.

Na fraude à lei, a conduta do contribuinte tem por fim frustrar a aplicação da lei tributária (norma fraudada), mediante a utilização de uma norma de cobertura, expressamente prevista no ordenamento jurídico, que protege a conduta realizada. A autoridade autuante, contudo, não demonstra qual a norma tributária fraudada e qual a norma de cobertura utilizada.

Abuso de forma ocorre quando há utilização de uma forma jurídica diversa daquela que, acaso utilizada, acarretaria a incidência tributária. Essa figura somente estaria caracterizada com a comprovação de falsidade documental, material ou ideológica, da qual resultasse realidade diversa, próxima à figura da simulação, mas essa demonstração não foi realizada.

O abuso de direito é figura de alcance restrito ao campo do direito privado, mais especificamente aos direitos de livre disposição, inaplicável ao direito tributário, ramo do direito público.

O Congresso Nacional não regulamentou a chamada norma geral anti-elisiva, de modo que as figuras do abuso de forma e do abuso de direito não têm aplicação ao direito tributário.

A redução da carga tributária obtida com as operações apontadas pela autoridade autuante é ínfima quando comparada com o montante de tributos recolhidos pela NEPOMUCENO, de modo que não se sustenta a afirmação de ocorrência de planejamento tributário ilícito.

A autoridade autuante imputou à NEPOMUCENO todas as receitas das empresas integrantes do grupo econômico por ela liderado, mas, de modo incongruente, deixou de incluir na apuração dos tributos as despesas incorridas na prestação de serviços contabilizadas nas empresas supostamente fictícias. As despesas incorridas pelas empresas supostamente de fachada TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE, despesas essas necessárias à execução dos serviços prestados, devem ser imputadas despesas da NEPOMUCENO. Da mesma forma, tem direito a impugnante de aproveitar todos os créditos provenientes de aquisição de insumos necessários à prestação de serviços, para dedução na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Os argumentos de mérito apresentados na impugnação evidenciam que é descabido o enquadramento dos fatos nos conceitos de fraude, dolo ou simulação, razão pela qual é descabida a aplicação de multa qualificada (150%). Não há prova nos autos da ocorrência de fraude, de modo que a qualificação da multa não procede, conforme entendimento assentado na Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes. A caracterização das figuras de fraude, dolo, simulação, abuso de direito e abuso de forma pressupõe, além do elemento subjetivo, ocultamento de dados, fato esse não ocorrido no presente caso. De acordo com os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, a multa de 150%, que atinge montante muito superior à quantia devida a título de tributo, deve ser afastada, por violar a vedação ao efeito confiscatório prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Tampouco é aplicável a multa de 75% sobre os tributos apurados com base nas supostas receitas omitidas, pois é descabida a desconsideração das operações regularmente efetuadas.

Por fim, pede a impugnante que sejam acolhidas as preliminares de decadência e de ausência de responsabilidade dos sócios. No mérito, requer o cancelamento do lançamento. Subsidiariamente, pede que seja realizada nova apuração do lucro fiscal, considerando como da NEPOMUCENO as despesas contabilizadas e amparadas em documentos fiscais idôneos das empresas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE, corrigindo-se, ainda, a base de cálculo do PIS e da COFINS, garantindo-se o direito de crédito relativo a essas despesas. Pede, ademais, que seja afastada a

qualificação da multa e a multa de 75%. Protesta pela juntada de provas documentais, pela realização de prova testemunhal e pericial.

Para a perícia requerida, apresenta os seguintes quesitos:

- 1- A escrita contábil e informações fiscal da Expresso Nepomuceno reconhece de forma correta as despesas relativas aos serviços a ela prestados pelas empresas Transmanos, AS Serviços, RP Net e AC Contabilidade?
- 2- As despesas supramencionadas possuem documentos idôneos hábeis para garantir a dedutibilidade de tais despesas pela Expresso Nepomuceno?
- 3- Os registros contábeis e a movimentação financeira da Expresso Nepomuceno comprova que o lucro distribuído aos acionistas respeitou a participação societária de cada um?
- 4- Os registros contábeis e a movimentação financeira das empresas Transmanos, AS Serviços, RP Net e AC Contabilidade demonstram que os lucros distribuídos aos seus sócios foram efetivamente pagos aos mesmos?
- 5- Qual o valor do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devido no período fiscalizado caso se conclua que as empresas Transmanos, AS Serviços, RP Net e AC Contabilidade são fictícias, mas que suas despesas devem ser consideradas despesas da Expresso Nepomuceno para fins de apuração do Lucro Fiscal e da base de cálculo do PIS e COFINS?

Na **impugnação** apresentada pelos responsáveis tributários **Tânia Mara de Souza Castro, Agnaldo de Souza Fialho, Agnésio Carvalho de Souza Neto e Agnaldo de Souza**, são invocados os argumentos a seguir resumidos:

Os tributos lançados sujeitam-se a lançamento por homologação, de modo que, com base no art. 150, § 4º, do CTN, decaiu o direito de lançar os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram em data anterior a 23/12/2008. Não foi comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de modo que é descabida a aplicação do art. 173, I, do CTN na contagem do prazo decadencial.

Para a imposição de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, é necessária a comprovação de conduta dolosa, não sendo possível caracterizar como tal a mera inadimplência. É necessário comprovar que o débito tributário resultou da prática de atos irregulares, decorrentes de excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Além disso, a responsabilidade prevista nesse dispositivo é integral (substitutiva), e não solidária. Se é necessária a comprovação do dolo, a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subjetiva e não objetiva, de modo que é incongruente a afirmação da autoridade autuante no sentido de que a responsabilidade é objetiva por haver solidariedade.

A autoridade autuante imputou responsabilidade tributária a todos os sócios diretores, mas somente aquele que possui poder de gerência das obrigações administrativas poderia ser responsabilizado, desde que comprovado o dolo.

Os responsáveis, tal qual a contribuinte, alegam que a autoridade autuante não tipificou as condutas em simulação, fraude à lei, abuso de direito ou abuso de forma. Reiteram os argumentos da contribuinte no sentido de que nenhuma dessas figuras ficou caracterizada na situação fática versada nos autos.

Quanto à consideração, pela autoridade autuante, das empresas **TRANSMANOS, AS SERVIÇOS, RP NET e AC CONTABILIDADE como inexistentes** de fato e também no que se refere às consequências tributárias disso, os recorrentes apresentam, de maneira mais resumida, os mesmos argumentos já invocados pela NEPOMUCENO em seu recurso.

Também no tocante à qualificação da multa são apresentados os mesmos argumentos constantes da impugnação apresentada pela NEPOMUCENO.

Por fim, pedem os recorrentes a respectiva exclusão do pólo passivo do processo administrativo tributário e, caso assim não se entenda, requerem que a transferência da responsabilidade seja limitada aos sócios que de fato exerceram a administração da NEPOMUCENO.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO DEVEDORES SOLIDÁRIOS**

Os sócios diretores, pessoas físicas, considerados responsáveis solidários pela DRF e DRJ, foram intimados em 27/06/2014 (sexta-feira) e interpuseram recurso voluntário, em conjunto, em 29/07/2014, cujas razões envolveram os seguintes temas: *(i)* decadência; *(ii)* ausência de responsabilidade tributária dos sócios; *(iii)* ausência de dolo; *(iv)* questões sobre a desconsideração das operações entre a Nepomuceno e as empresas Transmanos, AS Serviços, RP Net e AC Contabilidade; e *(v)* multa qualificada (150%) e efeito confiscatório.

### **Voto**

Os recursos voluntários são tempestivos e os recorrentes estão devidamente representados. Conheço dos recursos.

### **Decadência**

A NEPOMUCENO reapresenta as alegações de sua impugnação, no sentido de que os tributos lançados estariam sujeitos a lançamento por homologação, de modo que, com base no art. 150, § 4º, do CTN, teria decaído o direito de lançar o PIS e a COFINS para os meses de janeiro a novembro de 2008, bem assim, o IRPJ e a CSLL para o primeiro, o segundo e o terceiro trimestres de 2008. Ressalta que não teria sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de modo que seria descabida a aplicação do art. 173, inc. I, do CTN na contagem do prazo decadencial.

Da mesma forma, na impugnação apresentada pelos responsáveis solidários houve tal alegação de decadência, pelos mesmos fundamentos.

Em que pese tais alegações, observa-se que o art. 150, § 4º, do CTN, parte final, excepciona da regra geral os casos em que ficar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Na situação versada nos autos, foi demonstrada, conforme será adiante referido, a atuação dolosa e fraudulenta dos recorrentes.

Diante disso, a contagem do prazo decadencial regula-se pela regra inscrita no art. 173, I, do CTN, de modo que o prazo de cinco anos conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando a opção da contribuinte pelo lucro real trimestral, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram no último dia de cada um dos trimestres dos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011. Tendo em conta que o contribuinte tomou ciência dos autos de infração lavrados 30 de dezembro de 2013, conclui-se que não há decadência para qualquer dos fatos geradores lançados.

Assim sendo, tendo-se presente que, os fatos geradores do PIS e da COFINS são mensais, verifica-se a sua ocorrência no último dia de cada mês dos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011, cujo prazo decadencial esgotaria somente em 31/12/2013. Dessa forma, também não há como acolher a alegação de decadência, em relação a tais contribuições.

### **Grupo Econômico**

No mérito, a argumentação da Nepomuceno, que da mesma forma foi invocada no recurso voluntário apresentado pelos responsáveis solidários, centra-se na suposta existência de um grupo econômico liderado por essa empresa, do qual fariam parte também a Transmanos, a RP Net, a AS Serviços e a AC Contabilidade. E para a caracterização jurídica desse grupo econômico, invocaram os recorrentes as disposições do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991 e o art. 494 da Instrução Normativa SRF nº 971/2009.

A responsabilidade solidária recíproca de empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza pelo recolhimento de contribuições à seguridade social está prevista, especificamente, nos termos do art. 31, IX, da Lei nº 8.212/1991. A Instrução Normativa SRF nº 971/2009, por sua vez, regulamentou esta matéria em seus arts. 494 e 495, estabelecendo o primeiro desses dispositivos o conceito de **grupo econômico**, que **fica caracterizado** quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Em linha com o entendimento exposto no acórdão recorrido, a primeira observação a ser feita é no sentido de que os fundamentos normativos invocados pelos recorrentes não integram a amplitude que eles lhes conferem. Como visto, as normas invocadas regulam apenas a responsabilidade solidária recíproca, por contribuições previdenciárias, entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico.

Mais que isso, a regulamentação da matéria, ao definir o que seja "grupo econômico", refere-se à direção, controle ou administração exercido por uma empresa relativamente a outras. Na situação versada nos autos, porém, conforme será adiante tratado de

maneira mais pormenorizada, verifica-se que a Nepomuceno **valeu-se de alguns CNPJs criados por pessoas a ela vinculadas para gozar de regimes tributários mais favorecidos.**

Não se trata simplesmente de exercício de direção, controle ou administração pela Nepomuceno relativamente à Transmanos, à RP Net, à AS Serviços e à AC Contabilidade. Aliás, curiosamente, essas empresas passaram, na prática, a atuar como partes da própria Nepomuceno, vale dizer, atuavam no sentido de desenvolver atividades que integram a própria essência da Nepomuceno. Na consecução desse propósito, os fatos apurados pela autoridade autuante revelam que as supostas empresas utilizadas pela Nepomuceno são, de fato, inexistentes.

Antes, porém, de avaliar os aspectos fáticos apurados, convém tecer algumas considerações sobre os requisitos e controles necessários à concentração em uma única empresa de gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizado, com posterior rateio de custos e despesas administrativas comuns entre as empresas. Essas observações são úteis para constatar que as práticas adotadas pela Nepomuceno estão em desacordo com princípios básicos de administração compartilhada entre empresas.

Quanto ao IRPJ e à CSLL, há que se avaliar se despesas administrativas contratadas por determinada pessoa jurídica centralizadora podem ser consideradas despesas operacionais dedutíveis por outras unidades econômicas descentralizadas, personificadas juridicamente, participantes do mesmo grupo empresarial, isso em função de rateio concertado entre as partes.

Nesse sentido, deve ser observado o disposto no art. 299 do RIR/99, que denomina de operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Desse modo, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações usuais exigidas pela atividade da empresa.

Já o art. 251 do RIR/99 impõe que a pessoa jurídica deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Esta deve abranger todas as operações da empresa, os resultados apurados em suas atividades no território nacional e no exterior. Além disso, o postulado da "entidade contábil" afirma a autonomia patrimonial e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aquele de seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

De outro lado, deve-se reconhecer que o direito ao livre exercício da atividade empresarial, aliado também à globalização da economia verificada nas últimas décadas, levou à situação de que em muitos grupos econômicos, diversos departamentos de áreas consideradas "meio" (administração, contabilidade, jurídico etc.), por questões de logística e de racionalização econômica, tem sua estrutura concentrada em uma única empresa, sendo que, posteriormente, as despesas mensais com a manutenção de tais departamentos são rateadas entre todas as empresas do grupo beneficiárias dos serviços centralizados.

É certo que toda empresa pode ter um planejamento que vise à consecução de seus objetivos, com custos mais baixos e produtividade maximizada. Entretanto, tal planejamento não pode colidir com a legislação fiscal (art. 123, CTN).

Destaque-se ainda o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 347/1970 (DOU de 29/10/1970), que conclui que a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, porém, desde que dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade.

Assim, a forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou **que não levem a um resultado diferente do legítimo**, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal.

De todo o exposto, infere-se que a agregação de despesas operacionais incorridas por diversas empresas, entidades autônomas componentes de um mesmo grupo, relacionadas a departamentos de apoio administrativos concentrados, envolve, necessariamente, um revestimento (combinado) de clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferido a toda a operação concentrada.

### **IRPJ e CSLL e Despesas Dedutíveis**

Sendo assim, no que tange ao IRPJ e à CSLL, despesas administrativas rateadas são dedutíveis se:

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços recebidos e efetivamente pagos;
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se der por meio de critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio estiver de acordo com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios técnicos ditados pela Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar, orientando a operação conforme os princípios técnicos ditados pela Contabilidade.
- f) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, assim como as empresas descentralizadas, mantiverem escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Na situação versada nos autos, porém, essas exigências não foram observadas. As recorrentes alegam reiteradamente que são empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, liderado pela Nepomuceno, mas **prova alguma quanto ao cumprimento**

**dos referidos requisitos foi apresentada.** Além disso, os fatos apurados pela autoridade autuante revelam inúmeras irregularidades das relações entre a Nepomuceno e as demais "empresas" (TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE) do grupo.

De fato, verifica-se total falta de controle sobre os supostos "gastos comuns rateados". O **princípio contábil da entidade** foi ignorado pela condução desregrada dos negócios, como revelam os "adiantamentos" feitos pela Nepomuceno à Transmanos, adiantamentos esses que nada mais são que o pagamento direto das despesas desta por aquela. Há, inclusive, pagamentos relativos a despesas com obra realizada na Rua Bernardino Marcieira, obra esta pertencente aos acionistas da Nepomuceno.

Em suma, os fatos apurados no curso da ação fiscal, e que serão adiante referidos, demonstram que as práticas adotadas pela Nepomuceno na utilização dos CNPJs da Transmanos, da RP Net, da AS Serviços e da AC Contabilidade **não indicam a caracterização de um grupo econômico com atuação regular.**

No "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 212-338, a autoridade autuante teve o cuidado de alertar que as numerosas provas e indícios colhidos no curso da ação fiscal deveriam ser avaliados em seu conjunto, pois é essa **visão do todo** que permite precisar a estratégia adotada pela Nepomuceno de **valer-se de outros CNPJs para inflar suas despesas e submeter parte de suas receitas a regime de tributação diverso daquele por ela adotado.**

As recorrentes, em seus recursos, centraram a argumentação na existência do suposto "grupo econômico", tratando cada uma das provas e indícios referidos pela autoridade autuante de maneira parcial e atomizada, retirando esses elementos de convicção de seu contexto.

Em linha com a DRJ, portanto, não há como conceber a "estratégia" adotada pelos recorrentes. Todo o esforço probatório da autoridade autuante foi desenvolvido precisamente no sentido de **desvendar as relações entre as diversas empresas** criadas artificialmente pela Nepomuceno, de modo a saber a função desempenhada por cada qual, no plano engendrado e, sobretudo, conhecer as razões que levaram à adoção de tais condutas. Ao final, conclui a autoridade autuante que o conjunto fictício de empresas foi criado pela Nepomuceno única e exclusivamente para reduzir a carga tributária incidente sobre suas atividades, por meio da utilização de regimes tributários mais favoráveis (lucro presumido e Simples Nacional).

Há, ainda, nos recursos, também apresentado nas impugnações, alegações que, mesmo quando consideradas isoladamente, fora do contexto fático em que se inserem, são totalmente improcedentes.

### **Certificado de Transporte Rodoviário de Carga - CTRC**

Nesse sentido, alega a Nepomuceno que o CTRC deve ser emitido apenas pelo transportador que realiza diretamente a operação como o remetente ou destinatário das mercadorias estando desobrigados da emissão desse documento os transportadores subcontratados, conforme teria reconhecido a Secretaria de Estado de Minas Gerais, por meio da orientação DOET/SUTRI N° 004/2005. Salaria que a dispensa de emissão desse documento pelo transportador subcontratado decorre do fato de que o Estado não pode fazer incidir o ICMS duas vezes sobre o mesmo fato gerador.

Primeiramente, é preciso esclarecer que a necessária emissão do CTCRC pela transportadora subcontratada não tem por consequência a dupla incidência do ICMS sobre o mesmo fato gerador. O CTCRC é obrigação acessória que deve ser cumprida pelo transportador, seja pelo contratado ou pelo subcontratado, não interferindo essa obrigação na apuração e recolhimento do ICMS.

Quanto à alegada dispensa de emissão do CTCRC pela transportadora subcontratada, invoca a Nepomuceno norma que não produz efeitos sobre os fatos geradores de que trata o presente processo administrativo, ocorridos nos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011. De fato, a referida Orientação DOET/SUTRI N° 004/2005 produziu efeitos até 31/03/2006, em virtude de alterações implementadas pelo Decreto n° 44.253, de 09 de março de 2006 (MG de 10/03/06).

Para os fatos geradores de que trata o presente processo administrativo (anos 2008, 2009, 2010 e 2011) deve ser observado o disposto na ORIENTAÇÃO DOET/SUTRI N° 001/2006, que assim estabelece:

#### **Orientação DOET/SUTRI N° 001/2006**

17) No caso de subcontratação, o CTCRC deverá ser emitido pelo transportador subcontratado?

R: Para o acobertamento da prestação fica dispensada a emissão do CTCRC. O transportador subcontratado deverá emitir o documento para a devida escrituração fiscal, podendo utilizá-lo, também, para faturamento.

18) Se houver subcontratação na prestação do serviço de transporte, quais as obrigações acessórias a serem observadas pelo transportador subcontratante? Qual o valor do imposto incidente nesse caso?

R: O transportador subcontratante emitirá o CTCRC para fins de acobertamento da prestação, fazendo constar a expressão "Subcontratação - ICMS/ST de responsabilidade do subcontrante". Ausente a informação, a prestação será considerada desacobertada. Além disso, deverá escriturar os documentos fiscais na forma estabelecida pelo inciso III, § único, art. 5°, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

O valor do imposto a recolher a título de substituição tributária será aquele calculado mediante aplicação, sobre o valor da prestação praticada pelo subcontratado, da alíquota estabelecida para a respectiva prestação, deduzida a parcela de 20% (vinte por cento) a título de crédito presumido de que trata o inciso XXIX, art. 75, Parte Geral do RICMS/02. Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Desse modo, nos serviços de transporte de cargas em que a TRANSMANOS teria sido subcontratada pela Nepomuceno, deveria aquela ter emitido CTCRC para a devida escrituração fiscal, podendo utilizá-lo, também, para faturamento. Ademais, também a Nepomuceno deveria emitir CTCRC, fazendo constar a expressão "Subcontratação -ICMS/ST de responsabilidade do subcontrante", para fins de acobertamento da prestação. Não obstante, conforme constatado no curso da ação fiscal, a TRANSMANOS não emitiu tais documentos, sendo essa mais uma das provas de sua inexistência de fato.

## Escrituração Contábil

Outra alegação improcedente, ainda quando apreciada isoladamente, é a relacionada aos vícios na escrituração apresentada pelas empresas Transmanos, AS Serviços, AC Contabilidade e RP Net. Afirma a Nepomuceno que a Transmanos, por ser optante pelo lucro presumido, está dispensada da manutenção de escrituração contábil nos termos da legislação comercial, podendo escriturar apenas Livro Caixa, conforme prescreve o art. 527, parágrafo único, do RIR/1999.

Diante disso, conclui que não há na legislação tributária obrigação de registrar livros originados da escrituração contábil, de modo que não há qualquer ilegalidade no fato de os livros contábeis apresentados terem sido registrados apenas em 20/02/2013. Os mesmos argumentos são invocados relativamente à AS Serviços, à AC Contabilidade e à RP Net, com a ressalva de que estas empresa são optantes pelo **Simples Nacional**, de modo que a regra a elas aplicável é o art. 25 da Lei Complementar nº 123/2006.

A escrituração do **livro Diário** é exigida pelo art. 258 do RIR/1999, devendo tal livro, nos termos do § 4º desse dispositivo, ser submetido a autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

No caso da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, o art. 527, parágrafo único, do RIR/1999, permite que o contribuinte, em vez da escrituração contábil nos termos da legislação comercial, mantenha apenas o Livro Caixa, no qual deve estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Dessa faculdade atribuída pela legislação ao contribuinte não se pode inferir, porém, que a escrituração comercial, quando mantida, está dispensada das formalidades legais. O art. 527, I, do RIR/1999 é expresso ao determinar que, quando esta for a opção do contribuinte submetido ao lucro presumido, a escrituração contábil deve ser mantida nos termos da legislação comercial.

A TRANSMANOS, além disso, está obrigada, com base no art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, a manter e a disponibilizar à fiscalização os arquivos magnéticos de sua escrituração contábil, por utilizar sistema eletrônico de processamento de dados.

Da mesma forma, os contribuintes optantes pelo **Simples Nacional** devem adotar Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira e bancária. Essa é a regra constante do art. 61, I, da Resolução CGSN nº 94/2011. Essa regra é excepcionada pelo § 3º do mesmo dispositivo, no qual consta que a apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa.

A autoridade autuante constatou que os livros Diário da Transmanos, optante pelo lucro presumido, relativos aos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 somente foram registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 20/02/2013, indicando que a escrituração foi realizada apenas no curso da ação fiscal. Da mesma forma, **os Livros Diário da RP Net, da AS Serviços e da AC Contabilidade relativos aos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011 não foram registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais.**

Contrariamente ao alegado pela Nepomuceno, essas são irregularidades constantes da escrituração que reforçam a conclusão da autoridade autuante no sentido de que

as empresas Transmanos, RP Net, AS Serviços e AC Contabilidade são empresas "de fachada", utilizadas pela Nepomuceno para reduzir sua carga tributária.

Além dessas alegações flagrantemente improcedentes, é essencial, reiterar-se, avaliar em conjunto os demais fatos descritos pela autoridade autuante para cada uma das empresas criadas artificialmente pela Nepomuceno. Além disso, nessa análise deve ser levado em conta que, conforme já assentado, a Nepomuceno, em suas relações com essas empresas "de papel", não observou requisitos mínimos para que se repute caracterizado grupo empresarial.

No caso da Transmanos, foi ela constituída em nome dos Srs. Agnaldo de Souza Filho e Agnésio Carvalho de Souza, sendo cada um desses titular de 20% do capital social da Nepomuceno, além de serem administradores desta empresa.

Os pagamentos efetuados pela Nepomuceno à Transmanos teriam ocorrido em razão da prestação de serviços de transporte de cargas subcontratados pela primeira junto à segunda e em razão do aluguel de veículos de propriedade da Transmanos à Nepomuceno. Ocorre que, conforme demonstrado, a Transmanos não emitiu os CTCRC relativos a essas supostas prestações de serviços.

Mais que isso, os pagamentos foram contabilizados pela Nepomuceno como "adiantamentos", por meio dos quais a Transmanos quitou seus custos/despesas, como tributos, folha de pagamento, consórcio de veículos. Esse fato revela o desrespeito ao princípio da entidade, desrespeito esse que fica ainda mais evidente diante da constatação de que a Nepomuceno efetuou pagamentos à Transmanos, por solicitação do Sr. Agnésio, a fim de cobrir despesas com obra realizada na Rua Bernardino Macieira, que consta nas relações de bens das DIRPF dos acionistas da Nepomuceno.

Há que se considerar, ainda, que **os veículos supostamente alugados foram adquiridos pela Transmanos com recursos transferidos pela Nepomuceno**, sendo que esta empresa celebrou contrato de aluguel de veículos apenas com a Transmanos. Aliás, nos anos de 2010 e 2011 a Nepomuceno auferiu receitas a título de aluguel de carretas. Destarte, as operações realizadas entre ambas sequer se ajustam às práticas comerciais adotadas pela Nepomuceno. Aliás, a Transmanos tem como exclusivo cliente a Nepomuceno.

Além desses fatos, que evidenciam o artificialismo na criação da Transmanos por pessoas ligadas à Nepomuceno e a **inobservância do princípio da entidade**, outro conjunto de fatos reunidos pela autoridade autuante conforma o contexto dos autos, demonstrando a inexistência de fato da Transmanos.

Com efeito, o domicílio tributário desta empresa corresponde ao antigo endereço residencial do Sr. Agnésio Carvalho de Souza, tratando-se de prédio residencial. Não foram apresentados comprovantes de despesas a título de energia elétrica, telefone, água, segurança e/ou marketing, mas, contraditoriamente, foram escrituradas despesas a esse título, assim como pagamentos à AC Contabilidade e à RP Net. Na relação de empregados apresentada pela Transmanos constam apenas motoristas (mais de 90%), instrutor de motoristas e supervisor de manutenção, sem que conste pessoal das áreas administrativa, de vendas etc.

Registre-se, ainda, que as pessoas envolvidas no cumprimento das obrigações acessórias pela Transmanos, pela RP Net, pela AC Contabilidade, pela AS Serviços e pela própria Nepomuceno são as mesmas.

Finalmente, apenas **para confirmar a inexistência de fato da Transmanos**, já sobejamente demonstrada pelos fatos acima descritos, constatou a autoridade autuante que ela sequer foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net).

## **RP NET**

A **RP Net**, por sua vez, tem como sócios a **Sra. Valéria Almeida Barbosa de Souza, cônjuge do já referido Sr. Agnésio Carvalho de Souza, e o Sr. Valmir Aparecido Moreira, domiciliado em Araçatuba, mas que residiu à Rua Isa Mendes, nº 90, Cruzeiro do Sul, Lavras/MG**, que corresponde ao domicílio tributário da RP NET. Trata-se de imóvel residencial, alugado pela própria Nepomuceno, junto ao Sr. Paulo Roberto Tobias, constando inclusive da contabilidade desta empresa pagamentos a esse título.

Também no caso da RP Net há mais provas de desrespeito ao princípio da entidade. A Nepomuceno pagou fatura do Cartão/BNDS da RP Net e tomou como empréstimo R\$ 350.000,00 junto a esta empresa.

É curioso notar que, a despeito de o objeto social da RP NET ser a prestação de serviços de informática, seus empregados exercem funções de assistente de operações, auxiliar de operações, analista de tráfego e supervisor de tráfego, funções essas pertinentes ao objeto social da Nepomuceno. Ademais, desde dezembro de 2009 a RP Net não tem empregados na função de digitador, mas nas notas fiscais por ela emitidas em decorrência das operações realizadas com a NEPOMUCENO consta apenas que as receitas são fruto da prestação de serviços de digitação.

Ainda quanto às receitas da RP Net, foram elas auferidas preponderantemente em razão dos supostos serviços por ela prestados à Nepomuceno, sendo que as demais receitas teriam sido percebidas de outras empresas vinculadas a esta, inclusive da Transmanos, da AC Contabilidade e da AS Serviços.

O artificialismo na criação da RP Net e sua inexistência de fato são confirmadas por outras constatações: 1º) incompatibilidade entre o montante do capital social indicado no contrato social e as receitas supostamente auferidas por ela nos anos de 2008 a 2011; 2º) a RP NET sequer foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net); 3º) não foram apresentadas provas de despesas a título de energia elétrica, telefonia, água e segurança.

No caso da AS Serviços, constatou a autoridade autuante que foi ela constituída pelo Sr. Agnaldo de Souza, patriarca da família que comanda a Nepomuceno, inclusive com participação de 4% no capital social desta empresa, e pela Sra. Ilma Alvarenga de Souza, cônjuge do primeiro.

A despeito de o objeto social da AS Serviços ser, resumidamente, a prestação de serviços de manutenção de veículos, os pagamentos feitos a ela pela Nepomuceno estão contabilizados nesta empresa como Despesa relativa a Serviços Profissionais PJ (anos 2009 e 2010) e como Serviços Operacionais PJ (ano 2011).

O domicílio tributário da AS Serviços (Rua Comendador José Esteves, nº 188, Centro, Lavras/MG) é um imóvel residencial, não tendo ela comprovado despesas a título de energia elétrica, telefonia, água e segurança.

Na relação de funcionários apresentada pela AS Serviços consta apenas operadores de empilhadeira e líder de turno, não havendo funcionários das áreas administrativa, de vendas etc., **revelando a falta de capacidade operacional da empresa**. Aliás, sequer consta da relação empregados que desempenhem as atividades previstas no seu contrato social.

A AS Serviços tem como clientes apenas a Nepomuceno e a Magneti Marelli, tendo auferido receitas a título de serviços (logístico ou movimentação de cargas) e aluguel de equipamentos (empilhadeira ou transpaleteira), conforme as notas fiscais. Por outro lado, não consta do ativo da AS Serviços a existência de máquinas e equipamentos.

Intimada a esclarecer esse fato, a AS Serviços informou que não foi proprietária de máquinas e equipamentos, fato esse incompatível com a percepção de receitas a título de aluguel de equipamentos para a Magneti Marelli.

Na impugnação apresentada, a Nepomuceno tenta justificar essa incongruência com a alegação de que a AS Serviços utiliza os bens constantes do ativo da Nepomuceno, fato esse que seria permitido pelas normas contábeis que tratam de combinação de negócios, conforme previsto no item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 15. A partir disso, conclui que o simples fato de os ativos estarem registrados na Nepomuceno não significa que as receitas originadas da locação deles necessariamente devem ser registradas na proprietária dos ativos.

A justificativa apresentada é incabível, pois o Pronunciamento Técnico CPC 15 nada tem a ver com os fatos apontados pela autoridade autuante. Os objetivos desse Pronunciamento estão previstos em seu item 1, nos seguintes termos:

1. O objetivo deste Pronunciamento é aumentar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e determina as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

O mesmo CPC 15 contém, em seu Apêndice A, as seguintes definições dos termos nele utilizados:

---

*Adquirida é o negócio ou negócios cujo controle é obtido pelo adquirente por meio de combinação de negócios.*

*Adquirente é a entidade que obtém o controle da adquirida.*

*Data da aquisição é a data em que o adquirente obtém efetivamente o controle da adquirida.*

*Negócio é um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado para gerar retorno, na forma de dividendos, redução de custos ou outros benefícios econômicos, diretamente a seus investidores ou outros proprietários, membros ou participantes.*

*Combinação de negócios é uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação. Neste Pronunciamento, o termo abrange também as fusões que se dão entre partes independentes (inclusive as conhecidas por true mergers ou merger of equals).*

Dessa forma, o sentido da expressão "combinação de negócios" para os fins do CPC 15 não guarda qualquer relação com os fatos apontados pela autoridade autuante relativamente às relações entre Nepomuceno e AS Serviços. O CPC 15 trata de critérios de mensuração e contabilização em operações ou eventos por meio dos quais um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação. Compreende-se como negócio, para os fins dessa norma, um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado para gerar retorno.

A situação fática ora sob análise não guarda qualquer relação com "negócio" ou "combinação de negócios" na acepção adotada pelo CPC 15. Trata-se, simplesmente, de cobrança pela AS Serviços de aluguéis pela locação de equipamentos que consta do ativo da Nepomuceno. Mais uma vez fica evidenciada a confusão entre as duas empresas e o desrespeito ao princípio da entidade.

O artificialismo na criação da AS Serviços e sua inexistência de fato são confirmadas por outras constatações: 1º) incompatibilidade entre o montante do capital social indicado no contrato social e as receitas supostamente auferidas por ela nos anos de 2008 a 2011; 2º) a AS Serviços sequer foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net).

No caso da AC Contabilidade, figuram em seu quadro social o Sr. Celso Diniz Pedroso e a Sra. Andréa Cristina Rodrigues Fonseca.

O **Sr. Celso Diniz Pedroso** foi responsável pelo encaminhamento das DIPJ da Nepomuceno e da Transmanos e assinou como testemunha as alterações contratuais da AS Serviços e da RP Net. Curiosamente, o e-mail fornecido pelo Sr. Celso Diniz Pedroso nas DIPJ da Nepomuceno e da Transmanos, como responsável pelo preenchimento das declarações, é [cpedroso@expressonepomuceno.com.br](mailto:cpedroso@expressonepomuceno.com.br). Ele, ademais, consta, na GFIP encaminhada pela empresa Fretamento E Serviços Mundial, como empregado desta empresa no período de 01/03/2006 a 29/03/2008, sendo ela também vinculada aos acionistas da Nepomuceno. Trata-se, portanto, de **pessoa nitidamente vinculada à Nepomuceno**.

A Sra. **Andréa Cristina Rodrigues Fonseca**, por sua vez, foi empregada da Nepomuceno, no período de 02/05/2007 a 29/03/2008, conforme GFIP encaminhada por esta empresa. Reside ela à Rua Antônio Bezerra da Silva, nº 92, Serra Azul, Lavras/MG, mesmo domicílio tributário da AC Contabilidade, que não comprovou despesas a título de energia elétrica, telefonia, água e segurança.

## AC CONTABILIDADE

A utilização da AC Contabilidade pela Nepomuceno fica evidenciada pelo fato de que, da análise das GFIP encaminhadas por ambas, verifica-se que, com a constituição da primeira em março de 2008, funcionários até então com vínculo empregatício com a Nepomuceno foram dela demitidos e, em seguida, admitidos pela AC Contabilidade. Esses funcionários continuaram prestando serviços na própria Nepomuceno.

As receitas auferidas pela AC Contabilidade são provenientes, preponderantemente, dos supostos serviços prestados à Nepomuceno, sendo que as demais receitas teriam sido recebidas de outras empresas vinculadas a esta última, inclusive da Transmanos e da AS Serviços. Os pagamentos efetuados à AC Contabilidade pela Nepomuceno em contrapartida à suposta prestação de serviços de contabilidade por aquela eram registrados, na contabilidade desta, como Despesa relativa a Serviços Profissionais PJ (anos de 2009 e 2010) e Serviços Administrativos PJ (ano de 2011).

O artificialismo na criação da AC contabilidade e sua inexistência de fato são confirmadas por outras constatações: 1º) incompatibilidade entre o montante do capital social indicado no contrato social e as receitas supostamente auferidas por ela nos anos de 2008 a 2011; 2º) a AC Contabilidade sequer foi localizada no sítio [www.telelistas.net](http://www.telelistas.net).

Há que se ressaltar, finalmente, que a Nepomuceno incorporou as empresas AS Serviços, AC Contabilidade e RP Net, sendo essa mais uma **demonstração de que o comando de todas sempre esteve sob a alçada da Nepomuceno**.

Os fatos até aqui descritos revelam que a Nepomuceno, na consecução de seu objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre seus negócios, adotou um *modus operandi* que foi reproduzido nas diversas empresas artificialmente criadas, qual seja: 1º) criação apenas formal de pessoa jurídica, com a utilização de pessoas físicas vinculadas de alguma forma à NEPOMUCENO; 2º) ausência total de capacidade operacional dessas pessoas jurídicas, já que o objetivo era apenas auferir, por meio delas, benefícios tributários; 3º) utilização dessas empresas para produzir despesas artificiais para a Nepomuceno e/ou para submeter as receitas que, de fato, são desta empresa a regime de tributação mais favorecido (lucro presumido e Simples Nacional).

Em linha com a DRF e acórdão recorrido, portanto, verifica-se a prática de simulação. O CTN, expressamente, em seu art. 149, VII, situa a simulação no campo da ilicitude.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão anterior até mesmo ao CTN, já reconheceu a ilicitude de operação simulada em matéria tributária. À época, a legislação admitia a dedução, na DIRPF do ano-calendário de 1948, de prêmio pago a título de seguro de vida. Tendo em conta essa possibilidade, o contribuinte, na situação apreciada pelo STF, contraiu empréstimo junto à seguradora, ao final do ano-calendário, a fim de pagar o prêmio. No início do ano-calendário seguinte, rescindiu o contrato de seguro e, com a devolução do

prêmio pago, quitou o empréstimo, ainda que não integralmente. O prêmio foi deduzido na DIRPF. Diante desse caso, a mais alta Corte do país proferiu decisão assim ementada:

IMPOSTO SOBRE A RENDA - DEDUÇÃO DO PREMIO DE SEGURO DE VIDA. SE TOTAL, A PREMIO ÚNICO, PAGO POR EMPRÉSTIMO DA SEGURADORA, RESGATADA APOLICE NO ANO SEGUINTE, CARACTERIZA-SE A SIMULAÇÃO FRAUDULENTE CONTRA O FISCO. - INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DA LEI FISCAL. - APLICAÇÃO DE TEORIA DA SIMULAÇÃO DOS ATOS JURIDICOS. (RMS 16.050, 17/08/66)

Ainda quanto a esse julgado, merecem ser transcritas algumas palavras do Mini Iro Aliomar Baleeiro: "Essa interpretação econômica do Direito Fiscal que os juristas, geralmente, repelem, nada mais é do que o princípio, ou melhor, aquilo que V. Exa. conhece como mestre e ensinou a tantas gerações: a teoria da simulação dos atos jurídicos, de Ferrara tal como a expôs no Brasil nosso antecessor e mestre nesta Casa, Ministro Eduardo Espínola. Porque aí é uma simulação. Simula-se um seguro, para efeito de obter-se uma dedução e depois se resgata logo a apólice."

A Receita Federal, enfrentando situação diversa, mas guiada pelos mesmos critérios, também reconheceu a ocorrência de simulação no Parecer Normativo CST nº 46, de 17 de agosto de 1987, no qual está descrito caso em que uma empresa A, cujo capital é inteiramente pertencente a grupo sediado no exterior, constitui uma empresa B, mediante cisão parcial de seu patrimônio, sendo mantidas nas empresas A e B as mesmas participações acionárias dos investidores estrangeiros. Em seguida, a empresa A adquire parte do capital da empresa B, de forma que o montante pago aos investidores estrangeiros na operação é qualificado juridicamente como retorno de capital. O referido Parecer afirma que a operação é simulada, pois o objetivo real é a remessa de lucros ao exterior, concluindo que devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado. A base legal da tributação, neste caso, seria o art. 51 da Lei nº 7.450, de 23/12/1985, que prescreve a incidência do imposto de renda sobre "todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do imposto de renda".

Esses pronunciamentos são reveladores do alcance do conceito de simulação no direito tributário. Revelam que nesse campo não são admitidas operações engendradas arditosamente com o fim de afastar a incidência da norma tributária. As operações devem ter substância econômica e propósito comercial concreto para que os respectivos efeitos tributários sejam admitidos. Não se admite a constituição de empresas sem existência de fato para a realização de operações artificiais a fim de lograr benefícios tributários.

É evidentemente fantasiosa a versão apresentada nas impugnações, no sentido de que haveria um grupo econômico liderado pela NEPOMUCENO, integrado também pelas empresas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE

Em primeiro lugar, conforme já referido, a constituição de um grupo econômico e, sobretudo, a atuação concreta, no mundo fático, desse grupo deve respeitar princípios basilares, como o da entidade, bem como os registros das operações, inclusive no tocante ao rateio de despesas, devem ser respaldados em documentos hábeis e idôneos. Nada disso, porém, foi demonstrado pela NEPOMUCENO ou por qualquer das recorrentes.

Os fatos acima referidos demonstram com clareza que as empresas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE foram artificialmente criadas e utilizadas pela NEPOMUCENO na consecução de seus objetivos de redução da carga tributária. As investigações conduzidas pela autoridade autuante revelaram em detalhes a total falta de capacidade operacional dessas empresas, além de incontáveis irregularidades.

Corretas, portanto, as conclusões da autoridade autuante, que podem ser assim sintetizadas, para cada uma das empresas de "fachada":

1- A TRANSMANOS é uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de forma fictícia apenas em razão dos seguintes fins tributários: a) a TRANSMANOS é optante pelo lucro presumido, enquanto a NEPOMUCENO paga IRPJ e CSLL pelo lucro real; b) a NEPOMUCENO deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à TRANSMANOS e esta tributa apenas 8% desses valores a título de IRPJ e 12% a título de CSLL; c) a TRANSMANOS, por ser optante pelo lucro presumido, paga PIS e COFINS no regime cumulativo, com as alíquotas respectivas de 0,65% e 3%, enquanto a NEPOMUCENO paga essas contribuições pelo regime não cumulativo, aproveitando-se de créditos de PIS e COFINS calculados, respectivamente com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, sobre os valores pagos à TRANSMANOS.

2- A RP NET é uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de forma fictícia apenas em razão dos seguintes fins tributários: a) a RP NET é optante pelo SIMPLES NACIONAL e a NEPOMUCENO paga o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, de modo que esta última deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à primeira e esta tributa de forma simplificada tais valores; b) os funcionários da RP NET são, na verdade, funcionários da NEPOMUCENO, mas o pagamento deles por intermédio daquela empresa permite a esta a geração de créditos de PIS/COFINS; c) a RP NET, como optante pelo SIMPLES NACIONAL, não paga o INSS cota patronal (20% sobre a filha). Por outro lado, a NEPOMUCENO, registrando os funcionários que seriam seus na RP NET, deixa de recolher essa contribuição previdenciária.

3- A AS SERVIÇOS é uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de forma fictícia apenas em razão dos seguintes fins tributários: a) a AS SERVIÇOS é optante pelo SIMPLES NACIONAL e a NEPOMUCENO paga o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, de modo que esta última deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à primeira e esta tributa de forma simplificada tais valores; b) os valores recebidos pela AS SERVIÇOS da MAGNETI MARELLI a título de prestação de serviços e/ou locação de equipamentos têm tributação favorecida na AS SERVIÇOS (SIMPLES NACIONAL) em relação ao que ocorreria caso fossem tributados na NEPOMUCENO (lucro real), inferindo-se dos fatos apurados que os valores pagos pela MAGNETI MARELLI à AS SERVIÇOS referem-se, na verdade, a receitas da própria NEPOMUCENO; c) os funcionários da AS SERVIÇOS são, na verdade, funcionários da NEPOMUCENO, mas o pagamento deles por intermédio daquela empresa permite a esta a geração de créditos de PIS/COFINS; d) a AS SERVIÇOS, como optante pelo SIMPLES NACIONAL, não paga o INSS cota patronal (20% sobre a filha). Por outro lado, a NEPOMUCENO, registrando os funcionários que seriam seus na AS SERVIÇOS, deixa de recolher essa contribuição previdenciária.

4- A AC CONTABILIDADE é uma empresa inexistente de fato, sendo mantida de forma fictícia apenas em razão dos seguintes fins tributários: a) a AC CONTABILIDADE é optante pelo SIMPLES NACIONAL e a NEPOMUCENO paga o IRPJ e

a CSLL pelo lucro real, de modo que esta última deduz a título de "despesas/custos" a integralidade dos valores pagos à primeira e esta tributa de forma simplificada tais valores; b) serviços e/ou locação de equipamentos têm tributação favorecida na AS SERVIÇOS (SIMPLES NACIONAL) em relação ao que ocorreria caso fossem tributados na NEPOMUCENO (lucro real), inferindo-se dos fatos apurados que os valores pagos pela MAGNETI MARELLI à AS SERVIÇOS referem-se, na verdade, a receitas da própria NEPOMUCENO; c) os funcionários da AC CONTABILIDADE são, na verdade, funcionários da NEPOMUCENO, mas o pagamento deles por intermédio daquela empresa permite a esta a geração de créditos de PIS/COFINS; d) a AC CONTABILIDADE, como optante pelo SIMPLES NACIONAL, não paga o INSS cota patronal (20% sobre a filia). Por outro lado, a NEPOMUCENO, registrando os funcionários que seriam seus na AC CONTABILIDADE, deixa de recolher essa contribuição previdenciária.

Alegam as recorrentes que a autoridade autuante imputou à NEPOMUCENO todas as receitas das empresas integrantes do grupo econômico por ela liderado, mas, de modo incongruente, deixou de incluir na apuração dos tributos as despesas incorridas na prestação de serviços contabilizadas nas empresas supostamente fictícias. Sustentam que as despesas incorridas pelas empresas supostamente de fachada TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE, despesas essas necessárias à execução dos serviços prestados, devem ser reputadas despesas da NEPOMUCENO. Da mesma forma, afirmam que tem direito a NEPOMUCENO de aproveitar todos os créditos provenientes de aquisição de insumos necessários à prestação de serviços, para dedução na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

A dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ deve observar a regra inscrita no art. 299 do RIR/1999, segundo a qual são dedutíveis apenas as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, entendendo-se como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ademais, a norma prescreve que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

A base legal do referido art. 299 do RIR/1999 é o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, norma esta que também é aplicável à CSLL. A esse respeito, é importante esclarecer que, nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, aplicam-se a esta exação as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. O art. 13 da Lei nº 9.249/1995 contempla diversas hipóteses de deduções vedadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ressaltando que a indedutibilidade independe do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

Assim, é o próprio legislador quem reconhece que, também para a CSLL, as dedutibilidade de despesas deve observar os requisitos da necessidade, da usualidade e da normalidade, previstos no art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

A despeito da aplicação à CSLL do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, a indedutibilidade das despesas desnecessárias é corolário do próprio conceito de lucro líquido, conforme reconhece Ricardo Mariz de Oliveira no seguinte excerto:

Quanto às despesas que não tenham norma específica de dedutibilidade condicionada ou limitada, ou de indedutibilidade total, as quais são regidas pelas quatro regras básicas para dedutibilidade perante o IRPJ, analisadas XII.5, é preciso fazer algumas observações.

Muito embora as despesas indedutíveis para fins do IRPJ somente sejam também indedutíveis para fins da CSL se a lei sobre esta contribuição assim o determinar, é exigido que as despesas em geral sejam efetivamente integrantes do lucro líquido, vale dizer, elas não podem ser despesas estranhas à empresa.

E claro, também, que essas despesas devem ser comprovadas e contabilizadas, para que possam ser verificadas como despesas típicas da empresa e possam compor o lucro líquido, que é o ponto inicial para a determinação da base de cálculo da CSL.

Nesse sentido, pode-se recorrer subsidiariamente ao conceito de "despesas necessárias" constante do art. 47 da Lei n. 4506, de 30.11.1964, explicado na referida seção XII.5, que, como visto, é norma de explicitação do conceito de "lucro" ou dele derivada. (Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: *Quartier Latin*, 2008, págs. 979-980).

Também a jurisprudência administrativa reconhece a aplicabilidade do requisito da necessidade para a dedução de despesa na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme se observa no seguinte acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 107-08870, 24/01/2007, Rel. Cons. Albertina Silva Santos de Lima): NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A defesa foi exercida, ao serem apresentados o recurso e a impugnação, nos termos do PAF. Rejeita-se a preliminar de cerceamento do direito de defesa. NULIDADE - FALTA DE ENQUADRAMENTO LEGAL. Rejeita-se a preliminar de falta de enquadramento legal, quando os fatos descritos se subsumem à capitulação legal descrita no auto de infração. DESPESAS FINANCEIRAS - DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo o sujeito passivo tomado empréstimos no mercado financeiro, e tendo concedido empréstimos a afiliadas, sem cobrança de encargos ou os cobrado com insuficiência, em relação às taxas por ela pagas junto às instituições financeiras, configura-se a desnecessidade das despesas financeiras às atividades da empresa, na proporção do capital cedido. CSLL - DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo a glosa se dado em razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

As despesas que as recorrentes pretendem que sejam consideradas na apuração do IRPJ e da CSLL são aquelas decorrentes dos supostos serviços prestados pela TRANSMANOS, pela RP NET, pela AS SERVIÇOS e pela AC CONTABILIDADE à NEPOMUCENO.

Ora, as provas carreadas aos autos atestam que, de fato, TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE são empresas "de fachada", criadas artificialmente pela NEPOMUCENO exclusivamente para obter as vantagens tributárias já referidas.

Não há que se falar em dedutibilidade de despesas supostamente incorridas por empresas fictícias. Nesse sentido, veja-se a ementa do Acórdão nº 101-95.208, do Primeiro Conselho de Contribuintes:

IRPJ — CSL — CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO — DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS — MULTA QUALIFICADA — NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS — Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por

empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.

Do Voto do Relator, Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, extrai-se o seguinte excerto, que joga luzes sobre a matéria:

Adicionalmente, há de ser considerado que o artificialismo das operações — para mim perfeitamente configurado dada a impossibilidade fática da prestação dos serviços pela empresa D&Z, com sua diminuta estrutura operacional — leva tanto a uma consideração de despesas não necessárias quanto a despesas a serem desconsideradas. As despesas não necessárias são tanto aquelas que não preenchem os requisitos de dedutibilidade quanto aquelas que artificialmente reduzam o lucro tributável. O conceito abrange despesas efetivas, mas não usuais, como também as artificiais engendradas, até mesmo as simplesmente inexistentes ou falsas. Todas essas são despesas não necessárias para a empresa, embora algumas possam fazer parte do mundo dos fatos e outras serem mera ficção.

É preciso lembrar que há prova nos autos de desvio de recursos da NEPOMUCENO para a TRANSMANOS, por solicitação do Sr. Agnésio, a fim de cobrir despesas com obra realizada na Rua Bernardino Marceira, obra esta que consta das declarações de bens integrantes das DIRPF dos acionistas da própria NEPOMUCENO, revelando que os referidos pagamentos estavam sendo utilizados em obra de construção civil que beneficiou os membros da família.

A TRANSMANOS afirma haver prestado serviços à NEPOMUCENO de transporte de cargas, mas não emitiu os CTCRC exigidos pela legislação.

Além disso, nos anos de 2010 e 2011 a NEPOMUCENO auferiu receitas a título de aluguéis de carretas e, simultaneamente, efetuou pagamentos à TRANSMANOS por supostos aluguéis de veículos. A suposta despesa, nesse caso, é flagrantemente desnecessária.

A AS SERVIÇOS, por sua vez, pretende fazer crer que prestou serviços de locação de equipamentos, mas tais equipamentos constam, na verdade, do ativo da própria NEPOMUCENO.

Ademais, das notas fiscais emitidas pela RP NET, pela AS SERVIÇOS e pela AC CONTABILIDADE constam apenas descrições genéricas de "prestação de serviços" ou "serviços prestados". Tais documentos, evidentemente, são insuficientes para avaliar a necessidade, usualidade ou normalidade da despesa. Isso, somado às provas contundentes de inexistência de fato das referidas empresas, impedem que se repute dedutíveis as alegadas despesas. Ressalte-se que é do contribuinte o ônus da prova das despesas incorridas.

Quanto aos supostos rateios de despesas comuns ao grupo econômico, já foi esclarecido que a impugnante não comprova o preenchimento de requisitos mínimos para basta comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas. É necessário, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais na atividade das empresas e que o rateio seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustados.

Esses mesmos fundamentos justificam a não apuração, sobre tais valores, de créditos do PIS e da COFINS apurados pelo regime não cumulativo.

Pelas razões expostas, agiu corretamente a autoridade autuante ao glosar as supostas despesas relativas aos pagamentos efetuados pela NEPOMUCENO às fictícias empresas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE e ao deixar de calcular créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre tais valores. Igualmente, é correto reputar como receitas omitidas pela NEPOMUCENO os valores registrados na contabilidade da AS SERVIÇOS como recebidos da MAGNETI MARELLI a título de suposta prestação de serviços e/ou locação de equipamentos.

No tocante à imputação de responsabilidade a Tânia Mara de Souza Castro, Agnaldo de Souza Fialho, Agnésio Carvalho de Souza Neto e Agnaldo de Souza, alega a NEPOMUCENO que não há nos autos comprovação de quem é o sócio responsável pelos atos que resultaram no lançamento dos créditos tributários, de modo que é descabida a imposição de responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN, que não é aplicável àqueles que apenas formalmente figuram nos atos constitutivos da empresa como administradores. Sustenta que a aplicação desse dispositivo exige a ocorrência comprovada de dolo, e o mero inadimplemento não pode ser considerado infração à lei. Ademais, afirma que a responsabilidade em questão é integral, vale dizer, substitutiva, e não solidária, além de ser pessoal, razão pela qual exclui a responsabilidade da empresa. Aduz que a afirmação da autoridade autuante no sentido de que é necessária a existência de dolo para a imputação de responsabilidade é incongruente com a conclusão de que esta responsabilidade é objetiva, havendo solidariedade.

Na impugnação conjunta apresentada pelos responsáveis tributários são invocados os mesmos argumentos, ressaltando eles que autoridade autuante imputou responsabilidade tributária a todos os sócios diretores, mas somente aquele que possui poder de gerência das obrigações administrativas poderia ser responsabilizado, desde que comprovado o dolo. Observam, ainda, que é necessário comprovar que o débito tributário resultou da prática de atos irregulares, decorrentes de excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos

Quanto a essas alegações, é preciso esclarecer, de início, que a imputação de responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa não exclui a responsabilidade do contribuinte, salvo quando a lei assim prescrever, na dicção do art. 128 do CTN. No caso do art. 135 do CTN, não há exclusão expressa da responsabilidade do contribuinte, de modo que permanece ele respondendo pelo crédito tributário lançado.

Nesse sentido, é a lição de Hugo de Brito Machado:

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de

sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional..." (Curso de Direito Tributário. 21a ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 142)

Esse entendimento é compartilhado por Luís Eduardo Schoueri, conforme se observa do seguinte excerto:

Descartada a possibilidade de o contribuinte afastar-se do debitum, cabe ver se lhe resta a responsabilidade. A leitura do artigo 128 indica a situação do contribuinte: de regra, uma vez apontada, de modo expreso, a responsabilidade pelo crédito a terceira pessoa, pode a lei, também de modo expreso:

Excluir a responsabilidade do contribuinte, ou - Atribuir a responsabilidade ao contribuinte em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Ocorre que o art. 135 silencia acerca da responsabilidade do contribuinte. Não a exclui nem a atribui em caráter supletivo. Ora, se o referido artigo 128 dispõe de modo expreso, não há como concluir pela exclusão ou subsidiariedade da responsabilidade do contribuinte. (Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 511)

A atuação dolosa da NEPOMUCENO na constituição artificial das empresas TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE e na utilização delas com o exclusivo fim de reduzir a carga tributária incidente sobre seus negócios foi suficientemente demonstrada pela autoridade autuante. Não se trata, conforme pretendem fazer crer as recorrentes, de constatação de mero inadimplemento de obrigação tributária. Os fatos apurados são gravíssimos e desnudam a prática de constituição simulada de empresas fictícias para lograr ilegítima evasão de tributos.

Evidentemente, a NEPOMUCENO, como pessoa jurídica que é, se manifesta no mundo fático por intermédio de atos de seus dirigentes. No caso concreto, figuram como dirigentes da NEPOMUCENO a Sra. Tânia Mara de Souza Castro, o Sr. Agnaldo de Souza Fialho, o Sr. Agnésio Carvalho de Souza Neto e o Sr. Agnaldo de Souza.

A Sra. Tânia Mara de Souza Castro foi a administradora que tratou pessoalmente com a autoridade autuante no curso da ação fiscal, demonstrando amplo conhecimento sobre os fatos apurados. Ela, ademais, firmou contrato de locação do imóvel onde supostamente seria o domicílio tributário da RP NET.

O Sr. Agnaldo de Souza era, ademais, sócio da AS SERVIÇOS, sendo a outra sócia seu cônjuge. Esta, repita-se, foi uma das sociedades fictícias detectadas no curso da ação fiscal.

Os Srs. Agnaldo de Souza Filho e Agnésio Carvalho de Souza Neto eram os únicos sócios da TRANSMANOS, outra das sociedades fictícias desvendadas durante a fiscalização. Ademais, a Sra. Valéria Almeida Barbosa de Souza, sócia da RP NET, outra das sociedades fictícias, é cônjuge do Sr. Agnésio Carvalho de Souza Neto.

Evidencia-se, assim, que todos os administradores arrolados como responsáveis solidários contribuíram de forma direta para os ilícitos perpetrados pela NEPOMUCENO contra a Fazenda Nacional, de modo que há fundamento bastante nos autos para a imputação a eles de **responsabilidade tributária**.

Alegam as impugnantes que os argumentos de mérito apresentados nos recursos evidenciam ser descabido o enquadramento dos fatos nos conceitos de fraude, dolo ou simulação, razão pela qual não seria aplicável a multa qualificada (150%). Ressaltam não haver prova nos autos da ocorrência de fraude, de modo que a qualificação da multa não procede, conforme entendimento assentado na Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes. Aduzem que a caracterização das figuras de fraude, dolo, simulação, abuso de direito e abuso pressupõe, além do elemento subjetivo, ocultamento de dados, fato esse não ocorrido no presente caso. Invocam os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade para concluir que a multa de 150%, que atinge montante muito superior à quantia devida a título de tributo, deve ser afastada, por violar a vedação ao efeito confiscatório prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal. Argumentam que tampouco é aplicável a multa de 75% sobre os tributos apurados com base nas supostas receitas omitidas, pois é descabida a desconsideração das operações regularmente efetuadas.

A propósito desses argumentos, há que se afastar, de início, a alegação de efeito confiscatório da multa qualificada, pois a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, em conformidade com a Súmula Carf nº 2.

O art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 prescreve que, nos casos em que ficar caracterizada a prática de qualquer das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a multa de 75% prevista no inciso I do mesmo artigo deve ser duplicada, atingindo 150%.

O art. 72 da Lei nº 4.502/1964 prescreve que fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Conforme ressalta a autoridade autuante, a NEPOMUCENO valeu-se de empresas fictícias (TRANSMANOS, RP NET, AS SERVIÇOS e AC CONTABILIDADE) com o fim de obter economia fiscal por meio da utilização de regimes de tributação favorecidos (lucro presumido e SIMPLES NACIONAL), de forma que ficou caracterizada a ocorrência de fraude, definida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964. De fato, houve ação dolosa tendente a modificar as características essenciais do fato gerador dos tributos, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

O art. 71 da Lei nº 4.502/1964, por sua vez, caracteriza sonegação como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Também a sonegação foi comprovada nos autos, pois a conduta da NEPOMUCENO de utilizar empresas fictícias para obter economia fiscal impede o conhecimento pela autoridade fazendária das circunstâncias materiais da ocorrência do fato gerador.

---

Finalmente, conluio é definido pelo art. 73 da Lei nº 4.502/1964 como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72 já referidos.

A ocorrência de conluio foi igualmente comprovada, pois houve o envolvimento de várias pessoas jurídicas na prática da fraude.

Essas condutas, ademais, foram reiteradas. Estão presentes, pois, os pressupostos fáticos necessários à aplicação de multa qualificada (150%).

Assim, com base nas conclusões de cada tópico retro, voto no sentido de NEGAR provimento aos recursos voluntários.

ROGÉRIO APARECIDO GIL - Relator