



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10983.723926/2018-41</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.196 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ORCALI SERVIÇOS DE LIMPEZA LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A Fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDAS. CONTRIBUINTE DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE DE ABATIMENTO.

As contribuições recolhidas por meio de documento de arrecadação identificado com o CNPJ de determinada pessoa jurídica não podem ser abatidas no lançamento fiscal efetuado contra outro contribuinte.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. MULTA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. A Lei nº 14.689/23 alterou o percentual da multa qualificada de 150%, reduzindo-a a 100%.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Súmula CARF nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23. Vencida a conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo que deu parcial provimento para excluir do lançamento os pagamentos realizados para a empresa AIMBIRÉ.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 06-65.113 julgado pela 6ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedente as impugnações mantendo o crédito tributário.

O processo em análise trata de Autos de Infração relativos a Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador e a Contribuição para outras Entidades e Fundos, do exercício de 2013. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 2762-2794), constituiu motivo para o lançamento a desconsideração da prestação de serviço por meio das empresas contratadas, configurando os pagamentos realizados como pagamento de pró-labore ou de salário, motivo pelo qual haveria a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, previstas no artigo 11, inciso II parágrafo único, alíneas “a” e “c” da Lei 8.212/91 e artigos 20 e 22 do mesmo diploma legal.

Por bem descrever os fatos, adoto trechos do relatório da DRJ de origem que assim os relatou (e-fls. 2950-2978):

**Relatório**

(...)

2. (...) Intimada a apresentar cópias das autorizações de compras, de prestações de serviços e respectivos pagamentos, referentes ao período de 2013 a 2016 que envolvam as empresas MABB LTDA., AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI, VNBT SERV. DE GESTÃO E ASSESSORIA CONTÁBIL SS – EPP, a autuada respondeu que as autorizações são realizadas pelo Sr. Ciro Aimbire de Moraes Santos. Também lhe foram solicitados documentos emitidos pelas referidas empresas que pudessem comprovar os serviços prestados no período citado, tendo a Contribuinte apresentado relatório fornecido pela empresa VNBT e descrição de serviços prestados pela empresa GDD Eventos, além de outros documentos para justificar seus argumentos.

2.1. A Contribuinte foi instada a esclarecer as reduções de tributos obtidas com as “aquisições” das notas fiscais emitidas pela Mabb Ltda. e a comprovar o destino do dinheiro recebido de volta, conforme depoimento prestado pelo sócio Ciro Aimbire de Moraes Santos (fls. 2693 a 2695). Em resposta apresentou planilha em que aplicou 34% sobre o total dos valores pagos em cada trimestre, informando que seria a redução de tributo obtido por conta das compras das NFs adquiridas naquele período. Em relação à empresa Mabb Ltda. informou não possuir contrato de prestação de serviços.

2.2. Durante o procedimento fiscal foram realizadas diversas diligências e colhidos depoimentos que serviram de base, juntamente com os demais documentos carreados aos autos, para comprovar operações ilícitas praticadas pelo GRUPO ORCALI. Também foram constatadas irregularidades quanto à simulação de prestação de serviços de terceiros, tendo sido identificadas quatro empresas cujas atividades/comprovações nas referidas prestações de serviços estão em desacordo com as normas tributárias (Mabb Ltda., VNBT Serviço de Gestão e Assessoria Contábil SS – EPP, Aimbire Consultoria e Treinamento EIRELI e SDS Serviços EIRELI – ME). Segundo as autoridades fiscais, trata-se de empresas de fachada, inexistentes de fato, também conhecidas como “noteiras”.

2.3. Alguns pagamentos efetuados pela Contribuinte, formalizados como pagamento por serviços prestados por pessoas jurídicas, são, no entender da Fiscalização, pagamentos a título de pró-labore a sócio e pagamento de salários a empregados da própria Contribuinte. Exemplificando, notas fiscais emitidas pela empresa Aimbire Consultoria e Treinamento EIRELI foram utilizadas para pagar o pró-labore do sócio minoritário Ciro Aimbire de Moraes Santos (planilha às fls. 2768 e 2769) e, parte dos valores pagos à empresa AIMBIRE foi posteriormente destinada à empresa YPY IND. E DISTRIBUIÇÃO DE SORVETES LTDA. – EPP (parcelas transferidas em nome de Ciro Aimbire de Moraes Santos e de sua esposa, Cinthia Fortini de Oliveira Santos). Na contabilidade da referida empresa os valores pagos foram registrados como empréstimos recebidos da sócia Cinthia, do Sr. Ciro e do Sr. Ricardo Kuerten Dutra (verdadeiro proprietário), cuja participação societária restou declarada na própria contabilidade ao registrar os lançamentos de empréstimos nos meses 12/2014, 01/2015 e 02/2015, como “VLR REF. EMPRESTIMO DE SOCIOS” (valores registrados nas planilhas de fls. 2769 a 2773).

2.4. O mesmo ocorreu em relação à empresa SDS Serviços Eireli – ME (antiga GDD EVENTOS LTDA), pois parte dos valores pagos pelo sujeito passivo a essa empresa a título de serviços prestados tratava-se, na realidade, de pagamento de salário a seus empregados, Grace D’Ivanenko Dutra e Sandro da Silva, em que pese estes estarem formalmente vinculados à empresa SDS na condição de sócios. Outra

parte (notas fiscais emitidas) foi usada para aquisição de imóvel em nome da filha de Ricardo Kuerten Dutra, sócio majoritário do referido grupo. A Contribuinte apresentou Contrato de Prestação de Serviços de Assessoria Comercial e de Marketing firmado com a empresa GDD Eventos Ltda, mas restou demonstrado que parte do dinheiro retornava para o Grupo Orcali, já que os sócios da GDD/SDS eram, na realidade, funcionários do Grupo. Assim, os pagamentos realizados para a empresa eram transferidos, efetivamente, para as contas correntes dos sócios, o que configura pagamento de salários (planilhas às fls. 2777 a 2780).

3. Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal (itens 3.1 e 3.2), “alguns pagamentos efetuados pelo Sujeito Passivo, formalizados como pagamento de serviços prestados por pessoas jurídicas, em realidade tratou-se de pagamentos a título de pró-labore a sócio e pagamento de salários a empregados do próprio Sujeito Passivo”.

3.1 Sobre tais valores é que incidem as contribuições previdenciárias (empresa + GILRAT) e as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, denominados TERCEIROS, lançadas nestes autos.

4. Para a Fiscalização, a conduta da Contribuinte, demonstrada nas fictícias transações realizadas juntamente com outras pessoas, teve como objetivo a redução da contribuição devida. A presença do elemento volitivo em tais transações ensejou a aplicação da penalidade agravada, no percentual de 150%, nos termos do art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430, de 1996.

5. Por estarem caracterizados, em tese, fatos que configuram crime contra a ordem tributária, definido pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, especialmente quanto à utilização de notas fiscais frias, restou protocolada representação perante o Sr. Delegado da Receita Federal em Florianópolis, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 2010, mediante processo administrativo nº 11516.722.348/2018-03.

6. Os sócios da empresa autuada, RICARDO KUERTEN DUTRA e CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, na qualidade de diretores, praticaram, intencionalmente, diversas condutas ilícitas, justificando a inclusão no polo passivo do presente lançamento na qualidade de responsáveis solidários, com base no art. 135, III, do CTN.

(...)

A contribuinte apresentou Impugnação e, em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição: a) afastou a alegação de decadência em razão da aplicação do art. 173, I, do CTN; b) configuração de pró-labore quanto às despesas com a empresa Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli; c) quanto às despesas com a empresa SDS SERVIÇOS EIRELI – ME (GDD EVENTOS LTDA.) restou comprovada a chamada pejetização; d) existência de relação de emprego - vínculo empregatício entre as pessoas físicas (sócios da contratada) e o sujeito passivo – Orcali Serviços de Limpeza Ltda; e) está correta a base de cálculo aplicada; f) manutenção da multa de ofício aplicada; g) incide juros sobre a multa de ofício.

Cientificada do acórdão, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram Recurso Voluntário reproduzindo os argumentos da Impugnação que podem ser assim sintetizados:

a) Equívoco quanto à configuração de pró-labore nos pagamentos efetuados para a AIMBIRE.

a.1) Provas da prestação de serviço da AIMBIRÉ ao grupo ORCALI e da existência substancial da empresa.

a. 2) Equívocos na delimitação da base de cálculo, pois a contribuição previdenciária devida pelo empregador incide sobre o total da remuneração efetivamente paga.

b) Pagamentos realizados à empresa SDS (GDD).

b.1) Índícios adotados pela autoridade fiscal a serem contestados em relação à existência da SDS.

b.2) Inexistência de pressupostos jurídicos para configuração da relação de emprego e incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

c) Decadência parcial dos lançamentos.

d) Inaplicabilidade da multa qualificada.

e) Inaplicabilidade da incidência dos juros moratórios sobre as sanções.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevitz**, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

### 2. Mérito

#### 2.1 Da alegação de decadência parcial do crédito tributário

Os Recorrentes sustentam a decadência parcial do crédito tributário em face dos parâmetros definidos no § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que houve recolhimento parcial do tributo, requerendo o cancelamento do lançamento, em relação a todos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram de 01.01.2013 a 14.09.2018.

Assim estabelece o art. 150, § 4º, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida

autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifei)

Ocorre que de acordo com o Relatório Fiscal, foram identificados elementos suficientes para o enquadramento da Recorrente na prática de conduta dolosa. Vejamos:

- Irregularidades quanto à prestação de serviços de terceiros. Alguns pagamentos efetuados pela empresa autuada, formalizados como pagamento de serviços prestados por pessoas jurídicas, na realidade, consistiram em pagamentos a título de pró-labore a sócio e pagamento de salários a empregados da própria Contribuinte.
- Foram identificadas pela Fiscalização quatro empresas de fachadas (Mabb Ltda., VNBT Serviço de Gestão e Assessoria Contábil SS – EPP, Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli e SDS Serviços Eireli – ME), inexistentes de fato, também conhecidas como “noteiras”, cujas atividades/comprovações na prestação de serviços estão em desacordo com as normas tributárias.

Diante de tal constatação, não é possível o enquadramento na hipótese prevista no art. 150, §4º, do CTN, visto que a prática de conduta dolosa não atende a condição para contagem do prazo decadencial da ocorrência do fato gerador.

No presente caso, a contagem do prazo deve se dar segundo as disposições do art. 173, I, do CTN, ou seja, cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Considerando que as competências lançadas são de 01/2013 a 12/2013 e a Recorrente foi cientificada do AI em 14/08/2018, conclui-se que os valores exigidos poderiam ser lançados até 31/12/2018. Porquanto, a competência mais antiga é 01/2013, cujo termo inicial da contagem do prazo decadencial foi 1º de janeiro de 2014, e o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, por não restar configurada a decadência, a prejudicial de mérito deve ser rejeitada.

## **2.2 Do equívoco quanto à configuração de pró-labore nos pagamentos efetuados para a AIMBIRÉ**

Os Recorrentes sustentam, em apertada síntese, que as provas da prestação de serviço da AIMBIRÉ ao grupo ORCALI e da existência substancial da empresa não foram devidamente apreciadas. Aduzem que a autoridade fiscal cometeu equívocos crassos relativos a premissas centrais do raciocínio, visto que assume a premissa de que o Ciro A. M. S. teria prestado serviços à recorrente e ao grupo ORCALI, tanto que classificou parte dos pagamentos a título de pró-labore. Expõem um breve histórico da empresa AIMBIRÉ com a finalidade de afastar a impressão de que a empresa teria sido constituída para instrumentalizar a pejotização das atividades da Orcali.

Apesar do extenso arrazoado apresentado pelos Recorrentes, não identifiquei razão para reformar a decisão da DRJ, motivo pelo qual com ela concordo adotando as suas razões de decidir como fundamento do presente voto (art. 114, §12, do RICARF), com a reprodução dos seguintes trechos:

**Das despesas com a empresa Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli – configuração de pró-labore**

12. Segundo o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. s. 2762 a 2794), “considerou-se como despesas pagas a título de pró-labore ao sócio CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS os valores estabelecidos no contrato entre o GRUPO ORCALI e a AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI” (planilha – item 3.1).

12.1. No Anexo II, que acompanha o TVF, a Fiscalização detalha as irregularidades encontradas quanto à simulação de prestação de serviços de terceiros – pagamentos a empresas utilizadas com o objetivo de redução no pagamento de impostos, lavagem de dinheiro e pagamento de propina a agentes públicos. A apuração dos fatos, segundo as autoridades fiscais, resultou da análise de lançamentos contábeis e documentos apresentados pela empresa e, também, da coleta de informações/documentos realizada pelo Fisco.

12.2. Consta do referido anexo (fls. 2713 a 2717):

*Em relação a empresa AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI, CNPJ nº 72.477.599/0001-09, foram identificados pagamentos pela prestação de serviços para as empresas do grupo ORCALI, que correspondiam, na realidade, a desvios por meio de despesas para investimento na empresa YPY INDUSTRIA E DISTRIBUIDORA DE SORVETES LTDA. Parte dos valores ficavam com o Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS e os demais eram aplicados na YPY.*

*A trajetória desta fraude teve início em julho de 2013 quando da assinatura do CONTRATO DE MÚTUO firmado entre os Srs. RICARDO KUERTEN DUTRA, na qualidade de mutuante; CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, como mutuário; e MARCELO KUERTEN BARACUHY, primo do Sr. RICARDO KUERTEN DUTRA, como anuente. Neste mesmo mês foi apresentado ao Sr. RICARDO KUERTEN DUTRA o PLANO DE NEGÓCIOS para expansão da empresa YPY INDUSTRIA E DISTRIBUIDORA DE SORVETES LTDA, proposto pelo Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, que não tinha nenhum vínculo com esta.*

*Importante destacar que, o objeto do contrato, Cláusula Primeira, item 1.1, é o “empréstimo oneroso de recursos financeiros entre o MUTUANTE e o MUTUÁRIO para fins de capitalização no projeto YPY Sorvetes, conforme Plano de Negócios de conhecimento das partes”. Já o item 1.2. destaca que “Será disponibilizado em*

*favor do MUTUÁRIO um crédito para fins de mútuo no valor de até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais)”.*

*O impressionante disso tudo é que a Cláusula Segunda, que trata do Pagamento, estabelece que o valor deverá ser restituído no dia 31/03/2018 e “Havendo interesse do MUTUANTE, o valor total do investimento no projeto poderá ser revertido em ações da empresa YPY Indústria e Distribuição de Sorvetes Ltda. até o limite de 60% (sessenta por cento) das cotas de capital, mediante ajuste de valor das cotas a ser apurado por ocasião da liquidação deste contrato”. (os negritos não constam no original)*

*Ressalta-se que, referido contrato de mútuo foi firmado em 01/07/2013, sem que o Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS tivesse alguma participação na empresa YPY INDUSTRIA E DISTRIBUIDORA DE SORVESTES LTDA. Ou seja, teoricamente pegou empréstimo de R\$ 5.000.000,00 para aplicar numa empresa que nem era sua. O negócio foi posto em prática quando a Sra. CINTHIA FORTINI DE OLIVEIRA SANTOS, esposa do Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, entrou na sociedade ao adquirir, em 01/06/2014, 40% das ações da YPY INDUSTRIA E DISTRIBUIDORA DE SORVETES LTDA. Nesta data a sociedade ficou composta por, além da nova sócia, MARCELO KUERTEN BARACUHY, com 30% das ações, e por PAULO HENRIQUE SPINELLI, com os demais 30%.*

*Já em dezembro daquele mesmo ano o Sr. PAULO HENRIQUE SPINELLI saiu da sociedade e transferiu sua participação à Sra. CINTHIA FORTINI DE OLIVEIRA SANTOS, que passa a ter 70% da sociedade.*

*No decorrer dos anos de 2013 a 2017 foram pagos pelo GRUPO ORCALI valores, a título de prestação de serviços de terceiros, a empresa AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI. Parte deste dinheiro era efetivamente para pagar os serviços prestados pelo sócio do grupo e diretor executivo, Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, a título de pró-labore. Os demais foram transferidos a “prestadora de serviços”, mas somente começaram a investir a partir de 2014, com a roupagem de empréstimos de sua sócia majoritária.*

*A comprovação de que o GRUPO ORCALI utilizou-se da empresa AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI para lavagem de dinheiro está consubstanciado na procuração, emitida em 19/07/2016, em que a Sra. CINTHIA FORTINI DE OLIVEIRA SANTOS, sócia administradora da referida empresa nomeia e constitui seus bastante procuradores, RICARDO KUERTEN DUTRA, MARCELO KUERTEN BARACUHY e RODRIGO BRISTOT, com poderes especiais e específicos para sempre em conjunto com um dos sócios ou com um dos procuradores, para “representa-la perante estabelecimentos bancários e cooperativas de crédito, [...]*

*Um dado que se destaca neste enredo são os “empréstimos” realizados pelos Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, juntamente com sua esposa, e Sr. RICARDO KUERTEN DUTRA, que ao final de 2015 contem valores muito próximos, sendo este com R\$ 2.222.150,00 e aquele com R\$ 2.107.430,00.*

*Não há dúvidas de que o verdadeiro proprietário do “empreendimento” planejado em 2013 seja o Sr. RICARDO KUERTEN DUTRA, que se utilizou da empresa AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI para a lavagem de dinheiro e aplicação na YPY INDUSTRIA E DISTRIBUIDORA DE SORVETES LTDA.*

*Outro fato que demonstra claramente a sua efetiva participação na sociedade são os lançamentos contábeis de seus “empréstimos” feitos ao Sr. CIRO AIMBIRE DE*

*MORAES SANTOS, entre 22/10/2014 a 30/04/2015, com depósitos realizados diretamente na conta corrente da YPY INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE SORVETES LTDA, cujos históricos constam como “VLR REF. EMPRESTIMO DE SOCIOS”. Tais dados estão respaldados na informação prestada pelo Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, Resposta TI 02-2017 – Compl I e no extrato do Razão da YPY.*

*As irregularidades demonstradas acima desnudam a pejetização das atividades desenvolvidas pelo sócio CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, uma vez que os seus serviços prestados ao GRUPO ORCALI constituem na realidade pró-labore. Entretanto, foi utilizada a pessoa jurídica AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI com o intuito de fraudar o fisco.*

*Por sua vez, ao analisar a contabilidade da empresa AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI nos anos fiscalizados, constatou-se que não houve despesa alguma no período além das correspondentes a seguros, cartórios, depreciação, previdência social do Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, IPVA, taxas, IOF e os honorários de seu contador. Não houve despesa com funcionários, auxiliares eventuais, materiais de escritório, locação de espaço para palestras ou treinamentos, correios, etc... OU SEJA, TUDO AQUILO QUE UMA EMPRESA DE CONSULTORIA E TREINAMENTO NORMAL PRECISA PARA REALIZAR SEUS SERVIÇOS E, CONSEQUENTEMENTE, A OBTENÇÃO DE SUAS RECEITAS.*

*Compulsando as despesas incorridas pelo GRUPO ORCALI no mesmo período, encontrou-se na ORCALI SERVIÇOS ESPECIALIZADOS despesas realizadas em nome do Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS com passagens e refeições, comprovando ainda mais sua atividade como pessoa física no GRUPO ORCALI e não como um prestador de serviços.[...]*

*A atividade que o Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS exerce no GRUPO ORCALI, conforme documentação apresentada ao Fisco é de Diretor Executivo e RECEBE SUA REMUNERAÇÃO NA QUALIDADE DE SÓCIO COM PRÓLABORE.*

*Entretanto, ao invés de tributá-la como pró-labore o faz por meio de prestações de serviços TEORICAMENTE prestados pela empresa AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI. A página do GRUPO ORCALI na internet, [www.orcali.com.br](http://www.orcali.com.br), comprova o cargo de Diretor Executivo desempenhado pelo Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS.*

*O GRUPO ORCALI foi intimado a apresentar documentos que pudessem comprovar a efetiva prestação de serviços pela empresa AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO EIRELI. Em atendimento à referida intimação, foi trazida ao Fisco apenas documentos emitidos pelo Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, não havendo qualquer comprovante de emissão em nome da referida empresa, haja vista que, EFETIVAMENTE NÃO HOUVE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE UMA PESSOA JURÍDICA A OUTRA, MAS SIM DE SEU PRÓPRIO SÓCIO!!!!*

*Esclareça-se, que nos anos fiscalizados não consta na contabilidade qualquer lançamento nas empresas do GRUPO ORCALI de pagamentos ao seu sócio, Sr. CIRO AIMBIRE DE MORAES SANTOS, a título de pró-labore.*

*Acrescenta-se, ainda, que não existe o espaço físico para exercer sua atividade, não obstante constar no contrato firmado entre as partes que o GRUPO ORCALI iria disponibilizar “um local apropriado para o levantamento de dados e informações, condução de entrevistas, reuniões, orientações, etc”. Constata-se, também, que o endereço da AIMBIRE é o mesmo da YPY, na Rod. José Carlos Daux,*

*5800, SC 401 – Saco Grande – Florianópolis – SC, sendo que anteriormente era o mesmo endereço de sua residência antiga, Rua Jonas Alves Messina, 197, Santa Monica – Florianópolis – SC. Já o endereço profissional é no prédio do GRUPO ORCALI, na Av. Mauro Ramos, 755, Centro – Florianópolis – SC, LOCAL ONDE EXERCE SUA ATIVIDADE COMO DIRETOR EXECUTIVO.*

*Os documentos carreados aos autos comprovam indubitavelmente a trama realizada pelos sócios do GRUPO ORCALI para desviar, de uma forma ilegal, dinheiro de suas empresas, utilizando-se do benefício da redução do pagamento do imposto de renda, para investimento na empresa YPY INDUSTRIA E DISTRIBUIDORA DE SORVETES LTDA.*

12.3. A Impugnante questiona a autuação, afirmando que o entendimento da Fiscalização quanto à configuração de pró-labore foi equivocado. Alega a existência de contratos de prestação de serviços e termos aditivos, a emissão de notas fiscais com os correspondentes comprovantes das operações de transferência bancária para pagamento dos serviços, a apresentação de cópias de requisições de compra de equipamentos e a existência de e-mails tendo como remetente ou destinatário *Ciro A. M. S.*, nos quais trata de questões administrativas da empresa (compra de materiais, processos judiciais, obrigações tributárias, contratação de funcionários, pagamento de salários, questões financeiras, etc).

12.4. Também traça um histórico da empresa AIMBIRE, a qual iniciou suas atividades em 1993, celebrando vários contratos com diversas empresas até 1998, ficando sem maiores movimentações por alguns anos, quando recomeçou suas atividades em Florianópolis, em 2007, com nova razão social – AIMBIRE CONSULTORIA E TREINAMENTO LTDA. – sendo contratada pela empresa Orcali Serviços de Segurança Ltda. após a apresentação de “Proposta para Serviços e Gestão”, em 15/09/2007, e, posteriormente, pela ora Impugnante (01/01/2008). Afirma, ainda, que “as operações da AMBIRÉ sempre foram executadas em caráter pessoal pelo seu titular”, pois se caracterizam como uma “prestação de cunho eminentemente intelectual”.

12.5. Cabe ressaltar que *Ciro A. M. Santos*, passou a integrar o quadro societário da Impugnante em julho de 2006. Um ano depois, em setembro de 2007, a empresa Aimbire Consultoria e Treinamento Ltda., da qual *Ciro* é titular, foi contratada pelo GRUPO ORCALI (Orcali Serviços de Segurança Ltda. e a Autuada). A empresa AIMBIRE tem como objeto social a “prestação de serviços de consultoria, assessoria e treinamento nas áreas de gestão administrativa, financeira e planejamento”.

12.6. Como se infere do Anexo II (texto antes transcrito), vários foram os fatos que levaram a Fiscalização a concluir pela simulação de prestação de serviços de terceiros e pela configuração de pagamento de pró-labore ao referido sócio:

- embora se trate de empresa de prestação de serviço de consultoria, não consta dos autos qualquer parecer, relatório ou plano de gestão elaborado por *Ciro*/empresa AIMBIRE, especificamente para a Impugnante (contratada), muito embora os Impugnantes entendam que se trata de “prestação de cunho eminentemente intelectual”. A documentação carreada aos autos, ao contrário, demonstra o trabalho realizado por *Ciro* na condição de administrador/sócio da Impugnante ou, como consta na página do Grupo Orcali na internet, como Diretor Executivo do Grupo Orcali;

- observou-se a existência de despesas com passagens e refeições em nome de Ciro na empresa Orcali Serviços Especializados (como pessoa física e não como um prestador de serviços). Nos contratos firmados entre a empresa autuada e a Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli não há previsão acerca de quem deveria arcar com os custos para a prestação dos serviços (despesas de viagens, hospedagens, etc). Evidentemente, tais despesas poderiam ser custeadas pela Contratante, mas o gerenciamento dessas despesas e a prestação de contas, por certo, caberia à Contratada a fim de que pudesse ser reembolsada pelos gastos efetuados. Na peça impugnatória apresentada a empresa traz uma explicação simplista, de que tal situação “em nada prejudica o controle dos gastos e despesas, tanto pela contratada, como pelo contratante”;

- na contabilidade das empresas do Grupo ORCALI não constam lançamentos a título de pagamento de pró-labore ao sócio Ciro A. M. Santos. Por outro lado, na contabilidade da empresa AIMBIRE observou-se que, além de despesas relativas a seguros, cartórios, depreciação, previdência social do sócio Ciro, IPVA e honorários de seu contador, não existiram outras despesas, como, por exemplo, despesas com funcionários, materiais de escritório, locação de espaço para palestras ou treinamentos, correios, ou seja, o que uma empresa de consultoria e treinamento normalmente precisaria para realizar seus serviços e obter suas receitas. Entende a Contribuinte, todavia, que as despesas são compatíveis com o modelo empresarial adotado – EIRELI – cuja organização é simplificada, focada na figura do sócio;

- não obstante constar dos “Contratos de Prestação de Serviços” que o Grupo ORCALI iria disponibilizar “um local apropriado para o levantamento de dados e informações, condução de entrevistas, reuniões, orientações, etc”, não existe o espaço físico para o exercício de tais atividades. Verifica-se, também, que o endereço da empresa AIMBIRE é o mesmo da empresa YPY Indústria e Distribuidora de Sorvetes Ltda. (Rodovia José Carlos Daux, 5800, SC 401, Saco Grande, Florianópolis/SC), sendo que anteriormente coincidia com o endereço da residência antiga de Ciro A. M. Santos (Rua Jonas Alves Messina, 197, Santa Mônica, Florianópolis/SC). O seu endereço profissional, por sua vez, é Av. Mauro Ramos, 755, Centro, Florianópolis/SC (sede do GRUPO ORCALI), onde exerce suas atividades como Diretor Executivo.

12.7. As autoridades fiscais demonstraram que, no período de 2013 a 2017, o Grupo ORCALI efetuou o pagamento de valores à empresa AIMBIRE a título de “prestação de serviços”, sendo que, parte desses valores foi destinada a remunerar o sócio e Diretor Executivo Ciro A. M. Santos pelos serviços prestados ao Grupo. Outra parte foi transferida para a “prestadora de serviços” para investimento em outra empresa, a YPY Indústria e Distribuidora de Sorvetes Ltda. A partir de 2014 foi adotada a prática de empréstimos da sócia majoritária, Cinthia Fortini de Oliveira Santos (no início com 40% das ações da YPY e, posteriormente, com 70%, após a saída de outro sócio).

12.8. No depoimento prestado por Ciro, fls. 2693 a 2695, este deixa claro que a AIMBIRE teve outra sócia, sua esposa, mas que ela nunca prestou serviços para o Grupo Orcali, e que, atualmente, a empresa tem “somente o grupo Orcali como clientes”.

12.9. Fica claro no relatório da Fiscalização e Anexos, que o GRUPO ORCALI utilizou-se da empresa Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli para lavagem de

dinheiro, tanto que em procuração emitida em 19/07/2016 a Sra. CINTHIA FORTINI DE OLIVEIRA SANTOS, sócia administradora da empresa YPY Indústria e Distribuidora de Sorvetes Ltda. e esposa de Ciro, nomeia e constitui seus procuradores, RICARDO KUERTEN DUTRA (sócio majoritário da empresa autuada), MARCELO KUERTEN BARACUHY e RODRIGO BRISTOT, outorgando-lhes amplos poderes para administrar a referida empresa e representá-la perante terceiros, inclusive para abrir e movimentar contas-correntes, emitir, endossar e assinar cheques, sacar, depositar, cobrar e receber valores, amigável ou judicialmente de seus devedores, receber e dar quitação, assinar contratos, contrair empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras e, ainda, dispor (alienar, gravar de ônus ou submeter a serviço de outrem) dos bens móveis e veículos do patrimônio da empresa.

12.10. As irregularidades praticadas pelas empresas que compõem o Grupo Orcali, demonstradas pela Fiscalização, revelam a chamada “pejotização”, ou seja, a utilização de pessoas jurídicas com o intuito de fraudar o Fisco. Aliás, o próprio Ciro, no depoimento prestado à Fiscalização, ao esclarecer os serviços prestados pela empresa MABB LTDA. EPP, confirma essa prática:

*MABB não prestava serviços para o grupo Orcali e eram emitidas notas fiscais de prestação de serviços para redução de impostos. Informava, regularmente, ao Sr. João Boatim o valor que deveria ser emitida a nota fiscal. Após emissão da nota fiscal era feito o depósito na conta bancária da MABB e, 85% desse valor, era devolvido para a ORCALI, em espécie, em Reais. Esse procedimento era de conhecimento do Sr. Ricardo. Esse procedimento vem sendo feito desde 2012, quando da compra da BACK. Com o dinheiro recebido de volta, pagavam diversos serviços, despesas com o Ricardo e outra parte era solicitada pelo Ricardo. [...]*

12.11. De qualquer forma, em relação à empresa Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli, os Impugnantes não lograram demonstrar que os serviços foram prestados pela pessoa jurídica.

Cumprido destacar que a decisão de piso refere que as “irregularidades praticadas pelas empresas que compõem o Grupo Orcali, demonstradas pela Fiscalização, revelam a chamada ‘pejotização’”.

Relativamente a tal acusação fiscal e, considerando o posicionamento do judiciário sobre o tema, é importante tecer as considerações que seguem.

O julgamento da ADPF 324 e do RE 958.252, que tratavam da licitude da terceirização das atividades precípua da empresa tomadora do serviço pelo STF, assegurou às empresas o direito de se organizarem e de contratar outras empresas para a execução de quaisquer atividades a serem desempenhadas, inclusive suas atividades-fim. A tese firmada foi a seguinte:

Tema 725: É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Como parte da Reforma Trabalhista, a Lei 13.467/17 trouxe diversas alterações à CLT e a outras leis trabalhistas. Dentre tais alterações, consta a ampliação do conceito de terceirização nos casos de prestação de serviço prevista no art. 4º-A, da Lei nº 6.019/74, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017).

Além disso, a inclusão do §2º, no art. 4º-A, da Lei 6.019/74, estabeleceu que não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.

No julgamento da ADC nº 66/DF, o STF declarou a constitucionalidade do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, tendo a Ministra relatora Cármen Lúcia destacado em seu voto a necessidade de assegurar a *liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho*. Destacou, também, que eventual conduta de maquiagem do contrato, deverá ser avaliada, *por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos*.

Após os julgamentos mencionados, muitas decisões da Justiça do Trabalho passaram a ser canceladas pelo STF. Ao analisar a Reclamação nº 60.620, o Ministro Edson Fachin ponderou que os precedentes do STF não se aplicavam a casos de pejetização. Contudo, a decisão foi objeto de agravo regimental ao qual foi dado provimento por maioria de votos.

Em vista disto, o STF reforçou o posicionamento de que há um contexto global de flexibilização das normas trabalhistas e que a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção, de modo que não é possível obrigar as empresas a um modelo de organização e nem as pessoas a se submeterem ao contrato de trabalho. Portanto, as empresas têm a liberdade de se estruturarem de acordo com as suas estratégias de mercado não cabendo ao Estado obrigá-las a um modelo de contratação.

Além disso, a legislação permite uma adequação às realidades jurídicas praticadas nas relações entre particulares, permitindo que as atividades intelectuais e as de natureza científica, artística ou cultural pudessem constituir pessoa jurídica para prestar serviços nos respectivos seguimentos, como dispõe, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Contudo, para o deslinde do presente caso também é importante observar que no julgamento da ADI 2.446/DF, o STF, por maioria de votos, julgou válido o parágrafo único do art. 116 do CTN, que permitiu à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Assim sendo, cabe à autoridade fiscal analisar a ocorrência de fraude ou simulação. No presente caso, a autoridade lançadora entendeu tratar-se de situação de simulação, enquanto os Recorrentes sustentam se tratar de contratação regular das pessoas jurídicas para prestação de serviço de cunho eminentemente intelectual.

Entretanto, como constou na decisão de piso, ainda que se trate de empresa de prestação de serviço de consultoria, não há nos autos qualquer parecer, relatório ou plano de gestão elaborado por Ciro/empresa AIMBIRE. Porém, documentos constantes dos autos, bem como o depoimento do Ciro, comprovam que os atos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

### **2.3 Pagamentos realizados à empresa SDS (GDD)**

Os Recorrentes se insurgem contra a manutenção do entendimento de que teria se utilizado da empresa SDS Serviços Eireli para, de maneira indevida, majorar as suas despesas, objetivando reduzir o IRPJ e a CSLL, bem como remunerar o funcionário da ORCALI, Sandro S., e a sócia da empresa, Grace D. D., em fraude à previdência social. Sustentam a inexistência de motivos para invalidar a natureza dos pagamentos realizados pelo grupo Orcali em remuneração aos serviços de assessoria comercial e marketing, formalizado nos instrumentos contratuais fornecidos à fiscalização e anexado aos autos.

Ocorre que do exame dos autos, também neste ponto, não identifiquei problemas determinantes à reforma da decisão da DRJ, motivo pelo qual com ela concordo adotando as suas razões de decidir como fundamento do presente voto (art. 114, §12, do RICARF), com a reprodução dos seguintes trechos:

#### **Das despesas com a empresa SDS SERVIÇOS EIRELI – ME (GDD EVENTOS LTDA.)**

13. Em atendimento ao Termo de Intimação nº 02/2017, a empresa atuada apresentou Contrato de Prestação de Serviços de Assessoria Comercial e de Marketing (fls. 160 a 163), firmado com a empresa GDD Eventos Ltda. (posteriormente SDS Serviços Eireli), em 01/12/2010, cujo objeto consiste na prestação de “serviços profissionais de assessoria de marketing envolvendo a realização e organização, produção e promoção de todos os eventos da empresa, tais como festividades com funcionários (festa de aniversário da empresa e festa de encerramento de ano), endomarketing e organização de treinamentos de pessoal, incluindo o encontro Anual com empregados da área administrativa”. No referido contrato, a empresa contratada está representada por sua sócia-administradora, Grace D’Ivanenko Dutra. Também apresentou vários Termos Aditivos, sendo que em 2014 foi incluído como objetivo a “preparação de

documentos e propostas para licitação, marketing direto e promocional”. No 7º Termo Aditivo, firmado em 01/02/2016, a contratada SDS Serviços Ltda. ME (nova razão social) está representada por seu sócio administrador, Sandro da Silva.

13.1. Para comprovar a prestação dos serviços pela empresa GDD Eventos Ltda. (posteriormente SDS) foram apresentados, além das notas fiscais, diversos documentos (fls. 247 a 273), basicamente e-mails destinados aos funcionários da empresa ORCALI (contratante). Alguns e-mails têm como destinatário “Grace@orcali.com.br”. Em outros e-mails o Sr. Sandro da Silva constava como remetente ou destinatário, tratando sobre prorrogação de contratos de prestação de serviços realizados pela Orcali Serviços de Limpeza Ltda., porém representando a ORCALI como Gerente Comercial, tendo como endereço digital “sandro@orcali.com.br” ou “sandro.silva@orcali.com.br”.

13.2. Conforme exposto no Anexo III ao TVF (fls. 2718 a 2730), o procedimento realizado na empresa GDD/SDS assemelha-se ao da empresa Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli. No presente caso, parte dos pagamentos feitos pela empresa autuada à empresa GDD/SDS a título de prestação de serviços, foi utilizada para pagar a Grace D’Ivanenko Dutra e Sandro da Silva (sócios formais da contratada, mas que, na verdade, são funcionários do Grupo ORCALI). O restante era administrado pelo referido Grupo, sendo parte dele para compra de imóvel em nome de Grace D’Ivanenko Dutra (filha de Ricardo Kuerten Dutra, sócio majoritário do Grupo Orcali).

13.3. No referido anexo, a Fiscalização demonstra as irregularidades tributárias encontradas na empresa GDD/SDS, conforme trecho a seguir transcrito:

#### *1 Resumo dos fatos*

*Neste anexo demonstraremos que a empresa SDS Serviços Eireli (antiga GDD Eventos) não existe de fato. A empresa era usada para remunerar os funcionários da ORCALI e sócios da SDS (GDD), burlando a previdência social e majorando as despesas, reduzindo IRPJ e CSLL, além de utilizá-la para desviar recursos financeiros para outros fins, como a aquisição de imóvel para a filha do sócio do GRUPO ORCALI.*

*Os valores pagos pelas empresas do grupo ORCALI era muito superior a remuneração paga aos sócios pelas suas atividades laborais. Estes valores, frutos de sonegação e desvio de recursos públicos eram retirados das empresas do grupo através da SDS (GDD). A administração da SDS (GDD) era feita pela própria ORCALI e o Sr. Sandro desconhecia as atividades da empresa da qual era sócio, não tendo sequer contato com o contador, nem mesmo no período em que passou a ser uma empresa individual. Para dar aparência de legalidade e esquentar os recursos desviados, eram emitidas as notas frias por parte da SDS (GDD), os valores acumulados, aplicados em fundos de investimento e, quando conveniente, usados para benefício da família de Ricardo Kuerten Dutra, sócio majoritário das empresas do grupo ORCALI. O uso era precedido pela distribuição de lucros para os sócios. Os valores destinados a sócia Grace, filha de Ricardo Kuerten Dutra, foram usados entre outras coisas para aquisição de um imóvel. Os valores destinados ao sócio Sandro foram sacados por funcionários da ORCALI. O maior valor distribuído formalmente para Sandro foi sacado em cheques diários e consecutivos por funcionários da ORCALI em valores inferiores a cinquenta mil reais no mesmo mês em que*

*Grace adquiriu o imóvel com a maior parte dos recursos financeiros oriundos da simulação de serviços pela SDS (GDD).*

13.4. A Fiscalização demonstra no Anexo III, detalhadamente, as razões que a levaram a caracterizar as pessoas físicas (sócios da pessoa jurídica GDD/SDS) como segurados empregados da empresa autuada. A própria operação de estruturação societária é absolutamente inverossímil, a começar pelo valor ínfimo das cotas em face do lucro anual registrado pela empresa (ao deixar a sociedade a sócia Grace recebe o mesmo valor de R\$ 10.600,00 que correspondem às suas quotas de capital (53%) de uma empresa que registra lucro de R\$ 400.000,00 anuais).

13.5. No intuito de comprovar a prestação de serviços foram apresentadas notas fiscais, comprovantes de pagamento, contrato de prestação de serviços e, também, mensagens de correio eletrônico em que os “sócios” Grace e Sandro utilizam endereços de e-mail da própria contratante (ORCALI), conforme exposto anteriormente.

13.6. Segundo a empresa autuada, a contratada (GDD/SDS) organizava eventos anuais para o Grupo Orcali. Todavia, para fazê-lo, não adquiria nenhuma mercadoria ou serviço, pois sua contabilidade não registra outras despesas, exceto as tributárias e relativas a honorários contábeis (a contratada nunca teve empregados e nem fez aquisições de mercadorias ou serviços).

13.7. Ressalte-se que no depoimento prestado à Fiscalização (fls. 2697 e 2698) o sócio, Sandro da Silva, afirma que trabalhou no Grupo Orcali, como funcionário, no período de 1995 a 2013, e que constou como sócio proforma na empresa GDD de 2010 a 2013. A partir de 2014 comprou uma parte maior da empresa (SDS), que passou a prestar serviços para o Grupo Orcali, exclusivamente. No entanto, o referido sócio alega desconhecer o faturamento da SDS até 2013 e afirma não ter segurança “se a partir de 2014 a SDS continua atuando com eventos. Através da SDS executa as mesmas atividades e funções do período em que trabalhava como funcionário da ORCALI”. Também afirma que “O único fornecedor da SDS é o contador que foi indicado pelo Sr. Ciro. Mensalmente o contato com o contador é realizado pelo Sr. Ciro”.

13.8. Fica evidente, portanto, que o sócio desconhece as atividades realizadas pela própria empresa e sequer mantinha contato com o contador desta, em que pese, em certo período, passar a ser uma empresa individual. Os serviços supostamente prestados pela GDD/SDS se limitavam, portanto, às horas trabalhadas por ele próprio e por Grace para o grupo ORCALI.

13.9. A Fiscalização também deixa claro que o valor pago mensalmente pelo Grupo Orcali à empresa GDD/SDS é muito superior ao valor mensal transferido para os sócios Grace e Sandro. Por exemplo, a partir de julho de 2015 apenas duas empresas do grupo ORCALI recebem notas fiscais da GDD/SDS. As receitas que totalizavam 60 mil mensais, passam a totalizar 40 mil mensais até janeiro de 2016, quando é feito um reajuste de valores. Quando Sandro deixa de ser empregado da ORCALI, a partir de fevereiro de 2014, aumenta sua participação na GDD/SDS. As retiradas passam a ser feitas em dois pagamentos para cada um dos sócios.

13.10. Segundo consta do Anexo III (fls. 2718 e seguintes), “Em quase todos os meses, Sandro recebe R\$ 9.400,00 mais R\$ 4.049,63, enquanto Grace recebe R\$ 10.600,00 mais R\$ 2.082,91. Em alguns meses ocorrem variações nos valores. O

primeiro valor a título de distribuição de lucros proporcional as cotas de participação na sociedade. O segundo valor a título de pró-labore. Nos meses de dezembro o valor recebido a título de distribuição de lucros por cada sócio era o dobro do valor mensal, caracteristicamente um 13º salário. A última remuneração de Grace contabilizada desta forma acontece em agosto de 2015. Em outubro ela recebe remuneração dos mesmos R\$ 10.600,00, porém registrada como pagamento das cotas de capital em sua retirada da sociedade”.

13.11. Os valores mensais recebidos pelos sócios, portanto, possuem as características típicas de remuneração/salário, sendo que a diferença entre os valores pagos pelo Grupo ORCALI à Contratada e aqueles transferidos para os sócios é expressiva (a empresa não tem outras despesas, com exceção do pagamento de tributos). Na verdade, restou demonstrado que o valor acumulado mensalmente é aplicado em fundos de investimento e, quando necessário, transferido para as contas bancárias dos sócios, contabilizados como distribuição de lucros.

13.12. No item 7 do Anexo III, fls. 2725 e 2726, a Fiscalização destaca o modus operandi no caso da empresa GDD/SDS:

*[...] O valor acumulado mensalmente é aplicado em fundos de investimento e, quando necessário, transferido para as contas bancárias dos sócios contabilizados como distribuição de lucros.*

*Exemplo disso são as transferências para a conta bancária do Sr. Sandro da Silva realizadas em 12/03/2015, no valor de R\$ 266.490,00, e em 19/07/2016, no valor de R\$ 100.000,00. Na primeira transferência todo o valor é sacado em cheques pagos na agência bancária entre os dias 17 e 26/03, onde são sacados por funcionários do GRUPO ORCALI. O mesmo ocorre com a segunda transferência, em que todo o valor é sacado com cheques, nos valores de R\$ 25.000,00 cada, pagos na agência a funcionários do GRUPO ORCALI, entre os dias 27/07/2016 e 02/08/2016. Os cheques foram sacados pelos seguintes funcionários do grupo ORCALI: ADERES FRANCISCO DA SILVA, DIOGO MAGALHÃES SANTIAGO, JEAN CARLOS FERREIRA CARDOSO e MARCEL STEFINI.*

*Já para a Sra. Grace D'Ivanenko Dutra, constam várias transferências, mas o que se destaca é no valor de R\$ 330.510,00 transferido para sua conta, no dia 05/03/2015, que foi utilizado para compra de imóvel.*

*De se observar que o maior valor é transferido para Sandro no mesmo mês em que Grace compra imóvel com recursos oriundos da distribuição de lucro da GDD. Os valores não permanecem com Sandro. São sacados por funcionários da própria ORCALI cujo sócio majoritário é o pai de Grace. É possível que estes recursos também tenham sido utilizados na compra do imóvel. Talvez como valores não registrados na escritura de transferência.*

*O histórico acima dos procedimentos realizados oficialmente pela empresa GDD/SDS em conjunto com o GRUPO ORCALI serve para demonstrar a farsa criada para extrair dinheiro destas, por meio de despesas frias com terceiros, para atingir o seu objetivo que era a transferência de recursos para a Sra. Grace D'Ivanenko Dutra, filha do Sr. RICARDO KUERTEN DUTRA, proprietário do GRUPO ORCALI.*

13.13. Como se pode observar, resta evidente que a empresa GDD/SDS sempre foi gerida pelo Grupo ORCALI, sendo que os sócios formais, Sandro e Grace, não

tenham qualquer participação na administração da empresa. Ora, nada impede que ambos tratem de “questões de eventos, marketing e publicidade”, como insistem em afirmar os Impugnantes; todavia, no caso presente, o faziam na qualidade de empregados do Grupo Orcali.

13.14. Assim como ocorreu na empresa Aimbire Consultoria e Treinamento Eireli, também no caso da empresa GDD/SDS, a sócia Grace D'Ivanenko Dutra, na qualidade de administradora, outorgou procuração em 17/01/2013, por meio da qual concedeu a Ciro Aimbiré de Moraes Santos e a Juliana Leal Luiz, respectivamente diretor executivo e gerente financeira do Grupo ORCALI, amplos poderes para administrarem a empresa, movimentando suas contas bancárias, etc.

13.15. Em face da situação fática encontrada (e que foi resumida no presente voto), as autoridades fiscais são contundentes em afirmar que restou comprovada a chamada pejetização, ou seja, a prática de remunerar empregados por meio de pessoas jurídicas. No relatório apresentado, a Fiscalização elaborou planilha com valores extraídos da contabilidade da GDD/SDS, que foram transferidos desta, a título de pró-labore e de lucros, para seus sócios, Grace D'Ivanenko Dutra e Sandro da Silva, que foram considerados pela Fiscalização como pagos pelo Grupo ORCALI a título de salário. Em outra planilha, foram detalhados os valores provenientes de pagamentos feitos pela empresa ORCALI SERVIÇOS DE LIMPEZA LTDA., proporcionalmente ao total pago pelo Grupo Orcali à empresa GDD/SDS, os quais foram considerados salários pagos a Grace e Sandro (item 3.2 do TVF, fls. 2785 a 2787).

#### **Dos pressupostos da relação de emprego**

14. Segundo a Fiscalização, em que pese estarem formalmente vinculados à empresa SDS SERVIÇOS EIRELI, na condição de sócios, Grace D'Ivanenko Dutra e Sandro da Silva eram empregados do sujeito passivo e os valores por eles recebidos, a título de pró-labore e lucros, devem ser considerados salários.

14.1. A peça impugnatória sustenta a não comprovação dos pressupostos jurídicos para a configuração da relação de emprego entre as pessoas físicas (tidas como sócios das empresas prestadoras de serviço) e a empresa autuada, descartando a relevância dos aspectos da pessoalidade e da onerosidade, “na medida em que, se referidos pressupostos são necessários para configuração da relação de emprego, por outro lado, não se revelam como critérios distintivos das demais relações de prestação de serviço existentes”.

14.2. Cabe ressaltar que, para se ter caracterizada a figura do segurado empregado e o fato imponível da contribuição previdenciária, basta a presença material dos requisitos prescritos na hipótese de incidência tributária, independentemente da roupagem jurídica conferida à prestação de serviços, sendo irrelevante o aspecto subjetivo consubstanciado no *animus fraudandi* do empregador, bem como eventual ciência ou consentimento do empregado com a contratação irregular.

(...)

14.5. No caso presente, em decorrência da situação fática exposta nos itens anteriores, a Fiscalização considerou atendidos os requisitos legais, justificando-os no TVF (trechos extraídos do relatório, especificamente às fls. 2793 a 2795 dos autos):

*No caso da presente auditoria fiscal, a prova da pessoalidade é demonstrada pela inexistência de fato da empresa SDS Serviços Eireli (antiga GDD Eventos).*

[...]

*Além destes aspectos, destaca-se que a sede da SDS Serviços Eireli (à época denominada GDD EVENTOS LTDA) foi transferida para o mesmo endereço das empresas do GRUPO ORCALI, Av. Mauro Ramos, nº 755, no mesmo período em que estas se mudaram para lá, em outubro de 2012.*

[...]

*A empresa SDS Serviços Eireli não apresentou nenhum documento comprovando os serviços prestados as empresas do grupo ORCALI. Destaca-se ainda que as mensagens de correio eletrônico ilustram que Sandro e Grace, além de utilizarem endereços de e-mail da própria ORCALI, escrevem e são tratados como funcionários da ORCALI. Destaca-se ainda o fato do Sr. SANDRO DA SILVA ser antigo empregado do Sujeito Passivo, e ao rescindir seu contrato permanecer realizando as mesmas atividades.*

[...]

*A onerosidade está relacionada à remuneração do prestador, é a retribuição ao empregado pela prestação de serviço. Está consubstanciada nos pagamentos efetuados aos profissionais executores dos serviços, os quais são efetuados a cada 30 (trinta) dias. Tanto a contabilidade quanto os extratos bancários da empresa da empresa SDS Serviços Eireli demonstram que as receitas eram auferidas mensalmente em valores constantes, com pequenas variações e reajustes periódicos. Da mesma forma um valor constante, bem inferior a receita, era repassado aos sócios, também mensalmente. Observe-se que em dezembro o valor repassado era o dobro do valor mensal, tal e qual o 13º salário pago a funcionários.*

[...]

*As provas carreadas nesta ação fiscal comprovam que a administração da SDS SERVIÇOS EIRELI-ME era feita pela própria ORCALI. A procuração, firmada em 17/01/2013, na qual a Sra. Grace D'Ivanenko Dutra, na qualidade de sócia administradora da empresa GDD EVENTOS LTDA, nomeia o Sr. CIRO AIMBIRÉ DE MORAES SANTOS, diretor executivo do GRUPO ORCALI, e a Sra. JULIANA LEAL LUIZ, gerente financeira do GRUPO ORCALI, procuradores, com amplos poderes para administração da empresa e movimentação de suas contas bancárias.*

*O Sr. Sandro sequer conhecia as atividades da empresa da qual era sócio, não tendo sequer contato com o contador, nem mesmo no período em que passou a ser uma empresa individual.*

*Outro indicador da subordinação dos sócios da empresa SDS SERVIÇOS EIRELI-ME ao Grupo Orcali decorre da prestação de serviços exclusiva ao Grupo.*

*De fato, a empresa nunca teve empregados e não fez aquisições de mercadorias ou serviços.*

14.6. Da análise dos autos depreende-se que as imputações realizadas pela autoridade fiscal não se deram a partir de um único indício, mas da apuração de uma série de elementos que dão sustentação ao procedimento realizado. Pode se

dizer que, considerados de maneira isolada, os fatos arrolados pela Fiscalização poderiam não configurar necessariamente qualquer ilegalidade e até ser justificados por questões circunstanciais. Entretanto, considerados em conjunto, formam um todo inequívoco, ensejando a convicção a respeito da verdadeira situação fática ocorrida.

14.7. Na verdade, pouco importa o rótulo dado à relação jurídica formalmente ajustada (contrato de prestação de serviços, contrato de cessão de direitos e obrigações, contrato de representação comercial, etc), se a realidade evidencia uma relação de emprego.

14.8. Ausente a autonomia organizacional do trabalho do prestador de serviços e revelando-se o exercício da sua atividade laboral de forma pessoal e sob a direção do tomador, sem assunção ativa (propriedade dos meios de produção) e passiva (responsabilidade pelos riscos da atividade), estar-se-á diante de típica relação de emprego, independentemente da sua aparência jurídica.

14.9. A presença dos requisitos legais, atrai compulsoriamente a tutela juslaboral do trabalhador. E, a prevalecer a figura do segurado empregado, a autoridade fiscal deve desconsiderar a pessoa jurídica, nos termos do art. 118 do CTN c/c o § 2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social (RPS):

(...)

14.10. Os Impugnantes sustentam que se fosse feita uma investigação mínima a respeito da habitualidade, a autoridade fiscal veria que grande parte dos serviços é feita fora do estabelecimento do grupo Orcali e com frequência indefinida, em circunstâncias que descaracterizam o pressuposto em exame. Outro argumento utilizado pelos Impugnantes é de que deveria haver a oitiva dos colaboradores da Orcali e dos sócios da prestadora de serviços, a fim de se investigar a frequência de permanência de Sandro e Grace no estabelecimento do Grupo Orcali.

14.11. Ora, nada impede que os Impugnantes comprovem a efetiva prestação de serviços pela empresa GDD/SDS, aliás, a empresa autuada foi intimada a fazê-lo, por meio do Termo de Intimação nº 02/2017 (fl. 159), não logrando êxito até o presente momento.

14.12. Quanto à oitiva do sócio da prestadora de serviços, vale lembrar que Sandro da Silva prestou depoimento às fls. 2697 e 2698, conforme expandido nos itens 13.7 e 13.8 do presente voto, cujo teor transcreve-se a seguir:

*Trabalhou no grupo ORCALI, como funcionário, de 1995 a 2013. De 2010 até 2013 constou como sócio proforma na empresa GDD, atualmente SDS. A partir de 2014 deixa de ser funcionário e compra uma parte maior da empresa (SDS) passando a ser um prestador de serviços para o grupo ORCALI. Presta serviços relacionados a licitações e contratos públicos.*

*Sua função na SDS é captar editais, preparação dos processos licitatórios, exclusivamente para o grupo ORCALI. Até 2013, a SDS (antiga GDD) era voltada para festas e eventos. Desconhece o faturamento da SDS até 2013. Não tem segurança, se partir de 2014 a SDS continua atuando com eventos. Através da SDS executa as mesmas atividades e funções do período em que trabalhava como funcionário da ORCALI. Passando a trabalhar como pessoa jurídica obteve mais autonomia e a possibilidade de captar novos clientes não*

*concorrentes da ORCALI, mas a remuneração pelos serviços prestados permaneceu fixa.*

*A remuneração, à época de funcionário era de aproximadamente R\$10.000,00. Como pessoa jurídica passa a aproximadamente R\$30.000,00. O restante do faturamento da SDS ia para a outra sócia, senhora GRACE. Atualmente emite notas fiscais para as empresas ORCALI Especializada e ORCALI limpeza. O único fornecedor da SDS é o contador, que foi indicado pelo Sr. Ciro. Mensalmente o contato com o contador é realizado pelo Sr. Ciro. Justifica a diferença entre a remuneração como funcionário e como sócio da SDS ao fato de ter recebido uma oferta para sair do grupo, mas o Sr. Ricardo Kuerten cobriu a proposta que ele havia recebido. Declara que fazia a gestão comercial dos contratos com os clientes públicos. Que eventualmente ocorrem atrasos nos pagamentos de órgãos públicos e atualmente os atrasos aumentaram, destacando que em um contrato específico, com a Secretaria de Saúde do Estado de SC, há 7 (sete) meses de atraso, com aproximadamente R\$30 milhões de serviços a receber. Faz as cobranças relacionadas desses contratos. Para isso, é normal contatar diretamente com agentes públicos, eventualmente com secretários. Não se recordava inicialmente sobre a empresa POSTMIX e por não se lembrar prefere não prestar declarações sobre tal empresa.*

14.13. Em relação ao requisito da **subordinação**, sustentam os Impugnantes que a Fiscalização incorre em obscuridades, confundindo “uma suposta subordinação administrativa – que se configuraria pela outorga de poderes da administração da empresa – com subordinação laboral”. Utilizam-se da definição de De Plácido e Silva, no sentido de que o ato de se subordinar “importa numa subalternidade hierárquica, em virtude do que são obrigadas a cumprir as ordens e instruções regulamentares emanadas de um chefe, sob cuja dependência (subordinação) e autoridade se encontram” (item 99, fl. 2839).

14.14. Cumpre ressaltar, todavia, que o conceito de subordinação, nas modernas relações de trabalho é examinado à luz da inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de serviços. A intensidade de ordens, que era relevante na noção clássica de subordinação, diminuiu de importância, substituindo-se tal critério pela ideia de integração aos objetivos empresariais (subordinação objetiva ou estrutural), na qual importa saber se a empresa acolhe o trabalhador, estruturalmente, em sua dinâmica de organização e funcionamento. No caso concreto, o quadro fático detalhado nos autos demonstra que as pessoas físicas (sócios) foram inseridas na cadeia produtiva do sujeito passivo.

14.15. Ademais, conforme ressaltado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), “a verificação da realidade fática da prestação do serviço se sobrepõe a qualquer denominação ou mesmo declaração das partes”.

14.16. Dessa forma, com base no princípio da primazia da realidade sobre a forma, a Fiscalização considerou que o vínculo empregatício se fez, efetivamente, entre as pessoas físicas (sócios da contratada) e o sujeito passivo – Orcali Serviços de Limpeza Ltda.

14.17. Assim, correto o lançamento fiscal, improcedendo o inconformismo da Impugnante. (Grifado)

## 2.4 Equívocos na delimitação da base de cálculo

Os Recorrentes sustentam que para a base de cálculo da contribuição previdenciária foi considerado o valor bruto pago à empresa AIMBIRÉ, enquanto a legislação determina que a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa é o total das remunerações pagas ao contribuinte individual.

Em que pesem as razões dos Recorrentes, novamente, não identifico qualquer problema na decisão recorrida que possa ensejar a sua reforma. Por este motivo, concordo com a decisão da DRJ e adoto as suas razões de decidir como fundamento do presente voto (art. 114, §12, do RICARF), com a reprodução dos seguintes trechos:

#### **Voto**

(...)

#### **Da base de cálculo**

(...)

15.1. Conforme expendido no TVF (item 4), alguns pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, formalizados como pagamento de serviços prestados por pessoas jurídicas, tratavam-se, na realidade, de pagamentos a título de pró-labore a sócio e pagamento de salários a empregados do próprio sujeito passivo, o qual adotou, portanto, forma jurídica que não reflete o fato concreto. Tal constatação, autoriza a autoridade fiscal a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado (no lugar daqueles produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes), nos termos do art. 118 (já transcrito) e art. 149, VII, ambos do CTN, que permitem que a fiscalização tributária, por meio de procedimentos administrativos, efetue o lançamento de ofício, requalificando os atos e negócios praticados, desde que comprove a existência do dolo, da fraude ou de simulação, e respeitando a ampla defesa e o contraditório. (...)

15.2. No caso concreto, os Impugnantes entendem que se faz necessário o abatimento dos valores recolhidos pelas empresas contratadas (tidas como prestadoras de serviço) a título de contribuição previdenciária sobre pró-labore e lucros, sustentando o cometimento, pela Fiscalização, de “erro de critério eleito como elemento da base de cálculo”.

15.3. Todavia, os valores recolhidos pelas empresas AIMBIRE e GDD/SDS, o foram por meio de documentos de arrecadação identificados com o respectivo CNPJ. Nessa condição, tais recolhimentos não podem ser abatidos de lançamento efetuado contra a empresa autuada (Orcali Serviços de Limpeza Ltda.), pois sendo esta a verdadeira empregadora é dela o dever de recolher as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento. Trata-se de pessoas jurídicas distintas, cabendo esclarecer que não há previsão legal para que recolhimentos feitos por uma empresa sejam aproveitados por outra, ou seja, contribuições recolhidas por meio de documento de arrecadação identificado com o CNPJ de determinada pessoa jurídica não podem ser abatidas no lançamento fiscal efetuado contra contribuinte diverso.

15.4. Ademais, ao desconsiderar as operações realizadas e requalificar os atos e negócios praticados, conforme antes afirmado, a Fiscalização considerou indevidos os recolhimentos efetuados pelas empresas prestadoras de serviço.

15.5. Dessa forma, não existe embasamento legal para o atendimento do requerido. (Grifado)

## 2.5 Da qualificação da multa de ofício

Os Recorrentes se insurgem quanto à manutenção da multa qualificada sustentando que “a desconsideração da operação, para fins fiscais, pautada pelo entendimento de que houve uma estruturação abusiva, não significa, por si só, a imposição dos efeitos jurídicos de simulação, conluio ou fraude, para fins de aplicação da multa da qualificada.”

O art. 44 da Lei 9.430/96 condiciona a aplicação da multa qualificada de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos denominados de conduta qualificada.

No entanto, cabe ser observada a superveniência da Lei nº 14.689/23 que alterou o percentual da multa qualificada reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Assim, como as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica, no presente caso, a multa qualificada deve ser reduzida para 100%, visto que a multa de 150% passa a ser aplicável apenas aos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Desta forma, neste ponto, a decisão recorrida merece reforma.

## 2.6 Da inaplicabilidade da incidência dos juros moratórios sobre as sanções

Os Recorrentes sustentam a impossibilidade de aplicação de juros moratórios sobre as sanções, em razão de carência de base legal e do entendimento deste Conselho Administrativo de que não é cabível a aplicação de juros de mora sobre as multas de ofício.

Ocorre que tal entendimento não procede, porquanto o enunciado da Súmula CARF nº 108 assim estabelece:

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vale destacar que a decisão de piso esclarece “que, no presente lançamento, os juros foram calculados somente sobre o imposto apurado e somente passariam a incidir também sobre o valor da multa após o vencimento do prazo para o respectivo pagamento.”

Desta forma, não há razão para a reforma da decisão recorrida.

## 3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**