



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.726907/2019-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.767 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 06 de abril de 2023
Recorrente RAZAO PORTO ALEGRE SERVICOS CONTABEIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. ACÓRDÃO DRJ. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO QUE SE FUNDAMENTOU EM RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO. VALORAÇÃO PROBATÓRIA. ATIVIDADE TÍPICA DO JULGADOR.

Não é nulo o acórdão da Delegacia de Julgamento que se aproveitou do que fora apurado e identificado pelo termo de constatação fiscal. O fato de o acórdão recorrido não ter se manifestado expressamente sobre todas as provas apresentadas em impugnação não significa cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, mas apenas que tais elementos de prova foram insuficientes para refutar o que fora levantado pela Unidade de Origem

SIMPLES NACIONAL. GRUPO ECONÔMICO. APURAÇÃO RECEITA BRUTA GLOBAL. ADMISSIBILIDADE.

Constatada a existência de grupo econômico de fato, caracterizado pela administração única e direta de diversas empresas do mesmo ramo de atividade, por parte de integrantes de mesmo núcleo familiar, havendo controle societário comum e poderes de mando concentrado, é cabível a apuração da receita bruta global, para fins de análise quanto à exclusão do Simples Nacional das empresas integrantes do grupo.

SIMPLES NACIONAL. PRODUÇÃO DE EFEITOS. IRRETROATIVIDADE.

A produção de efeitos da exclusão do Simples Nacional encontra seu cabimento e disciplina específicos no enquadramento da hipótese de exclusão nos casos previstos na Lei Complementar nº 123, de 2006, não havendo que se falar em retroatividade vedada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Ailton Neves da Silva- Presidente.

(documento assinado digitalmente)
Fellipe Honório Rodrigues da Costa- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR que, ao apreciar a manifestação de inconformidade apresentada, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de manifestação contra o Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional – Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) – de que trata o artigo 12 da Lei Complementar nº 123/2006.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil excluiu a empresa RAZÃO PORTO ALEGRE SERVIÇOS CONTÁBEIS LTDA, inscrita no CNPJ: 11.116.077/0001-48, do Simples Nacional, com efeitos de 1º de agosto de 2013 estendendo-se até 31 de dezembro de 2025, nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/CXL nº 36, de 28 de maio de 2019, em razão do excesso de receita bruta global, hipótese de exclusão a que se refere o art. 3º, §4º, inciso V, bem como do disposto no art. 29, inciso I, e no art. 30, inciso II, todos da Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Consta da Representação Fiscal para fins de Exclusão da Empresa do Simples Nacional de forma sucinta que as empresas Razão Centro Contábil Ltda, Contasul Organizações Contábeis Ltda e Razão Porto Alegre Serviços Contábeis Ltda, doravante denominadas Razão CC, Contasul e Razão POA, respectivamente, funcionavam, na prática, como uma só empresa, sob o comando da Razão CC, unicamente para suprimir o pagamento de tributos, tendo em vista as três serem optantes do Simples Nacional. Relata, ainda, a Fiscalização que os fatos apurados demonstram a existência de grupo econômico de fato, denominado Envel/Razão, com unidade gerencial, confusão patrimonial e laboral. Discorre ainda sobre a fraude perpetrada pelas empresas em razão da prática de atos tendentes a evitar o pagamento de contribuições sociais.

A empresa Razão Porto Alegre Serviços Contábeis Ltda apresentou defesa em face da exclusão do Simples Nacional nos termos do presente procedimento administrativo e em face do processo administrativo nº 11020.728592/2019-24, como responsável solidária, na qual foi apurado as contribuições sociais devido à exclusão das empresas do Simples Nacional nos seguintes termos:

Preliminar

Da decadência

Alega que o crédito apurado pela Fiscal foi cientificado ao Impugnante em 29 de maio de 2019, e nos termos do contido do art. 150, §4º do CTN, as competências de janeiro a maio de 2019, estariam atingidas pela decadência.

Mérito

Da Opção pelo Simples Nacional. Inteligência da LC nº 123/06

Informa que antes de adentrar nas questões de mérito, apresenta diversos dispositivos legais referentes a forma de tributação do Simples Nacional, no qual estaria previsto um tratamento jurídico favorecido e diferenciado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Das Infundadas Alegações da Autoridade Fiscal

Alega que a Impugnante e as empresas Contasul, Razão POA, são empresas distintas, com quadro societário diverso, gestão e administração próprias, funcionários, localização e patrimônio dessemelhantes que, apenas, trabalham em parceria e cooperam entre si. Afirma que a constituição de grupo econômico conforme previsto na Lei nº 6.404/76, não pode ser vislumbrada no caso.

Explica que cumpre todos os requisitos previsto na LC nº 123/06, restando autorizada a optar pelo Simples Nacional. Cita diversos dispositivos da LC nº 123/06, que se referem ao incentivo para o trabalho em parceria e auxílio mútuo entre empresas, como exemplo do caso das Sociedades de Propósito Específico.

Ressalta que o fato da Impugnante, juntamente com o Razão CC e a Contasul cooperarem entre si, juntando esforços não enseja a caracterização de grupo econômico ou fraude, pois a parceria tem permissão no §4º do art. 3º da LC nº 123/06.

Dos Elementos Utilizados pela Fiscalização para Autorizar a Presente Autuação

Informa que a Fiscalização utilizou de situações fáticas atuais para presumir a relação entre as empresas, de modo a autuá-las nos anos de 2014 e 2015.

- Localização

Informa que as alterações contratuais demonstram que a Manifestante sempre esteve estabelecida em Porto Alegre, com espaço físico próprio. Relata que foi constituída no ano de 2009, tendo sede à Rua Vicente de Fontoura, nº 1352 em Porto Alegre, onde restou estabelecida até setembro de 2015, após mudou-se para sala 243, do prédio comercial localizado à Travessa de Leonardo Truda, nº 40, também em Porto Alegre. Por fim, em abril de 2018, transferiu novamente sua sede para a Avenida Praia de Belas, 1212, sala 1420, Porto Alegre, onde atualmente esta estabelecida. Esclarece que apesar da Fiscal tentar demonstrar que a Impugnante faz parte de uma única empresa, a própria Auditora reconhece que a Impugnante sempre teve sede própria, sem compartilhar qualquer espaço físico com outra pessoa jurídica.

- Endereço Eletrônico, Internet e Telefone

Alega que o fato das empresas utilizarem-se do mesmo domínio de internet e central telefônica só demonstra que as empresas operavam em parceria, pois utilizavam-se de serviços comuns, visando reduzir custos e facilitar o acesso do Cliente, o qual, muitas vezes não se encontrava na sua sede e outras inúmeras razões de planejamento comercial/negocial, proporcionando com isso criar uma identidade visual e metodológica de trabalho.

- Confusão Laboral e Patrimonial

Aduz que a Fiscal menciona expressamente que entre as empresas não há empregados comuns e nem movimentação significativa entre elas.

Explica que a suposta confusão laboral se dá pelo fato da atual Sócia da Manifestante ter sido encontrada, em diligência realizada pela Auditora, na sede do Razão CC em Caxias do Sul/RS. Salienta que a Sócia Sr^a Mariângela Boff reside em Caxias do Sul, e quando não se encontra na sede da Empresa, trabalha em regime de Coworking. Concorde com a afirmação da Fiscal, de que a citada sócia foi vista na sede do Razão CC, eis que por diversas vezes utiliza o escritório parceiro, a fim de exercer suas atividades, porém tal fato não descaracteriza a individualidade de cada empresa.

Discorda do entendimento de que houve confusão patrimonial entre as empresas, uma vez que as despesas elencadas pela Fiscalização como sendo pagas pelo Razão CC, não ocorreu. Esclarece que apesar das despesas serem endereçadas a uma das empresas parceiras, estas sempre

foram devidamente contabilizadas e pagas pela Razão POA, conforme demonstram os comprovantes de pagamento em anexo.

Ressalta que ainda que não fosse assim, as ocorrências apontadas pela Fiscalização correspondem a 0,44% dos lançamentos da Impugnante, nos anos de 2014 e 2015, o que descaracteriza qualquer tipo de vinculação patrimonial entre as empresas.

- Despesas que Aproveitam o Grupo

Entende inexistir confusão patrimonial o fato da Manifestante registrar em sua contabilidade, despesas com empresas que prestam serviços de assessoria e manutenção de sistemas, prestação de serviço de marketing ou jurídicos, empresas que também prestam serviços às demais. Esclarece que as empresas prestadoras de serviço efetivamente laboraram para a Manifestante, ainda, que apesar de alguns contratos terem sido verbais, os valores foram devidamente faturados e registrados nos seus livros contábeis, conforme verificado pela própria Auditora. Informa que por óbvio as empresas que trabalham em parceria, visando padronizar suas atividades, identidade visual e sistemas, contratam as mesmas empresas de assessoria para lhe prestarem serviços, mas que também prestam serviços a muitas outras empresas de contabilidade.

- Homologação de TRCT de Empregados

Assevera que Fiscalização entendeu que o fato das rescisões de trabalho dos empregados terem sido homologadas pelo Sindicato de Caxias do Sul demonstrariam o poder de ingerência entre a Impugnante e as demais empresas. Relata que tais homologações ocorreram em Caxias do Sul, à época, pelo fato do Sindicato de Caxias do Sul ter horários mais disponíveis e porque a Sócia administradora teria residência naquele local.

- Empregados de Outras Empresas nas Dependências do Razão CC

Assevera que a Fiscalização não verificou nenhuma irregularidade com relação à Manifestante, pois todos os seus funcionários trabalhavam em sua sede, o que confirma, a autonomia dos estabelecimentos.

- Programas de Saúde Ocupacional

Discorda do entendimento da Fiscalização de que o fato dos PPRA's e PCMSO's terem sido firmados pelo mesmo profissional é elemento de convicção da existência de uma única empresa. Novamente, alega que as empresas trabalhavam em parceria, cooperando entre si, a fim de diminuir custo e facilitar o acesso de clientes, e por isto compartilhavam profissionais para realizar tais Programas de Saúde. Entende que é forçoso concluir a partir destes fatos que houve fraude, pelo fato de contratarem o mesmo profissional para elaborar os demonstrativos.

- Relações Anuais de Informações Sociais

Assevera que a Fiscalização, também, citou que haveria confusão entre as empresas, pelo fato da Srª Mariângela Boff, constar nas RAIS do Razão CC e da Contasul, referentes ao ano de 2014, tendo o seu e-mail como responsável pelas informações. Ressalta que não haveria nenhum problema da sua sócia ter auxiliado as suas parceiras na transmissão dessas informações, como correu no caso do RAIS, pois a transparência de informações não caracteriza qualquer tipo de confusão.

- José Roberto Saraiva

Informa que a parceria firmada entre a Razão POA, o Contasul e o escritório contábil do Sr. José Roberto Silveira Saraiva, durou pouco mais de 2 anos, ocorrendo o distrato entre as partes. Explica que não entendeu qual foi o sentido da Fiscalização fazer relato de tal parceria, uma vez que esta se deu a partir de junho de 2015 e a fiscalização se refere aos anos de 2014 e 2015 (6 meses apenas).

Salienta que se analisada as circunstâncias desta parceria se verificará que se tratam de empresas distintas, uma vez que após o distrato desta parceria a empresa do Sr. José R. Saraiva passou a operar de forma individual, situação que pode ocorrer, também, com as demais empresas parceiras.

Entende que as declarações firmadas pelo Sr. José Roberto Saraiva reproduzidas pela Fiscal as fls. 38 a 41, seriam contraditórias e falsas, para tanto apresenta razões para os fatos descrito.

- Transferência de Faturamento entre Empresas

Repisa que as empresas trabalhavam em parceria, entretanto, possuíam gestões e especialidades distintas. Esclarece que muitas destas prestações de serviços eram realizadas de forma concomitante entre as empresas e para um mesmo cliente; como exemplo cita a empresa BL Serviços de Contabilidade, Cliente do Contasul, mas que a Razão POA também lhe prestou serviço de forma concomitante e pontual no mês de janeiro de 2014. Tal situação também pode ser verificado em relação a empresa Multinjet Teconologia em Metalização Ltda no mês de abril de 2014, apresenta os registros contábeis da Impugnante com o lançamento do recebimento destes valores.

Informa que se o Razão CC e o Contasul seriam a mesma empresa, mantendo-se o desdobramento do faturamento tão somente para manterem-se no Simples Nacional, não faria sentido a Razão POA e o Contasul repassarem os seus faturamentos para o Razão CC, pois esta possui um estrutura física e faturamento maior.

Das Conclusões e Pedidos

Explica que ficou evidenciado que as empresas trabalham em parceria, comungando projetos, sistemas, marcas, com fito de manter sua competitividade, prestando serviços mais próximo dos clientes, não havendo confusão e nem unicidade empresarial.

Requer que sejam acolhidos os pedidos no sentido de se julgá-los totalmente procedentes para o fim de anular a sua exclusão do Simples Nacional e os lançamentos tributários.

Na sequência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano calendário: 2013, 2014, 2015

SIMPLES NACIONAL. GRUPO ECONÔMICO. APURAÇÃO RECEITA BRUTA GLOBAL. ADMISSIBILIDADE.

Constatada a existência de grupo econômico de fato, caracterizado pela administração única e direta de diversas empresas do mesmo ramo de atividade, por parte de integrantes de mesmo núcleo familiar, havendo controle societário comum e poderes de mando concentrado, é cabível a apuração da receita bruta global, para fins de análise quanto à exclusão do Simples Nacional das empresas integrantes do grupo.

SIMPLES NACIONAL. PRODUÇÃO DE EFEITOS. IRRETROATIVIDADE. A produção de efeitos da exclusão do Simples Nacional encontra seu cabimento e disciplina específicos no enquadramento da hipótese de exclusão nos casos previstos na Lei Complementar nº 123, de 2006, não havendo que se falar em retroatividade vedada.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformada, a recorrente apresentou **Recurso Voluntário**, em suam, sob os seguintes fundamentos:

(i) “houve valoração absoluta dos supostos “indícios” de prova trazidos pela Fiscalização, sendo que a decisão proferida não foi fundamentada, tendo desprezado por completo a prova trazida aos autos pela Recorrente”;

(ii) “não há transferência de mão-de-obra entre a Recorrente e as demais empresas autuadas, a fim de obter a suposta vantagem fiscal indevida, como quer fazer crer o Relator”;

(iii) “Conforme já mencionado, as Empresas trabalham em parceria, visando a melhora na prestação do serviço, entretanto, possuem gestão, especialidades e responsáveis técnicos distintos, o que faz com que, por diversas ocasiões, exista prestação de serviços, de forma concomitante, entre a Recorrente e outra Empresa Contábil, a um mesmo Cliente”;

(iv) O processo administrativo fiscal também não deixa claro de que outra forma a Sra. Luciana Kouri Lopes exerce — ou exerceu — "a função de

administradora ou equiparada do grupo econômico". Nada foi afirmado nesse sentido.

(v) Assim, o suposto grupo econômico não é fundamento para se excluir a impugnante do Simples Nacional, além de a mencionada função administrativa no grupo ser inexistente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar de nulidade

A Autoridade Julgadora não é obrigada – salvo melhor juízo – a se manifestar expressamente sobre todos os elementos de prova e/ou argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte, caso os fundamentos e a conclusão da sua decisão encontre respaldo e subsídio no contexto fático probatório constante dos autos. A valoração probatória é atividade típica e inerente ao próprio julgador.

In casu, para a DRJ, as provas apontadas pela fiscalização não seriam derogadas pelas provas apresentadas pela defesa. Trata-se de um ponto de vista (fundamentos) dos julgadores de piso, o qual não pode ser tido como nulo, mas quando muito reformado por esta Turma Extraordinária, com base em um novo ponto de vista (fundamentos).

No mesmo sentido, colaciono julgado do Pleno do Supremo Tribunal Federal:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL. SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE O ÓRGÃO JUDICANTE SE MANIFESTAR SOBRE TODOS OS ARGUMENTOS APRESENTADOS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. I – Ausência dos pressupostos do art. 535, II, do Código de Processo Civil. II – Busca-se tão somente a rediscussão da matéria, porém os embargos de declaração não constituem meio processual adequado para a reforma da decisão. III – O Órgão Julgador não está

obrigado a rebater pormenorizadamente todos os argumentos apresentados pela parte, bastando que motive o julgado com as razões que entendeu suficientes à formação do seu convencimento. IV – Embargos de declaração rejeitados. (SS 4836 AgR-ED, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-219 DIVULG 03-11-2015 PUBLIC 04-11-2015)

Esta turma Extraordinária decide no mesmo sentido:

Ementa: ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL Data do fato gerador: 21/03/2011 GRUPO ECONÔMICO. OBJETIVO DE REDUÇÃO DE TRIBUTOS. EXCLUSÃO DO REGIME SIMPLIFICADO. A caracterização de grupo econômico com o objetivo de repartir o faturamento da atividade econômica comum entre as empresas integrantes para usufruir da tributação privilegiada do regime simplificado, reduzindo os valores a recolher a título de impostos e contribuições, inclusive previdenciárias, fundamenta a exclusão desse regime de tributação, por sua natureza de prática reiterada de infração à legislação tributária. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº11. O artigo 40 da LEF tem aplicação restrita ao processo de execução fiscal, sendo incabível a prescrição intercorrente no âmbito do processo administrativo fiscal, e é o que expressa a sumula 11 deste conselho. **PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA SEM MENÇÃO EXPRESSA A TODOS OS ARGUMENTOS DA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição, não sendo o julgador obrigado a tratar, de forma expressa e de per se, de todos os argumentos contidos na contestação, dado que o seu livre convencimento permite seja uma decisão amparada em um ou mais fundamentos, contanto que considerados suficientes ao deslinde da questão.** INTIMAÇÕES NO ENDEREÇO DO REPRESENTANTE LEGAL (ADVOGADO) DO CONTRIBUINTE. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação - seja por qualquer meio - dirigida ao advogado do contribuinte, nos termos da Súmula CARF nº 110, cujos os efeitos são vinculantes. (Número do processo: 13971.000681/2011-31 Turma: Segunda Turma Extraordinária da Primeira Seção Seção: Primeira Seção de Julgamento)

Por todo o aduzido, rejeito a preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

Como pode-se depreender do relatório acima posto, a Recorrente não trouxe novos argumentos no Recurso Voluntário, limitando-se a repetir o quanto dito na manifestação

de inconformidade. Não foi capaz, portanto, de afastar os fundamentos dispostos pelo julgamento de primeiro grau que concluiu pela formação de grupo econômico e, consequentemente, pela exclusão do Simples Nacional.

Portanto, não há reparos a fazer na decisão recorrida, motivo por que peço vênia para adotar os argumentos e fundamentos nela constantes como razões de decidir, em conformidade com o § 1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999 c/c o § 3º do artigo 57 do Regimento Interno do CARF – RICARF:

A exclusão da empresa do Simples Nacional está amparada na vedação contida na LC nº 123/06, conforme abaixo:

Art.3 Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

...

§ 4o Não se inclui no regime diferenciado e favorecido previsto nesta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

...

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;

De início, deve restar consignado que a autoridade administrativa possui a prerrogativa de identificar corretamente os fatos tal como efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Explica-se. Um dos pilares do direito tributário está consignado no CTN, artigos 114 (que define o fato gerador), 1161 e 149, os quais prevêem a possibilidade de buscar a realidade subjacente a quaisquer formalidades

jurídicas, a partir da identificação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador. Corolário de tal premissa culmina no poder de requalificar o negócio/vínculo aparente entre empresas e trabalhadores, apurando e cobrando o tributo efetivamente devido nos termos do art. 142 do CTN.

Tais disposições regulamentares decorrem da própria natureza da atividade fiscalizatória, inerente ao poder-dever estatal de tributar, previsto, dentre outros, no art. 114² do CTN c/c art. 22 da Lei n.º 8.212/91, que definem os fatos geradores apurados. Portanto, não se faz necessário que haja a desconsideração da personalidade jurídica, como previsto no art. 50 CC.

Assim, a fiscalização nada mais fez do que buscar a verdade material, identificando os fatos geradores ocorridos vinculados ao seu respectivo sujeito passivo, aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ela constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente.

É certo que o sujeito passivo, ao encontrar-se diante de vários caminhos lícitos, pode optar por aquele que lhe seja mais vantajoso. Este espaço de escolha decorre da premissa de que ninguém pode ser obrigado a adotar a opção que lhe implica maior ônus fiscal e encontra-se respaldado na legalidade consagrada pelo artigo 5º, II da Constituição Federal.

No entanto, esta liberdade de escolha não vai além dos limites traçados pelo ordenamento jurídico, e é justamente na quebra da legalidade que deve a fiscalização se pautar quando atribui a responsabilidade pelos tributos apurados a sujeito diverso daquele que seria responsável à luz das formalidades com as quais se revestem os atos e negócios jurídicos praticados.

O fato é que – diante de todos os demais indícios e elementos encontrados, in loco, pela fiscalização, aliados aos documentos trazidos aos autos – o regime de tributação por meio de empresas optantes do Simples podem ser desconsiderados ou desqualificados, para fins exclusivamente tributários.

Oportuno trazer ao presente voto a conclusão de Natanael Martins no artigo “*Considerações sobre o Planejamento Tributário e as Decisões do Conselho de Contribuintes*”, parte integrante da obra “*Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*” – 11o. Volume, Editora Dialética, São Paulo, 2007, páginas 343/344:

“Todavia, se por um lado a liberdade de contratação e de associação é a regra, por outro lado, esses conceitos devem, necessariamente, estar conectados à idéia que, de fato e de direito, negócios efetivos tenham sido praticados e que, embora ligadas em cadeia e negociando entre si, sociedades empresariais existam, operando, cada uma, na busca do seu específico objeto empresarial, todas, enfim, buscando a verdadeira razão de existência de qualquer sociedade empresarial, a percepção de lucros.

Isso porque, se é verdade que no Direito brasileiro existe a ampla liberdade de associação e a possibilidade da busca do melhor modelo empresarial, sobretudo em face da excessiva carga tributária hoje existente, não menos verdade é o fato de que na busca de tais ideais é imperativo que realidades, de fato e de direito, estejam sendo objeto de criação, sob pena de, no contexto do Direito Tributário, as autoridades fiscais buscarem a essência daquilo que se procurou evitar.

Desse modo, a busca pela estrutura tributária mais eficiente, apesar de não vedada pelo ordenamento jurídico, não deve corromper os institutos de direito privado, devendo o contribuinte se sujeitar às consequências típicas dos negócios praticados.

E é justamente essa linha interpretativa do Direito que vem sendo adotada pelo Tribunal Administrativo, que na busca da essência do negócio praticado pelos contribuintes, cada vez mais vem se desvinculando da forma com que as operações estão sendo externadas.”

A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) também é no sentido de que a simples ostentação de legalidade das transações não é garantia da legitimidade das operações, quando estas não representam a real intenção dos contratantes, a exemplo dos julgados a seguir:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. (Acórdão nº 101-94771, de 11/11/2004)

SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade. (Acórdão nº 101-95409, de 23/02/2006)

O conjunto probatório relatado pela fiscalização - ancorado em elementos e evidências, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente -, dão-nos forma de uma disposição empresarial atípica em que os dispêndios com a mão-de-obra são ônus que se encontram concentrados nas empresas do Simples Nacional, permitindo as empresas beneficiar-se das prerrogativas de tributação que, de outra forma, não lhe seria possível usufruir. Assim temos que a realidade tributária essencial das atividades realizadas pelas empresas foi modificada artificialmente e tal artifício teve como propósito oferecer validade jurídica e formal a uma disposição negocial exclusivamente concebida e destinada a obter vantagens fiscais indevidas.

Neste ponto é importante que se avalie os elementos de convicção trazidos pela Fiscalização para fins de se considerar que as empresas Razão CC, Contasul e Razão POA, funcionavam, na prática, como uma só empresa, sob o comando da Razão CC, unicamente para suprimir o pagamento de tributos,

tendo em vista as três empresas optantes do Simples Nacional desmembravam o seu faturamento com vista a permanecerem no Simples Nacional.

Importante transcrever o contido no Termo de Exclusão do Simples Nacional a respeito de como fora constituído o quadro societário das empresas, informando que a Fiscalização realizou tal trabalho englobando as três empresas arroladas no grupo econômico:

2.2 Quadros Sociais

A existência de sócios com grau de parentesco direto ou de um mesmo sócio em mais de uma empresa, ainda que em períodos distintos ou que alternada a condição entre sócio e empregado, é clara, como evidencia o Anexo I – Quadro Societário e Endereços RAZÃO CC, CONTASUL e RAZÃO POA, convindo, a propósito, destacar o seguinte:

2.2.1 RAZÃO CC

Com as alterações contratuais promovidas apenas de 2011 a 2018 - considerando-se as datas em que firmadas as referidas alterações e não necessariamente aquelas de seu arquivamento - quadro societário e localização sofreram as seguintes modificações:

- em 19 de novembro de 2011 (registro em 21 de dezembro de 2012) deixa a sociedade Mariângela Boff, que fora empregada da empresa de novembro de 2000 a maio de 2004, de janeiro de 2005 a maio de 2008 e de abril de 2009 a junho de 2010, vindo a substituir Marçal Duarte Velho como sócia-administradora do RAZÃO POA desde janeiro de 2013; detinha 0,50% do capital social, transferindo sua quota para Ernâni de Nápoli Velho, sócio e único administrador da empresa desde sua constituição;*
- em 30 de junho de 2015 (registro em 20 de novembro de 2015) deixa a sociedade Íris Pissaia Gazzola, que detinha também 0,50% do capital social, transferindo-o para Ernâni de Nápoli Velho, sócio e único administrador da empresa desde sua constituição; e*
- em 20 de abril de 2018 (registro em 25 de maio de 2018) deixa a sociedade Cleber Vicenço, que detinha 0,50% do capital social, transferindo sua quota para o sócio ingressante, Ricardo Corazza Wisintainer, que fora empregado do RAZÃO POA de fevereiro de 2012 a junho de 2015, e depois seu sócio-administrador, de janeiro de 2016 a julho de 2018; a empresa é transferida da Rua Os 18 do Forte, 583, sala 01, para o atual endereço - Rua Sinimbu, 520, 10º andar, em Caxias do Sul - e segue sendo administrada exclusivamente por Ernâni de Nápoli Velho.*

2.2.2 CONTASUL

No período de 2012 a 2018, quadro societário e localização passaram pelas seguintes modificações:

- *em 04 de junho de 2012 (registro em 10 de agosto de 2012), a empresa, que tinha como sócios-administradores Marçal Duarte Velho e Paulo César Motta, o primeiro com 99,99% e o segundo com 0,01 % do capital social, reforma seu contrato social, passando a arquivar seus atos no Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Caxias do Sul;*
- *em 28 de novembro de 2014 (registro em 11 de fevereiro de 2015) ingressa na sociedade, com uma quota de 0,50% do capital social, Sílvia Pereira Velho, sobrinha de Ernâni de Nápoli Velho e prima de Marçal Duarte Velho, que fora empregada do RAZÃO CC de novembro de 2005 a maio de 2014; a empresa segue sendo administrada por Marçal Duarte Velho e Paulo César Motta, o primeiro com 96,50% e o segundo com 3% do capital social;*
- *em 07 de dezembro de 2015 (registro em 16 de dezembro de 2015) deixa a sociedade Sílvia Pereira Velho, que ingressará no RAZÃO POA, na condição de sócia-administradora, em janeiro de 2016; sua quota é transferida de volta para Marçal Duarte Velho, que agora detém 97% do capital social;*
- *em 08 de maio de 2017 (registro em 17 de maio de 2017), a sociedade transfere sua sede da Av. Rio Branco, 503, sala 23, para a Rua Sinimbu, 588, fundos do local onde já se encontrava estabelecida a empresa VIVER SERVIÇOS DE APOSENTADORIA LTDA., cujo quadro societário, como já se viu, reunia ex-empregados do RAZÃO CC e da empresa individual MARÇAL DUARTE VELHO, bem como Ernâni de Nápoli Velho e seus filhos, por meio da ENVEL INCORPORADORA LTDA., e Ricardo Augusto Casali, por meio da RIO DA PRATA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.; em 06 de novembro de 2017 (registro em 14 de novembro e 05 de dezembro de 2017), a empresa é novamente transferida, dessa vez para Novo Hamburgo, Rua Joaquim Pedro Soares, 560, sala 901, onde estabelecida, até hoje, sua matriz, lembrando que, pelo menos até setembro de 2018, quando da tentativa de entrega do Termo de Início de Procedimento Fiscal, o local encontrava-se desocupado; em 20 de abril de 2018 (registro em 16 e 25 de julho de 2018), é aberta filial em Caxias do Sul, à Rua Sinimbu, 520, na mesma sala 911 onde funciona a VIVER SERVIÇOS DE APOSENTADORIA LTDA., do mesmo prédio em que estabelecido, no 10º andar, o RAZÃO CC; e em 09 de novembro de 2018 (registro em 29 de novembro e 19 de dezembro de 2018), a filial é transferida da sala 911 para a sala 802 do mesmo prédio onde funcionam as empresas relacionadas RAZÃO CC, a VIVER SERVIÇOS DE APOSENTADORIA LTDA., a ENVEL INCORPORADORA LTDA. e a VECON CONSTRUÇÕES LTDA., na Rua Sinimbu, 520, em Caxias do Sul.*

2.2.3 RAZÃO POA

No período de 2012 a 2018, quadro societário e localização sofreram as seguintes modificações:

- em 18 de dezembro de 2012 (registro em 10 de janeiro de 2013), deixa a sociedade Marçal Duarte Velho, transferindo sua participação societária de 80% para Mariângela Boff, que fora empregada do RAZÃO CC de novembro de 2000 a maio de 2004, de janeiro de 2005 a maio de 2008 e de abril de 2009 a junho de 2010, e depois sua sócia, de novembro de 2000 a dezembro de 2012, com 0,50% do capital social;
- em 18 de setembro de 2015 (registro em 02 de outubro de 2015), a empresa, que tinha como sócios-administradores Lucas Onzi e Mariângela Boff, transfere sua sede da Rua Vicente da Fontoura, 2352, sala 403, para a Travessa Francisco de Leonardo Truda, 40, sala 243, em Porto Alegre;
- em 04 de dezembro de 2015 (registro em 27 de janeiro de 2016), ingressam na sociedade, como sócios-administradores, Ricardo Corazza Wisintainer, que fora empregado da empresa de fevereiro de 2012 a junho de 2015, e Sílvia Pereira Velho, que fora empregada do RAZÃO CC de novembro de 2005 a maio de 2014 e sócia da CONTASUL de fevereiro a dezembro de 2015, ele com 20% e ela com 30% do capital social, mediante transferência de parte da quota da sócia Mariângela Boff;
- em 10 de maio de 2016 (registro em 24 de maio de 2016) o contrato social é alterado, para atribuir aos sócios-administradores Lucas Onzi e Ricardo Corazza Wisintainer a competência para atividades administrativas, de planejamento estratégico e comercial, mantendo Mariângela Boff e Sílvia Pereira Velho a responsabilidade técnico-profissional da empresa; e social é alterado, para atribuir aos sócios-administradores Lucas Onzi e Ricardo Corazza Wisintainer a competência para atividades administrativas, de planejamento estratégico e comercial, mantendo Mariângela Boff e Sílvia Pereira Velho a responsabilidade técnico-profissional da empresa; e
- em 20 de abril de 2018 (registro em 31 de julho de 2018) retira-se da sociedade Ricardo Corazza Wisintainer, que ingressará no RAZÃO CC, na condição de sócio, com 0,50% do capital social, transferindo sua quota no RAZÃO POA para os sócios-administradores remanescentes, Lucas Onzi, Mariângela Boff e Sílvia Pereira Velho, que passam a ter 30%, 35% e 35% do capital social, respectivamente.

A conclusão da Fiscalização em relação a análise feita nas empresas do grupo foi no sentido de que os sócios Ernani e Marçal possuindo ingerência nas empresas, porque controlavam o capital social majoritário ou por meio de empregados e ex-empregados alçados a condição de sócios com pequena ou inexpressiva participação no capital social.

O que se constata é que o Ernani e o Marçal não poderiam participar como sócios das mesmas empresas, pois tal fato os impediria de permanecerem no Simples Nacional, por outro lado, o que é evidente, necessário se faria ter o controle e o gerenciamento destas empresas, inserindo nos seus contratos sociais sócios que detivesse vínculo com as empresas, como por exemplo seus empregados.

Cumpra registrar que a legislação não impede que empregados ou ex-empregados sejam sócios de uma empresa ou componham sociedades separadamente, todavia cabe assinalar que não há nos documentos lavrados pelo fiscal nenhuma afirmação nesse sentido. Este fato foi mencionado pelo auditor no sentido de se constituir em mais um indício, dentre outros, de que os sócios da autuada possuíam vínculos de empregados, visando com isto criar uma estrutura formalmente separada, mas sempre no controle da Razão CC, para fins de obter benefícios de um regime tributário mais favorecido a todas as empresas, uma vez que todas eram optantes pelo Simples Nacional.

Neste sentido o que se evidencia é que o Ernani e o Marçal sempre tiveram a precaução de manter, formalmente, como sócios das empresas do grupo econômico pessoas fortemente ligadas a eles, geralmente seus empregados, o que facilitaria o controle destes e diminuiria o risco de ser surpreendido por condutas não controladas, comparando-se com o fato de que se fossem colocadas na empresa pessoas estranhas, ou que não mantivessem um vínculo mais forte.

O Impugnante alega que a Fiscalização não identificou nenhum documento relevante em que Marçal teria assinado pela Razão CC, ou mesmo que o Ernani tenha assinado documentos das outras sociedades, o que seria imprescindível para demonstrar a ingerência destas pessoas nas empresas, conforme podem comprovar os diversos documentos contábeis e fiscais anexados.

Neste momento, é importante esclarecer que para se provar um ilícito, muitas das vezes, na ausência de uma prova direta, há a necessidade de considerar um conjunto de elementos – provas indiretas – para que, no contexto, possa se conseguir enxergar a verdadeira intenção, motivação e efetivo alcance por detrás das operações engendradas pelos agentes.

Nos termos do art. 5º, inciso LVI, da Constituição Federal, excetuado o uso de provas ilícitas, pode-se provar uma situação de fato por qualquer via, ou seja, é permitido demonstrar a veracidade de uma dada assertiva tanto por meio de uma prova direta (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de provas indiretas (indícios, presunções, ficções legais, etc.).

Desta forma, se à Autoridade Fiscal é permitido carrear as provas que entender necessárias para comprovação da infração, ao julgador administrativo lhe é assegurado o princípio do livre convencimento, esculpido no artigo 29 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 29 - Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

(destacou-se)

Lembre-se que no âmbito do processo fiscal são aceitos todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive provas indiretas e a presunção *hominis* (presunção simples), quando se complementam num arcabouço de indícios convergentes. É o que temos na situação concreta, ora sob análise.

Sobre o tema, cumpre trazer a lição de Paulo Celso B. Bonilha:

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a ideia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Cernelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através do trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, “factum probatum”, que leva à percepção do fato por provar (“factum probandum”), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido (“factum probatum”) do qual se parte para o desconhecido (“factum probandum”) (...)3

Ora, como já relatado, é importante frisar que as fiscalizações, quando envolvem a apuração de eventual ocultação de fraude, normalmente são feitas através de um quadro probatório em que várias provas, indiciárias ou não, quando combinadas, formam um quadro geral da operação, revelando o papel de cada interveniente. Em outras palavras, a reunião de cada uma das provas adquire um valor maior do que a simples análise individual, pois permite a compreensão de cada uma no contexto da operação como um todo. É exatamente o que se apura ao se verificar os presentes autos.

Sendo assim, na busca pela verdade material, não há, em sede de processo administrativo, uma hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir do cotejo de subsídios de variada ordem, inclusive as provas indiciárias.

Portanto, diversamente do que entende o defendente prescinde da demonstração de que houve a assinatura do Ernani ou do Marçal em documentos de empresa diversa aos quais formalmente são sócios para fins de se considerar a ingerências destas pessoas na empresa, basta, como vimos, de um conjunto de evidências concretas para se chegar a tal conclusão.

Em sentido contrário ao que alega o Impugnante o que pode-se observar na descrição denominada Despesas que Aproveitam ao Grupo contida no Termo de Exclusão do Simples Nacional é que não se tratam de pequenas despesas ou de mero equívocos nos pagamentos e lançamentos contábeis realizados. A Fiscalização relata como foram pagas pela Razão CC diversas despesas do grupo, conforme trecho do Termo de Exclusão:

3.3.1 Despesas que Aproveitam ao Grupo

A confusão patrimonial constatada por meio da contabilidade e dos documentos que embasam os lançamentos correspondentes foi objeto de questionamentos específicos, notadamente em relação à CONTASUL e ao RAZÃO POA.

Embora não possuísse veículos, a escrituração contábil da CONTASUL registrou, em 2014 e 2015 (Conta 543 - 3.L4.3.L0767 - Despesas com Veículos) despesas não só com aquisição de combustível, mas também com aquisição de pneus e peças e serviços em oficina mecânica, num total de R\$ 10.772,80 (Doc 06 08).

De acordo com os documentos fiscais emitidos pelos prestadores de serviço, tais despesas diziam respeito aos veículos Citroen C4, placa KUX-8551, e C3, placa JCL-7788, de propriedade, na ocasião, do RAZÃO CC. Intimada a justificar o pagamento das referidas despesas, relativas a veículos pertencentes a outra empresa, a CONTASUL apresentou Contrato de Comodato, datado de janeiro de 2014, sem qualquer registro (Doe 02 06) e, a toda evidência, elaborado em época recente. Curiosamente, o comodante poderia continuar fazendo uso dos veículos, conforme cláusula transcrita a seguir:

"Primeira - Do Objeto: O Comodante dá em comodato ao Comodatário, sem exclusividade de uso, dois veículos que assim se descreve: CA Pallas 2.0, placas KUX-8551 e Citroen C3, placas JCL 7788. O Comodante mantém seu direito parcial de uso, devendo convencioná-lo com o Comodatário de acordo com a necessidade e conveniência das Partes."

Por sua vez, a escrituração contábil do RAZÃO POA registrou, de 2014 a 2015, despesas com assessoria (Conta 553 - 3.1.4.3.1.0777 - Despesas c/Assessoria) e manutenção de sistemas (Conta 2722 - 3.1.4.3.1.2722 -Despesa c/Manutenção de Sistemas) que aproveitam também ao RAZÃO CC e à CONTASUL (Doc 06 09), como restou comprovado quando prestados os esclarecimentos a que a empresa foi intimada (Doe 03 04).

À empresa JRG COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., estabelecida em Caxias do Sul, o RAZÃO POA pagou, a título de serviços combinados de escritório e apoio administrativo, o valor mensal de R\$ 2.170,00 em 2014 e de R\$ 2.350,00 em 2015, totalizando R\$ 58.400,00. Questionamentos e respostas:

A que se referem os serviços prestados, efetivamente? Quem os presta? Há contrato?

"Serviços de auxílio na utilização do sistema Metadados. Sr. Juarez Alves Machado. Há contrato verbal."

Onde são prestados os serviços? Na sede da contratante, da contratada, ou na de terceiros indicados pela contratante?

"Na sede da empresa contratada, da empresa contratante e em clientes da contratante."

Os sistemas Metadados a que a resposta se refere é o sistema de folha de pagamento licenciado pela empresa METADADOS ASSESSORIA E SISTEMAS LTDA., com sede em Caxias do Sul, utilizado não só pelo RAZÃO POA como também pelo RAZÃO CC e pela CONTASUL e pelos clientes dessas empresas. Juarez Alves Machado, sócio-administrador da JRG, foi empregado da METADADOS de setembro de 1994 a junho de 2008.

Estranhamente, embora o RAZÃO POA utilizasse sistemas de contabilidade e de folha de pagamento licenciados por DOMÍNIO SISTEMAS LTDA. E METADADOS

ASSESSORIA E SISTEMAS LTDA, respectivamente, não havia registro de pagamentos a esses fornecedores em sua escrituração. Questionado a respeito, justificou dizendo que "a empresa utiliza a marca Envel Razão e também os sistemas Domínio e Metadados de modo centralizado na empresa Razão Contábil, motivo pelo qual não necessita pagar esses fornecedores". Ao receber o Termo de Intimação, Mariângela Boff já informara que o contratante dos serviços era o RAZÃO CC, que os clientes das empresas do grupo utilizavam uma base comum, com vistas à diminuição de custos, que ressarcia o RAZÃO CC pela sua cota na utilização dos serviços da Metadados, ainda que sem registro contábil, e que esse procedimento se aplicava também aos sistemas licenciados pela Domínio.

Ao escritório CASALI, GRAZZIOTIN E MISSAGLIA – ADVOGADOS ASSOCIADOS, também de Caxias do Sul, o RAZÃO POA pagou, a título de assessor/a jurídica, o valor mensal de R\$ 4.900,00 ao longo de 2014 e 2015, totalizando R\$ 127.400,00. Questionado sobre a natureza dos serviços prestados e a eventual existência de contrato, informou que se trata de "serviços jurídicos, consultivo e contencioso" e que "há contrato verbal".

Entre os sócios-administradores do referido escritório está RICARDO AUGUSTO CASALI, advogado que assiste a todas as três empresas do grupo, como se pode ver de vários dos respectivos instrumentos de alteração contratual, e sócio-administrador da RIO DA PRATA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., sócia, a seu turno, da VIVER SERVIÇOS DE APOSENTADORIAS LTDA., cujo capital social divide com ENVEL INCORPORADORA LTDA., de propriedade de Ernâni de Napoli Velho, sócio-administrador do RAZÃO CC, e seus filhos, Maurien, Amílcar e Marçal Duarte Velho, este último sócio-administrador da CONTASUL.

À empresa ADVANCED MARKETING CONSULTORIA ESTRATÉGICA E MARKETING LTDA., com sede em Caxias do Sul, o RAZÃO POA pagou, a título de consultoria marketing, o valor mensal de R\$ 2.400,00, de novembro de 2014 a dezembro de 2015, num total de R\$ 33.600,00. Sobre a natureza dos serviços limitou-se à razão social do contratado, serviços de marketing e estratégia, informando ainda haver apenas contrato verbal.

Ainda à conta de despesa com manutenção de sistemas, o RAZÃO POA pagou à empresa DEX SOLUÇÕES PARA INTERNET LTDA., de Porto Alegre, entre agosto e setembro de 2014, o valor de R\$ 6.000,00, por serviço de reestruturação do s/f, muito embora não conte com endereço próprio na Internet. Em resposta, informou que "o site de 2014 não existe mais. Atualmente o site é <http://www.envelrazao.com.br>".

Registre-se que as despesas com assessoria e manutenção de sistemas suportadas pelo RAZÃO POA não se repetem nas demais empresas do grupo. A contratação feita por uma aproveita às demais empresas, provando tratar-se de uma única empresa - ou pelo menos de empresas que funcionam como sendo uma única.

Por fim, entre as utilidades fornecidas pelo RAZÃO POA a seus empregados e/ou sócios estão os serviços da EMERCOR EMERGÊNCIAS MÉDICAS LTDA., de Caxias do Sul. Há desconto em folha de pagamento a esse título de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, embora a empresa não seja contratante da Emercor. Questionada, informou que "os descontos foram nas folhas dos usuários residentes

em Caxias e serviram para reembolsar o Razão Centro Contábil contratante da Emercor.

O Manifestante quer fazer crer que o relacionamento que se dava entre as empresas é normal e caso tenha ocorrido algum pagamento de uma despesa para outra se deu por mero equívoco, porém analisando o relatado pela Fiscalização não é que se verifica, pois tratam-se de diversos pagamentos de valores consideráveis, inclusive, alguns com falta de registro nas contabilidades que deveriam constar. Porém, o que fica mais evidente diante de todo o relato é que não deixa dúvida do relacionamento entre as empresas envolvidas e aqui destaco que não se trata de relacionamentos entre as empresas como se fossem parceiras, pelo fato de que a própria lei que rege as franquias, não permite tamanha unicidade nas operações contábeis/financeiras/patrimoniais. Ou seja, é no mínimo incomum que empresas ditas independentes e com autonomia operem desta forma, tal fato afronta no mínimo o princípio contábil da entidade. Tal constatação feita pela Fiscalização, teve o intuito de demonstrar como operavam as empresas, não possibilitando outro entendimento senão o de uma unicidade administrativa, financeira e patrimonial entre as empresas.

Quanto ao percentual estatístico de que somente 0,44% dos lançamentos efetuados pela empresa teriam esta conotação, tem-se que informar que mesmo que fossem empresas parceiras, a contabilização das despesas próprias, deveriam ser apropriadas a seus processos de produção, do contrário, perde-se a confiabilidade de seus registros e aqui não se tem percentual específico para tal fato ocorrer. Além do que, este é mais um dos elementos que configuram a confusão patrimonial, que como vimos, não é analisado, por si só, mas de forma conjunta com outras evidências a fim de demonstrar que as empresas na verdade funcionavam como se fossem um único empreendimento.

Neste passo, é importante trazer como seu deu o faturamento das empresas do grupo econômico de fato, conforme trecho do Relatório Fiscal:

RECEITA BRUTA					
Empresa	Parcela	Conta Reduzida	Conta Analítica	2014	2015
Razão CC	Receitas Serviços a Prazo	631	4.1.1.1.1.0902	3.465.703,00	3.573.087,73
Contasul	Receitas Serviços a Prazo	631	4.1.1.1.1.0902	2.918.401,14	2.932.196,52
Razão POA	Receitas Serviços a Prazo	631	4.1.1.1.1.0902	1.770.966,60	1.453.916,31
Total				8.155.070,74	7.959.200,56

A Fiscalização informa ainda que independentemente da codificação contábil da receita utilizada pelas empresas ser a mesma o que mais é se destaca é que os valores da receita bruta do grupo ultrapassam em muito o limite legal de R\$ 3.600.000,00.

Importa também informar como ocorreu a transferência de faturamento entre as empresas, conforme pode-se verificar do contido no trecho do Termo de Exclusão da empresa:

5.3 Transferência de Faturamento Entre as Empresas

Analisando-se individualmente a formação da receita bruta de cada uma das empresas ao longo de 2014 e 2015, percebem-se ainda outras coincidências. O pagamento ao SIMPLES Nacional efetuado em atraso, que gerou multa, se deu nos mesmos meses nas três empresas (fevereiro e dezembro de 2015), além do que as DEFIS, originais ou retificadoras, foram transmitidas praticamente ao mesmo tempo. E no RAZÃO CC, onde a receita bruta auferida é maior, ela se mantém estável e crescente ao longo do ano, diminuindo apenas no final, justamente de forma a não ultrapassar o limite de R\$ 3.600.00,00, ao mesmo tempo em que aumenta nas demais empresas, notadamente na CONTASUL, como se vê do Anexo III - Receita Bruta e SIMPLES Nacional.

Essa operação se dá pela transferência de faturamento de uma empresa para outra, ou seja, clientes de uma empresa passam a ser cobrados por outra, embora, na prática, sigam sendo atendidos pela mesma empresa. A transferência, que alcança os valores resumidos no quadro a seguir, é explicitada no Anexo IV - Transferência de Faturamento entre Clientes, em que são identificados, por cliente, a empresa responsável pelo faturamento e os documentos fiscais contra eles emitidos, com data, número e valor:

RECEITA BRUTA					
Empresa	Parcela	Conta Reduzida	Conta Analítica	2014	2015
Razão CC	Receitas Serviços a Prazo	631	4.1.1.1.1.0902	3.465.703,00	3.573.087,73
	Faturamento transferido para Contasul				186.789,39
	Total				3.759.877,12
Contasul	Receitas Serviços a Prazo	631	4.1.1.1.1.0902	2.918.401,14	2.932.196,52
	Faturamento transferido para Razão CC			193.752,54	
	Faturamento transferido para Razão POA			150.000,00	
	Total			3.262.153,68	
Razão POA	Receitas Serviços a Prazo	631	4.1.1.1.1.0902	1.770.966,60	1.453.916,31
	Faturamento transferido para Razão CC			113.700,00	
	Faturamento transferido para Contasul			99.282,33	
	Total			1.983.948,93	

Exemplo da transferência de clientes ao sabor da conveniência do grupo é o que se dá com a empresa GIACOMET TERMO METALÚRGICA LTDA., CNPJ 88.650.718/0001-74, com sede em Caxias do Sul. Cliente do RAZÃO CC até dezembro de 2015, do RAZÃO POA de janeiro de 2016 a maio de 2018 e da CONTASUL a partir de junho de 2018, seguiu sendo cliente da CONTASUL mesmo depois de sua transferência para Novo Hamburgo - sem perder de vista que, até setembro de 2018, pelo menos, a CONTASUL não se estabelecera de fato naquela cidade, permanecendo seus empregados nas dependências do RAZÃO CC, em Caxias do Sul. Embora em dezembro de 2015 o faturamento tivesse sido transferido do RAZÃO CC para a CONTASUL, os dados informados na DCTF se mantiveram inalterados, com Ernâni de Napoli Velho, do RAZÃO CC, e Mariângela Boff, do RAZÃO POA, como responsáveis. Ainda assim, as declarações, mesmo aquela de dezembro de 2015, foram assinadas eletronicamente pela pessoa física identificada pelo CPF nº 009.178.500-68, pertencente a Ernâni de Napoli Velho.

Esse e outros exemplos compõem o Anexo V - Dados Extraídos GFIP e DCTF, construído com base nas GFIP e DCTF transmitidas por cada uma das empresas para os clientes selecionados nessa amostragem, bem como nos dados de recepção das referidas declarações (Doe 08 03).

O que chama mais atenção é que o faturamento da Razão CC ao longo do ano é contínuo e crescente sendo que ao final ele para de crescer para não ultrapassar o limite legal, sendo a partir daí o faturamento direcionado as outras empresas do grupo que passam a receber um aporte de receitas. Este comportamento e outros descritos acima não deixam dúvida do desmembramento das receitas entre as empresas do grupo, visando não ultrapassar o limite legal estabelecido para empresas do Simples Nacional. Assim, a alegação de que algumas das receitas eram recebidas pelas empresas do grupo em função de suas especialidades, não explica o comportamento demonstrado pela Fiscalização.

Entende o Manifestante que mesmo de posse de todos os documentos a Fiscalização não demonstrou que profissionais do Razão CC tenham assinado demonstrativos contábeis ou qualquer outro documento para clientes de outras empresas o que afasta o entendimento de confusão laboral. O argumento não prospera.

É verdade que a Fiscalização deixa claro que não há empregados em comum ou movimentação significativa destes entre as empresas, porém também esclarece que alguns empregados e sócios, realizaram indistintamente tarefas independentemente da empresa que estavam formalmente vinculados. Para tanto, traz o caso da sócia administradora da Razão POA, Mariângela Boff, que era coordenadora de Recursos Humanos do grupo, exercendo as atividades nas dependências do Razão CC, Caxias do Sul, onde sempre residiu. No mesmo sentido ocorreu com Ricardo Corazza Wisintainer, então empregado do Razão POA e coordenador de tecnologia de informação, cujo visto é encontrado em documentos do Razão CC e da Contasul, em períodos que sequer estava vinculado a Razão POA.

Além destes exemplos consta do Termo de Exclusão diversas ocorrências verificadas por amostragem pela Fiscalização da confusão laboral e patrimonial ocorrida entre as empresas, conforme abaixo:

- *cobranças emitidas contra RAZÃO POA com endereço do RAZÃO CC ou tendo como contato empregado do RAZÃO CC;*
- *cobranças emitidas por RAZÃO POA com endereço do RAZÃO CC;* • *cobranças emitidas contra RAZÃO CC e CONTASUL, tendo como contato e/ou visto de Ricardo Corazza Wisintainer;*
- *cobranças emitidas contra CONTASUL com telefone do RAZÃO CC (3028- 1551) e com visto de Ricardo Corazza Wisintainer;*
- *cobranças emitidas contra CONTASUL tendo como contato empregado do RAZÃO CC;*
- *cobranças emitidas contra CONTASUL tendo como endereço e/ou local de entrega RAZÃO CC e como contato ou solicitante empregado do RAZÃO CC;*

- *cobranças emitidas contra CONTASUL tendo como endereço e/ou local entrega RAZÃO POA, com visto de Ricardo Corazza Wisintainer;*
- *cobranças emitidas contra RAZÃO CC, com visto de Ricardo Corazza Wisintainer, pagas por CONTASUL;*
- *cobranças emitidas contra RAZÃO CC, referentes a carimbos confeccionados por RAZÃO CC para RAZÃO CC, CONTASUL e/ou RAZÃO POA, e para empresas por eles atendidas;*
- *cobranças emitidas por CONTASUL, referente a carimbos confeccionados por RAZÃO CC para empresas da CONTASUL ou a serviços ou produtos fornecidos ao RAZÃO CC (nome e CNPJ);*
- *despesas com clientes da CONTASUL, pagas por RAZÃO CC;*
- *despesas com veículos do RAZÃO CC, conduzidos por empregados da CONTASUL ou do RAZÃO POA;*
- *despesas com veículos do RAZÃO CC, pagas por CONTASUL;*
- *despesas com cursos para empregados ou sócios da CONTASUL, pagas por RAZÃO CC, e para empregados do RAZÃO CC, pagas por CONTASUL;*
- *despesas com alimentação para empregados e/ou sócio da CONTASUL e do RAZÃO POA, pagas por RAZÃO CC;*
- *despesas com empregados do RAZÃO POA, com visto de Ricardo Corazza Wisintainer, pagas por CONTASUL;*
- *despesas com transporte de empregados da CONTASUL e do RAZÃO CC, com itinerário entre CONTASUL e RAZÃO CC e clientes de uma e*
- *despesas com alimentação para empregados e/ou sócio da CONTASUL e do RAZÃO POA, pagas por RAZÃO CC;*
- *despesas com empregados do RAZÃO POA, com visto de Ricardo Corazza Wisintainer, pagas por CONTASUL;*
- *despesas com transporte de empregados da CONTASUL e do RAZÃO CC, com itinerário entre CONTASUL e RAZÃO CC e clientes de uma e outra empresa, pagas por CONTASUL;*
- *despesas com tele-entrega, com itinerário entre CONTASUL e RAZÃO CC e clientes de uma e outra empresa, pagas por CONTASUL;*
- *despesas do RAZÃO CC, da CONTASUL e do RAZÃO POA, com relatório e visto de Ricardo Corazza Wisintainer, pagas por CONTASUL;*
- *documentos emitidos por RAZÃO POA com telefone da CONTASUL (2108- 9696) ou do RAZÃO CC (3028-1551 ou 3028-8606);*

- *pagamento de serviços prestados ao RAZÃO POA tendo como contratante RAZÃO CC (nome e CNPJ);*
- *pagamento de cartão crédito de Lucas Onzi, sócio-administrador do RAZÃO POA, com endereço do RAZÃO CC;*
- *documentos emitidos por RAZÃO POA com telefone da CONTASUL (2108- 9696) ou do RAZÃO CC (3028-1551 ou 3028-8606);*
- *pagamento de serviços prestados ao RAZÃO POA tendo como contratante RAZÃO CC (nome e CNPJ);* • *pagamento de cartão crédito de Lucas Onzi, sócio-administrador do RAZÃO POA, com endereço do RAZÃO CC;*
- *remessas rodoviárias de documentos da CONTASUL para RAZÃO POA (identificado como "Razão Centro Contábil Porto Alegre"), pagas por RAZÃO CC;*
- *remessas rodoviárias de documentos do RAZÃO CC e da CONTASUL para RAZÃO POA (identificado como "Razão Centro Contábil Porto Alegre");*
- *remessas rodoviárias de documentos do RAZÃO POA (identificado como "Razão Centro Contábil") para RAZÃO CC, pagas por RAZÃO CC;*
- *remessas rodoviárias de documentos do RAZÃO CC e da CONTASUL para Bianca Cunha, empregada do RAZÃO POA de 03 de novembro de 2014 a 24 de outubro de 2017 e da CONTASUL do mesmo dia 24 de outubro de 2017 a 18 de janeiro de 2018;*
- *remessas rodoviárias de documentos do RAZÃO CC para Lucas Onzi, sócio-administrador do RAZÃO POA;*
- *multas de trânsito ou sinistro com veículo do RAZÃO CC, conduzido por empregado do RAZÃO POA ou empregado ou sócio da CONTASUL, pagas por RAZÃO CC;*
- *locação de veículo por RAZÃO CC, tendo como usuário empregado da CONTASUL;*
- *solicitação de serviço/produto para CONTASUL ou para RAZÃO POA por empregado do RAZÃO CC;*
- *troca de e-mails entre empregados do RAZÃO CC sobre operação com empresa da CONTASUL ou com despesa paga por CONTASUL, ou ainda solicitando realização de pagamento, serviço ou operação para CONTASUL;*
- *troca de e-mails entre empregados do RAZÃO CC solicitando realização de pagamento, serviço ou operação para RAZÃO CC, com despesas pagas por CONTASUL e com visto de Mariângela Boff;*
- *troca de e-mails entre Lucas Onzi, sócio-administrador do RAZÃO POA, e empregados do RAZÃO CC, solicitando realização de pagamento, produto ou serviço para RAZÃO POA; e*

• troca de e-mail entre empregados do RAZÃO CC, com cópia para Mariângela Boff, informando que os valores de PIS a que têm direito clientes das três empresas será depositado, em função de convênio, na conta do RAZÃO CC, para ser posteriormente direcionado a cada um dos referidos clientes.

Diante de todas estas ocorrências elencadas pela Fiscalização é evidente a forma como operavam as empresas, como se fossem uma única, pois havia realmente uma confusão laboral e patrimonial entre elas. É de se consignar que o mais importante nestas descrições era o modus operandi das empresas, funcionando mais como setores de uma única empresa do que propriamente de empresas distintas.

E, aqui mais uma vez deve se afastar a tese do defendente de que as empresas atuavam em parceria comercial ou mesmo permite a conclusão de que operavam dentro do que emanam os princípios contábeis e as normas legais que estimulam o associativismo. Ou melhor, não se pode interpretar as normas que estimulam o relacionamento entre as empresas a ponto de invalidar/anular outras normas e princípios que regem a forma como empresas autônomas devam operar.

Importante ressaltar que a marca Envel Razão foi resultado de um plano de estruturação e sucessão que levou Ernani e Marçal à efetiva administração do negócio, tendo adesão em 2009 pela empresa Contasul, coincidente com a aquisição por parte de Marçal de 80% do capital social desta empresa, tendo como sócio Paulo César Motta. Já a segunda adesão, segundo consta do Termo de Exclusão, item 2.1, ocorrida em 2010, seria da empresa Razão POA, na qual constaria como sócios-administradores Lucas Onzi e Marçal. Tal descrição foi observada pela Fiscalização na página da internet www.envelrazao.com.br da Razão CC, conforme abaixo:

No ano de 1965, três ex-colegas de contabilidade se uniram para começar um escritório, e graças ao profissionalismo, excelência técnica e qualidade, ele cresceu e prosperou, assim começou a marca Razão e posteriormente, em homenagem a um dos fundadores, o Sr. Ernani de Nápoli Velho, a marca Envel|Razão.

A partir de um plano estruturado de sucessão e profissionalização, iniciou-se em 2000 uma nova etapa. Com um novo modelo baseado na ideia de um grupo de empresas contábeis unificadas pela marca e pelas melhores práticas, priorizando investimentos em tecnologia, gestão de pessoas, segmentação no atendimento e melhoria de processos.

Com isso criou-se um método de trabalho bastante produtivo e assertivo, o que atraiu outros escritórios interessados em crescimento e fortalecimento da marca.

No Ano de 2009 o Contasul Organização Contábil, escritório com 30 anos de atividade em Caxias do Sul, aderiu ao formato de trabalho e com isso o método Envel|Razão foi ampliado. A característica deste escritório em atender empresas de grande porte e trabalhos in company, agregou ainda mais conhecimento para o processo, que hoje é referência neste formato de atendimento.

No ano de 2010, um empresário de Porto Alegre, com experiência em auditoria, fundou um escritório de contabilidade e desde o princípio também acreditou no formato de trabalho Envel|Razão.

Portanto, o que se observa dos relatos é que a marca Envel Razão foi iniciada em 2009/2010, diferentemente do que alega o Manifestante de que a marca teria sido iniciada só recentemente em 2018.

Insta informar que a Fiscalização colheu, ainda, outros elementos de convicção, além dos já mencionados acima, de que as empresas operavam como se fossem uma única, conforme pode-se ver da relação dos seguintes tópicos que transcrevo do Termo de Exclusão que são importantes para tal convencimento:

- 3.2 Endereço Eletrônico, Internet e Telefone

As empresas utilizavam o mesmo domínio de internet e os mesmos telefones e a logomarca Razão Envel;

- 3.4 Homologação de TRCT de empregados do Razão POA

As rescisões dos empregados do Razão POA, sediadas em Porto Alegre, eram homologadas pelo Sindicato localizado em Caxias do Sul e não no Sindicato de Porto Alegre como era razoável supor, provavelmente porque os empregados efetivamente prestavam os serviços para as empresas Razão CC e Contasul que estavam localizadas em Caxias do Sul;

- 3.6 Procurações

As empresas Razão CC e Contasul outorgaram procurações aos mesmos procuradores para tratar de todos os negócios e assuntos de interesse de ambas as empresas outorgantes;

- 3.7 Programa de Saúde Ocupacional

As demonstrações ambientais apresentadas pela Razão CC, Contasul e Razão POA foram realizadas pelo mesmo profissional, tendo sido acompanhada pela mesma pessoa a Srª Jocasta Sotoriva e Tânia Zeferino Scherer empregadas da Razão CC;

- 3.8 Relação Anual de Informações Sociais – RAIS

Consta o endereço eletrônico da entrega das RAIS das três empresas, quando não responsável pelas informações a Srª Mariângela Boff, empregada do Razão CC de novembro de 2000 a junho de 2010, depois sua sócia, de novembro de 2010 a dezembro de 2012 e depois sócia-administradora do Razão POA de janeiro de 2013, porém sem nunca estar formalmente vinculada à Contasul, mas que efetivamente é coordenadora de RH do grupo;

Em relação aos itens 3.2 a 3.8, acima descritos, o defendente relata que não há nenhuma irregularidade, visto que as empresas trabalhavam em parceria, o justificaria tais condutas. Repise-se o que se observa nas operações descritas acima, é que tamanho envolvimento entre as empresas não encontram respaldo na lei de parcerias, pois esta não pode servir de meio para deixar de cumprir o que determinar os princípios contábeis, como por exemplo o da entidade, no qual o faturamento/custos/despesas devam ser apropriados a suas respectivas demonstrações contábeis.

4 – José Roberto Silveira Saraiva

Neste tópico a Fiscalização apresenta mais uma prova do comando único entre as empresas por meio de relato de como se deu a parceria de seu escritório contábil José Roberto Silveira Saraiva com o Razão POA e com as

demais empresas do grupo. Em sentido contrário, o defendente informa que tais declarações seriam contraditórias e falsas.

Evitando entrar em maiores debates pontuais a respeito se tais declarações são verdadeiras ou falsas, apontarei os elementos documentais colhidos pela Fiscalização que demonstrariam como ocorreu o envolvimento do Razão CC e do escritório de José R. S. Saraiva.

A Fiscalização relata como se deu o instrumento de cessão e transferência de carteira de clientes, bem como o seu distrato, conforme trechos do relatório transcrito abaixo, apresentado por José R. S. Saraiva, que formaliza a pretensa parceria entre seu escritório e o Razão POA, **assinado não por seus sócios administradores, Mariângela Boff e Lucas Onzi**, mas sim por seu empregado o Sr. Marçal Duarte Velho e também sócio-administrador da Contasul.

O instrumento de cessão e transferência de carteira de clientes - e também o posterior distrato (Doc 07 02) - apresentado por José Roberto Silveira Saraiva, que formalizaria a pretensa parceria entre sua empresa e o RAZÃO POA, firmado em 22 de maio de 2015, tinha como cessionário não os seus então sócios-administradores, Mariângela Boff e Lucas Onzi, mas sim Marçal Duarte Velho, filho de Ernâni de Napoli Velho, único sócio-administrador do RAZÃO CC, sócio-administrador da CONTASUL e também empregado do RAZÃO POA, de que já fora sócio-administrador.

DISTRATO DE INSTRUMENTO PARTICULAR DE CESSÃO E TRANSFERÊNCIAS DE CARTEIRA DE CLIENTES E OUTRAS AVENÇAS

As **PARTES**, abaixo identificadas e qualificadas:

- **JOSÉ ROBERTO SILVEIRA SARAIVA**, brasileiro, casado, técnico em contabilidade, residente e domiciliado à Estrada da Arrozeira, nº 520, bairro centro, Porto Alegre, RS, registrado no CRCRS sob o nº 060917/O-8, inscrito no CPF sob o nº 253.469.700-53, portador da Carteira de Identidade nº 1009079193, expedida pela SSP/RS, adiante denominada simplesmente de **CEDENTE**; e

- **MARÇAL DUARTE VELHO**, brasileiro, casado, contador, residente e domiciliado à Rua Marquês do Herval, nº 336, Apto 1101, Bairro Centro, Caxias do Sul, RS, CEP 95020-260, registrado no CRC/RS sob o nº 76.513/O-8, inscrito no CPF sob o nº 652.413.980-15, portador da Carteira de Identidade RG nº 6013139529, expedida pela SJS/RS, adiante denominada simplesmente **CESSIONÁRIO**;

O que se revela de tal ato é que os sócios administradores de fato não exerciam a administração, pois como pode um contrato de relevante importância ter sido assinado por um empregado da empresa e não por seus administradores, tal situação denota que era o Marçal quem efetivamente controlava a empresa, o que vai ao encontro do alegado por José R. S. Saraiva.

Outros elementos descritos pela Fiscalização e que estão em consonância com tudo o que foi verificado ao longo do voto é de que o escritório de José R. S.

Saraiva utilizava recursos comuns não só do Razão POA, mas do grupo, como por exemplo a utilização da mão de obra para a entrega de suas GFIP, DCTF, RAIS, situação facilmente verificável por meio dos controles de entrega de tais declarações.

Enfim, diante de todo os elementos trazidos aos autos contata-se que as empresas possui uma administração única, por parte de integrantes de mesmo núcleo familiar, havendo controle societário comum e poderes de mando concentrado, mostrando-se correto a apuração da receita bruta global, para fins de determinação da exclusão do Simples Nacional das empresas integrantes do grupo.

Isto posto, irretocável a decisão de primeiro grau, não merecendo, portanto, qualquer reforma.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso para, no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa- Relator