



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16095.720016/2015-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.134 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AUDAC SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE COBRANÇAS E ATENDIMENTO SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Na esteira dos preceitos da legislação de regência, notadamente artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299 e 300, do Regulamento do Imposto de Renda-1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, então vigente, e demais dispositivos legais aplicáveis à espécie, as despesas com prestação de serviços são dedutíveis na apuração do lucro real, desde que comprovada a sua efetividade. Todas as despesas dedutíveis lançadas pela empresa em sua escrituração contábil e utilização na determinação do lucro real devem ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea, sob pena da respectiva glosa e lançamento de imposto suplementar, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a contribuinte não logrou comprovar a efetividade da prestação do serviço, mormente deixando de apresentar conjunto probatório mais robusto, impondo seja mantida a exigência fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. GLOSA DE CUSTOS. INEXISTÊNCIA. MAJORAÇÃO SEM LASTRO

Uma vez demonstrado que a contribuinte majorou ilicitamente seus custos, os mesmos não poderão ser computados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e serão, por este motivo, glosados pela Fiscalização.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Data do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

NORMAS GERAIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. EMPRESA INTEGRANTE DO GRUPO ECONÔMICO. ATO LESIVO À

LEGISLAÇÃO E/OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. DEMONSTRAÇÃO/COMPROVAÇÃO.

Constatados/demonstrados de maneira clara, precisa e individualizada os elementos necessários à atribuição da responsabilidade solidária a terceiros, notadamente interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e/ou conduta contrária à legislação ou estatuto da empresa, deverá a autoridade fiscal assim proceder, atribuindo a responsabilidade pelo crédito tributário aos sócios da autuada e empresa integrante do grupo econômico, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, impondo sejam mantidas as imputações fiscais neste sentido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. CARACTERIZAÇÃO.

É solidária a responsabilidade do sócio com poder de gestão da pessoa jurídica, pelos créditos decorrentes de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração à lei, contrato social ou estatuto. A caracterização da responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos créditos tributários não exclui a responsabilidade direta do contribuinte.

Comprovado que a conduta do sócio administrador resultou em infração à legislação tributária, resta configurada sua responsabilidade solidária pelos créditos tributários constituídos no auto de infração, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. IRREGULAR. CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez reconhecida a existência de grupo econômico irregular entre empresas, exsurge como corolária a imputação de responsabilidade solidária entre elas, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, notadamente quando demonstrado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. COMPROVAÇÃO. APLICABILIDADE.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96 (com redação da Lei nº 14.689/2023, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 100% (cento por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte, o que se vislumbra na hipótese dos autos, tendo a

autoridade fazendária demonstrado de maneira circunstanciada a intenção clara da autuada de eximir-se do recolhimento dos tributos devidos.

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE.

Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura que comine penalidade mais branda, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja reduzida a multa de 150%, preteritamente estabelecida no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para 100%, na esteira das novas disposições inscritas na norma legal retro, contempladas pela Lei nº 14.689/2023, especialmente não tendo havido imputação de reincidência.

NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO POR LEGISLAÇÃO HODIERNA. RETROATIVIDADE BENIGNA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO.

De conformidade com os artigos 2º e 53 da Lei nº 9.784/1999, a Administração deverá anular, corrigir ou revogar seus atos quando eivados de vícios de legalidade, o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde a multa de ofício aplicada no lançamento não encontra sustentáculo na legislação de regência em vigência. A atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, sobretudo quando se referir à matéria de ordem pública, hipótese que se amolda ao caso vertente.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Data do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

Tendo a autoridade julgadora recorrida, revestida de sua competência institucional, procedido a devida análise das alegações de defesa, decidindo de maneira motivada e fundamentada, no contexto geral da demanda, não há se falar em nulidade do Acórdão recorrido.

**NULIDADE. LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.**

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

**LANÇAMENTO DECORRENTE.**

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares de decadência, nulidade do acórdão recorrido e do lançamento e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, somente para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

**RELATÓRIO**

AUDAC SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE COBRANÇAS E ATENDIMENTO SA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente de Glosas de Custos e/ou Despesas não Comprovadas, na forma abaixo elencada, com atribuição de reponsabilidade solidária ao sócios e às empresas ligadas, além de multa qualificada de 150%, em relação ao ano-calendário 2010, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/38, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 39/125, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS****DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (SIMULAÇÃO EMPRESAS REDE AUDAC)**

Glosas de DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (EMPRESAS REDE AUDAC) apuradas conforme detalhadamente relatado no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS e seus anexos, que fazem parte integrante e indissociável deste AUTO DE INFRAÇÃO.

[...]

**0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS****DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (DEMAIS GLOSAS)**

Glosas de DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (DEMAIS GLOSAS) apuradas conforme detalhadamente relatado nº TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS e seus anexos, que fazem parte integrante e indissociável deste AUTO DE INFRAÇÃO.

[...].”

De conformidade com elementos constantes dos autos, o presente lançamento encontra lastro nos seguintes fatos, descritos pela fiscalização no Termo de Constatação Fiscal:

“[...]

**D) DAS INFRAÇÕES COMETIDAS**

Em decorrência das análises efetuadas nos documentos fornecidos pela empresa fiscalizada, bem como nos demais documentos obtidos durante o procedimento fiscal, constatamos as seguintes infrações, que serão abaixo detalhadas:

**D.1) INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (SIMULAÇÃO EMPRESAS REDE AUDAC)**

Durante o procedimento de fiscalização a empresa foi intimada a apresentar toda a documentação comprobatória que amparou os lançamentos de determinadas despesas em sua escrituração contábil.

No que se refere à conta contábil denominada "Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas", verificou-se a existência de várias despesas escrituradas a título de serviços prestados pelas seguintes empresas:

Rede Audac Cobranças Brasil Ltda (CNPJ matriz: 03.521.702/000109); Rede Audacia Cobranças Salvador Ltda (CNPJ matriz: 04.463.228/000179); Rede Audac Cobranças Carioca Ltda (CNPJ matriz: 04.752.706/000160); Rede Audac Cobranças Bandeirantes Ltda EPP (CNPJ matriz: 02.931.677/000179); Rede Audac Cobranças Rota Mineira Ltda (CNPJ matriz: 03.542.142/000179); Rede Audac Cobranças Metropolitana Bandeirantes Ltda EPP (CNPJ matriz: 02.963.903/000101). (Obs.: estão indicados as razões sociais que eram utilizadas em 2010).

Doravante, para fins deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, utilizar-se-á o termo "EMPRESAS REDE AUDAC" ao se referir às empresas acima listadas.

Ao longo do procedimento fiscal, diversos fatos e circunstâncias evidenciaram que a empresa tomadora (fiscalizada) e essas empresas prestadoras (EMPRESAS REDE AUDAC) são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único estabelecimento. Por consequência, a suposta realização de prestação de serviço entre a fiscalizada e as EMPRESAS REDE AUDAC caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade dessas operações.

Conforme será devidamente comprovado, o risco da atividade econômica assumido pelas EMPRESAS REDE AUDAC teria se dado de forma artificial e com o objetivo de criar uma situação jurídica com vistas a simular a prestação de serviços de cobrança para a empresa fiscalizada.

A exposição detalhada dos diversos fatos e circunstâncias que levaram a fiscalização a concluir no sentido da caracterização de simulação nestas operações será realizada a seguir:

[...]

**13º) Conclusão**

Como se nota, foi juntado por esta fiscalização um amplo, robusto e convergente conjunto probatório que deu suporte à seguinte conclusão: a empresa fiscalizada e as EMPRESAS REDE AUDAC são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único estabelecimento. Por conseqüência, a suposta realização de prestação de serviço entre a fiscalizada e as EMPRESAS REDE AUDAC caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade dessas operações.

Esse conjunto de provas demonstrou que a relação da fiscalizada com as EMPRESAS REDE AUDAC não se coadunava com situações que são típicas de empresas distintas transacionando entre si.

Ao contrário, essas provas reforçam o fato que a aparente separação entre elas era uma ficção meramente formal, pois, de fato, não existia independência entre estas empresas e a fiscalizada. Todas as provas colacionadas possibilitaram a conclusão que as EMPRESAS REDE AUDAC, na verdade, são empresas criadas pela fiscalizada para simular operações de prestação de serviço e, com isso, obter vantagens econômicas e fiscais de forma ilícita.

Conforme já demonstrado ao longo deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, a própria empresa fiscalizada administrava e providenciava a execução do serviço que aparentemente dizia ser de terceiros. Nesse sentido já se manifestou o Conselho de Contribuintes quando da análise do Recurso Voluntário nº 140.183, através do Acórdão 20219.138:

[...]

Nesse sentido, nunca é demais repisar que a inexistência de separação de fato entre a fiscalizada e as EMPRESAS REDE AUDAC restou cristalina pelo farto conjunto probatório apresentado por esta fiscalização.

E, antes que a fiscalizada alegue que lhe é assegurada a faculdade de organizar e reorganizar seus negócios da forma que entender conveniente, desde já ressaltamos que esta tese não prospera, pois não pode o interesse privado, sob a tese de se valer da sua liberdade de livre iniciativa, afrontar e desrespeitar normas previstas no ordenamento jurídico, especialmente em simular situações para obter vantagens fiscais indevidas.

Os compromissos contratuais da autonomia privada não podem causar prejuízos a terceiros. O direito do contribuinte de autoorganizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos dos outros. A elisão fiscal lícita diferencia-se da ilícita, quando nessa última os atos decorrerem de simulação, ou seja, querer dar a aparência diferente do que é o que realmente acontece.

Não pode ser alegado que houve planejamento tributário válido, que é a escolha entre opções legalmente aceitas na legislação tributária, pois não foi o que ocorreu no caso em apreço. A liberdade constitucional de contratar e da livre

iniciativa não pode ser utilizada de forma simulada, de modo atingir a eficiência econômica da operação da contribuinte através de evasão fiscal.

O art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional já prevê esse tipo de situação nos casos em que a autoridade administrativa desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo com o intuito de benefício próprio via simulação:

[...]

Assim, por todo o exposto ao longo deste item, restou caracterizado que a realização de prestação de serviço, quando a empresa tomadora (fiscalizada) e a empresa prestadora (EMPRESAS REDE AUDAC) são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como um único estabelecimento, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por consequência, cabe a desconsideração dos atos jurídicos simulados, devendo o correspondente tributo ser exigido.

Por fim, ressalte-se que, pelo conjunto de ações implementado pela empresa fiscalizada, está completamente descartada a hipótese de erro material na conduta.

No presente caso, as despesas consideradas Não Dedutíveis estão discriminadas no Anexo deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais. No "ANEXO 1 – GLOSA DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (EMPRESAS REDE AUDAC) SINTÉTICO" os valores glosados estão totalizados por trimestre. Já no "ANEXO 2 – GLOSA DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (EMPRESAS REDE AUDAC) ANALÍTICO" os valores glosados estão individualizados.

## **D.2) INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (DEMAIS GLOSAS)**

### **1º) Dos termos lavrados e da documentação apresentada**

Durante o procedimento de fiscalização a empresa foi intimada a apresentar toda a documentação comprobatória que amparou os lançamentos de determinadas despesas em sua escrituração contábil.

No Termo de Intimação Fiscal lavrado em 10/06/2014 (ciência em 13/06/2014) a fiscalizada foi intimada a apresentar a documentação comprobatória de 250 (duzentos e cinquenta) lançamentos relacionados no anexo daquela intimação, que foi denominado Anexo I.

Em 07/07/2014 a fiscalizada a empresa protocolou entrega de documentos referentes a esta intimação. A empresa não apresentou relação expressa da documentação que estava sendo entregue.

Apenas limitou-se a apresentar cópia da própria relação do Anexo I, na qual constam marcas de pequenos círculos feitos à caneta ao lado de alguns lançamentos.

A documentação apresentada foi analisada e constatou-se que, para a grande maioria dos lançamentos a documentação ou não foi apresentada ou a documentação apresentada estava incompleta/insuficiente. Assim, no Termo de Intimação Fiscal lavrado em 31/07/2014 (ciência em 31/07/2015), a empresa foi novamente intimada a apresentar toda a documentação pendente referente a estes lançamentos, que foram relacionados no anexo daquela intimação, que foi denominado Anexo A.

Neste mesmo termo, a fiscalizada também foi intimada a apresentar toda documentação comprobatória de outros 805 (oitocentos e cinco) lançamentos, que foram relacionados no anexo daquela intimação, que foi denominado Anexo B.

Aqui cabe um observação: todos os lançamentos relacionados nos Anexos A e B foram todos identificados pela numeração que constava na coluna "item". Além disso, esta intimação tinha uma determinação expressa, que transcrevemos abaixo:

Na resposta à presente intimação, os documentos deverão ser apresentados obedecendo rigorosamente a ordem sequencial estabelecida na coluna "Item", que consta tanto na planilha do Anexos A com também do ANEXO B.

Em 21/08/2014 a empresa solicitou prorrogação de prazo para atendimento da intimação, sendo que, nesta mesma data, foi concedido um prazo adicional de 15 (quinze) dias. Em 09/09/2014 a fiscalizada protocolou entrega de documentos referentes a esta intimação.

Com relação a documentação apresentada referente aos lançamentos do Anexo A, a fiscalizada apresentou uma lista relacionando a numeração dos itens (lançamentos do Anexo A) aos documentos apresentados (que a empresa chamou de anexos, que foram numerados pela empresa com numeração própria). Muitos casos indicavam apenas um número de "Anexo", sem qualquer indicação da descrição do documento apresentado.

Com relação a documentação apresentada referente aos lançamentos do Anexo B, novamente a empresa não apresentou relação expressa da documentação que estava sendo entregue. Apenas limitou se a apresentar duas cópias da própria relação do Anexo B, nas quais anotou à caneta, ao final de cada linha, uma numeração de documentos (de criação própria e sem qualquer coincidência com a numeração já existente dos itens).

Portanto, percebe-se claramente a intenção da empresa em dificultar os andamentos dos trabalhos da fiscalização. Todos os lançamentos já estavam devidamente numerados, tanto no Anexo A como no Anexo B. Entretanto, a empresa simplesmente ignorou esta numeração e deliberadamente criou numeração própria para os documentos apresentados, justamente para tentar tumultuar a sequencia dos trabalhos.

Por fim, já em 14/10/2014 a empresa protocolou entrega complementar de documentos referentes a esta intimação.

## **2ª) Introdução**

Os custos e despesas operacionais, nos termos da Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º, (fonte primária das disposições regulamentares sobre o assunto), são dedutíveis quando necessários para a manutenção da atividade da empresa, bem como quando usuais ou normais com respeito ao tipo de operações que ela realiza. Daí que não é qualquer dispêndio que pode ser abatido da base de cálculo do imposto.

À luz da ciência contábil, pode-se definir lucro como o resultado positivo obtido com o confronto entre receitas e despesas. Receita, por sua vez, é tudo que a empresa aufera com a venda de bens, produtos, mercadorias e serviços. Quanto a despesa ou custo, pode dizer que sua concepção é correlata ou dependente do conceito de receita. Despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para conseguir receita. Tal conceito é taxativo e excludente. O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo nem despesa, mas sim exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio e do lucro. Em verdade, quando assume certos encargos que necessariamente não lhe propiciarão receita nem sequer em hipótese, a empresa está ou doando seus bens ou distribuindo de antemão os lucros ainda não apurados, em favor ora de terceiros, ora dos próprios sócios.

Admitir o registro, como despesa ou custo, de gastos não vinculados à geração de receitas seria subverter a definição de lucro e dar vazão a toda sorte de distorções. A importância de não o deixar desfigurar-se avulta quando se considera o aspecto tributário. O lucro é a base de cálculo do imposto de renda e se fosse outorgado aos contribuintes determinar-lhe a composição decerto não resistiriam à tentação de lhe reduzir ao máximo as dimensões e assim diminuir o imposto devido. Um dos artifícios prováveis seria aceder em que qualquer pagamento fosse contabilizado como despesa. Se isso fosse lícito, uma vez que parte do lucro é tributo, e esse lucro seria distribuído aos sócios ou a terceiros dissimulado de pagamento de despesa, a pessoa jurídica acabaria dispondo de algo que não lhe pertence, mas ao Estado, e indiretamente a toda comunidade. É por isso que a Lei nº 4.506, de 1964, estabelece critérios e restrições de observância obrigatória para que um dispêndio qualquer possa ser abatido como despesa ou custo, nestes termos:

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

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

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

Conseqüentemente, incumbe ao contribuinte comprovar que aos valores deduzidos como despesa corresponderam gastos que concorreram de algum modo para o desempenho das atividades produtoras da empresa, assim como que tais gastos eram normais ou usuais no ramo de negócios em que atua. Em se tratando de prestação de serviço, esse dever de comprovação avulta, visto que, em geral, uma vez concluído o serviço, este fisicamente se esgota, sem deixar vestígios materiais. O artigo 299 do RIR 1999 repete exatamente essas mesmas regras. Assim, para permitir ao fisco averiguar se um determinado pagamento a título de remuneração de prestação de serviços atende os requisitos legais de dedutibilidade (sobretudo a necessidade, a utilidade e a usualidade do gasto), o contribuinte deve munir a contabilidade de documentos e elementos que comprovem a sua efetiva realização e qual a natureza dos serviços prestados. Para que sejam considerados hábeis, o mínimo que se requer é que os documentos discriminem minuciosamente os serviços prestados e que tenham sido emitidos de acordo com as prescrições legais, tanto as de ordem formal como as de ordem material.

Mas a apresentação de documentos não basta. É preciso também que haja elementos materiais que comprovem, direta ou indiretamente, que o serviço foi efetivamente realizado, assim como que o realizador é a pessoa ou ente que figura como beneficiário do pagamento. Obviamente, esses elementos de comprovação variam de serviço para serviço, dependendo das características particulares de cada um.

E, saliente-se mais uma vez, cumpre ao contribuinte produzir tais provas; é inadmissível que, ante a falta de documentos sólidos, transfira ao fisco o ônus de provar a falta de efetividade ou a desnecessidade dos serviços.

Destaque-se, ainda, que o ato ou fato deve estar acompanhado de documentação hábil e idônea, sempre que possível de emissão de terceiros, de forma que permita a identificação precisa da natureza, competência contábil e demais circunstâncias materiais do serviço contraprestado, e que, portanto, faculte o escrutínio de seus demais requisitos: licitude, necessidade, utilidade, usualidade, efetividade.

Em resumo, para fazer jus à dedução de despesas e custos, o contribuinte tem de demonstrar o vínculo entre receita e despesa, evidenciando que esta era necessária e útil para obtenção daquela e que constitui prática usual no ramo em que atua. Em se tratando de prestação de serviço, é preciso haver a comprovação da sua efetiva realização. E, por fim, deve estar amparado por documentação hábil e idônea.

Portanto, cabe à empresa fiscalizada comprovar que o dispêndio, simultânea e inequivocamente, é lícito, necessário, usual, efetivo e documentado. A ausência ou falha em qualquer dos requisitos elencados impossibilita o incurso

do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução no sistema jurídico-tributário de determinação do lucro tributável.

No presente caso, as despesas consideradas Não Dedutíveis estão discriminadas no Anexo deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais. No "ANEXO 3 – GLOSA DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (DEMAIS GLOSAS) SINTÉTICO" os valores glosados estão totalizados por conta contábil e por trimestre. Já no "ANEXO 4 – GLOSA DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (DEMAIS GLOSAS) ANALÍTICO" os valores glosados estão individualizados. Importante destacar que o ANEXO 4 contém a coluna “observação” que discrimina, para cada um dos itens, o detalhamento dos motivos que levaram esta fiscalização a efetuar a glosa da despesa.

### **3º) Do detalhamento de algumas glosas de despesas**

Conforme já informado, o ANEXO 4 apresenta a coluna "observação", na qual está discriminado, para cada um dos itens, o detalhamento dos motivos que levaram esta fiscalização a efetuar a glosa da despesa. Entretanto, para alguns assuntos em específico, optou-se por ressaltá-los aqui neste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais. São eles:

[...]"

A multa de ofício fora qualificada ao patamar de 150%, em relação à Infração 0001, e as pessoas físicas e jurídicas elencadas nos autos foram responsabilizadas pelo crédito tributário, sobretudo em face da caracterização do Grupo Econômico, diante das razões inscritas no Termo de Constatação Fiscal, as quais serão objeto de análise pormenorizada no bojo do voto.

Após regular processamento, a contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados dos Autos de Infração e interpuseram impugnações, de e-fls. 3.588/3.619 (NOVA ERA); 3.624/3.632 (EMMANUEL); 3.635/3.671 (PAMELA); 3.674/3.685 (DENIZE); 3.688/3.696 (JOSÉ ROBERTO); 3.769/3.848 (AUDAC), as quais foram julgadas improcedentes, pela 4ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 16-81.513, de 26 de fevereiro de 2018, de e-fls. 5.747/5.866, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

GLOSA DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. EMPRESAS REDE AUDAC.

Correta a glosa de despesas geradas pela contratação dos serviços das Empresas Rede Audac, que integram um mesmo empreendimento econômico, com comando único e intercomunicação empresarial.

Diversos fatos e circunstâncias evidenciaram que a empresa tomadora dos serviços (fiscalizada) e essas empresas prestadoras (Empresas Rede Audac) são separadas apenas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como uma única empresa. Trata-se de negócio simulado, no qual a realidade fática é modificada artificialmente, com o intuito de deduzir, de forma indevida, despesas, e usufruir indevidamente de base de cálculo reduzida na apuração de tributo.

DESPESAS INCOMPROVADAS.

Mantém-se a glosa de despesas não comprovados por documentos hábeis e idôneos.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO DE LEI. SÓCIOS DE DIREITO E DE FATO.

São solidária e pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, com interesse comum evidenciado nos autos, os sócios de fato e de direito da empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. BLINDAGEM PATRIMONIAL. EMPRESA BENEFICIÁRIA.

São solidariamente obrigadas à satisfação do crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, dentre elas a empresa receptora de recursos (imóveis) dos sócios de fato e de direito da empresa, tendo como objetivo a blindagem patrimonial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada, em percentual duplicado, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido, quando demonstrada a presença de fraude nas ações do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido ”

Irresignados, a contribuinte autuada e os solidários interpuseram Recurso Voluntário, de e-fls. 5.926/6.045 (AUDAC); 6.099/6.144 (NOVA ERA); 6.178/6.195 (JOSÉ ROBERTO); 6.200/6.243 (PAMELA); 6.248/6.257 (EMMANUEL); e 6.262/6.272 (DENIZE), procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

#### DO RECURSO DA AUDAC

Preliminarmente, pugna pelo reconhecimento da decadência parcial da exigência fiscal, na esteira dos preceitos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ao revés do adotado pelo julgador recorrido (artigo 173, inciso I), sobretudo tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, tendo havido recolhimentos parciais, uma vez se tratar de lançamento de glosa (indevida) de despesas.

Ainda em sede de preliminar, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos após a impugnação, inclusive parecer técnico, indispensáveis ao deslinde da controvérsia e demonstrando a regularidade da empresa, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

A corroborar sua tese, sustenta inexistir, em verdade, decisão de primeira instância, eis que o julgador recorrido *se dedica unicamente a enfatizar o que a fiscalização alega. Não há uma sentença que examine e analise os fatos, levando em conta o que a ora Recorrente alega. Defende que em todas as dezenas de páginas, encontra-se a repetição e a submissão do que a fiscalização repete.*

Faz referência aos documentos e razões de defesa, carreados aos autos junto à impugnação, os quais não foram considerados pelo julgador recorrido, a pretexto de não conseguirem confrontar os fundamentos da autuação, dissertando sobre os mesmos, procurando demonstrar que teriam sim o condão de refutar a pretensão fiscal.

Suscita outras nulidades do decisório combatido, a partir de contradições incorridas pelo julgador de primeira instância, mormente quanto as empresas prestadoras de serviços, consideradas, equivocadamente, como inexistentes ou uma única empresa, deixando de comprovar, igualmente, qualquer benefício final para a recorrente, ressaltando, ainda, a regularidade de sua escrita fiscal.

Alega que o Acórdão recorrido, ao corroborar a pretensão fiscal, se baseia em outro lançamento levado a efeito em face da contribuinte, relativamente à exigência de contribuições previdenciárias, o qual se encontra pendente de decisão final, transitada em julgado, estando, portanto, aquele crédito tributário suspenso, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Relativamente às empresas prestadoras de serviços, assevera que a fiscalização concluiu indevidamente serem inexistentes ou parte de uma única empresa, destacando que os simples fatos de terem endereços parecidos, quadro societário interfamiliar, padronização de contratos, bem como outras alegações fantasiosas, não se prestam a comprovar a irregularidade das pessoas jurídicas ou mesmo se tratarem de empresa una, especialmente considerando ter havido o recolhimento substancial de tributos por aquelas empresas.

Ainda preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, c/c artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da atuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

No que tange à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da atuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

No mérito, após breve relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que *uma longa lista de despesas foi glosada pela autuação e, neste contexto, somente poder-se-ia considerar que a contribuinte somente possuir receitas.*

Em defesa de sua pretensão, explicita que *não são aceitas despesas com aluguel. As despesas com telefone são ignoradas. Custos com correios, com internet, e demais, não só necessárias, mas indispensáveis à atividade da Recorrente, são todos glosados.*

Quanto ao aluguel da rua Barão de Itapetininga 140, em São Paulo, esclarece que a existência de dois locadores para o mesmo imóvel no mesmo período, o recebimento antecipado x recibos mensais, etc não são provas suficientes para desnaturar a despesas e sua consequente dedução na apuração dos tributos lançados, notadamente tendo conhecimento da existência de condomínio. Mais a mais, reitera que *a locação é real pois que o estabelecimento existe, como já visto e confessado pelo próprio acórdão.*

Relativamente ao aluguel da Rua Barão de Itapetininga, 151, Ed. Anhanguera, São Paulo, além de possuir contratos regulares, apesar de não ser registrado ou possuir firma reconhecida, alega que o fato de haver uma antecipação dos 60 meses iniciais, no valor de R\$ 120.000,000, *não consegue levar a nenhuma estranheza, como quer o acórdão porquanto nenhum desrespeito à legislação ocorre, tratando-se de fato plenamente viável.*

No que concerne ao aluguel à Rua Gertrudes Lima, 53, em Santo André salas 11/13, informa que a decisão recorrida *contesta a dedução do pagamento aos dois condôminos do imóvel, alegando que o contrato deveria ser único, que deveria haver contrato escrito e que algumas datas consignadas nos recibos não condizem com a realidade (mero erro formal)*, olvidando-se, no entanto, que tais fatos não conseguem amparar a glosa procedida, especialmente tratando-se de despesa real e necessária à atividade da empresa.

Em relação à caracterização do grupo econômico de fato, insurge-se contra a pretensão fiscal, sob o argumento de que o entendimento adotado pela fiscalização se encontra absolutamente genérico, levado a efeito com base em simples presunções, sem qualquer comprovação dos pressupostos para aludida caracterização e, por conseguinte, a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas elencadas nos autos.

A corroborar sua tese, contesta as declarações realizadas pela *confidente*, Sra Sandra, argumentando que *a suposta coincidência de empregados, mesmo que se aceitasse essa versão, existência de procurações, etc não leva à conclusão de qualquer benefício fiscal nem de prática que prejudique o Erário Público*.

Reitera a nulidade do lançamento, por ausência da devida motivação, notadamente quanto à imputação da responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas listadas nos autos, com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, mormente no que diz respeito à comprovação do intuito doloso do agente.

Contrapõe-se a corresponsabilidade/solidariedade atribuída aos sócios da atuada e as demais empregas ligadas, sob o argumento de inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

No que tange ao pagamento de despesas de terceiras empresas, defende inexistir qualquer impeditivo legal de tal procedimento, e, obviamente, *quem paga dívida de outrem fica credor desse outrem*.

Contempla outras inúmeras despesas glosadas pela fiscalização, tais como consultoria, internet, condução, seguro de imóvel, seguro de vida dos empregados, processamento, impressões, cursos de treinamento, curso de Direito do Mercado Financeiro e Capitais, transporte, água e esgoto, leasing, livros/manuais, serviços de copa e limpeza, etc, buscando comprovar a sua efetividade e necessidade à atividade da empresa, de maneira a justificá-las como despesas dedutíveis, ao contrário do sustentado pela fiscalização e ratificado pelo julgador guerreado.

Argui a cobrança de tributo em duplicidade, tendo em vista que a fiscalização não levou em consideração que todas as despesas atinentes à prestação de serviços se caracterizam como receitas destes prestadores, as quais foram objeto de tributação e recolhimento dos

respectivos tributos, o que representa duplicidade de cobrança – *bin in idem*, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Sustenta que *a unicidade, que é o cerne da motivação do acórdão mostra que a decisão é contraditória consigo mesma, provocando enriquecimento indevido do Estado, devendo ser plenamente reformada.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

DOS RECURSOS DA NOVA ERA, DA SRA. PAMELA GABRIELLE ROMEU GOMES (mesmo teor) E SRA. DENIZE GOMES.

Disserta sobre as fases processuais conduzidas no decorrer do processo administrativo fiscal, ressaltando causar estranheza a afirmação do julgador recorrido de que as impugnantes não teriam acostado aos autos documentos comprobatórios dos fatos alegados, o que o faz novamente nesta assentada.

Reitera as razões da defesa inaugural, notadamente no sentido da ausência de fundamentação da autuação fiscal, a qual se encontra escorada em *supostos fatos totalmente inverídicos*, fazendo com que a recorrente fosse considerada indevidamente como responsável solidária.

Alega que sequer teve tempo hábil para prestar os devidos esclarecimentos, uma vez que os prazos concedidos foram por demais exíguos, além de o procedimento fiscal ter sido conduzido em unidade de jurisdição diversa da contribuinte, o que enseja a nulidade do feito.

Opõe-se aos fundamentos adotados pelo julgador recorrido, ao manter a exigência fiscal, especialmente considerando não ter havido o devido aprofundamento dos fatos e documentação probatória trazida à colação pela recorrente.

Repisa as argumentações da autuada, no sentido da comprovação e efetividade das despesas que foram deduzidas da apuração dos tributos lançados, as quais foram glosadas indevidamente e sem qualquer amparo fático ou legal.

Confronta a imputação da responsabilidade solidária, eis que ausentes os pressupostos legais para tanto, na linha do que restou assentado na peça recursal da contribuinte autuada, impondo, ainda, na pior das hipóteses, seja determinada a apropriação dos tributos recolhidos pelas solidárias.

Elenca omissões e contradições no Acórdão recorrido, procurando demonstrar a sua nulidade.

#### DO RECURSO DO SR. JOSÉ ROBERTO ROMEU ROQUE

Basicamente, repisas as razões de recurso da autuada (AUDAC), opondo-se à exigência fiscal, ao Acórdão recorrido e, bem assim, a solidariedade imputada nos autos, sem qualquer motivação/comprovação legal.

**DO RECURSO DO SR. EMMANUEL JOSÉ ROMEU GOMES ROQUE**

Caminha no mesmo sentido dos demais contribuintes, manifestando inconformismo à decisão recorrida, a qual teria sido formalizada em evidente preterição do direito de defesa da autuada e solidária, além de arguir a nulidade do lançamento e/ou decadência parcial da exigência fiscal, e se opor à imputação de responsabilidade solidária, por absoluta ausência de observância aos requisitos legais.

Por derradeiro, igualmente, todos solidários requerem o acolhimento de suas razões de recurso, no sentido de decretar a improcedência do feito, ou, alternativamente, a decadência parcial do crédito, bem como a afastamento da solidariedade imputada.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por serem tempestivos, conheço dos recursos voluntários e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente de Glosas de Custos e/ou Despesas não Comprovadas, na forma abaixo elencada, com atribuição de reponsabilidade solidária ao sócios e às empresas ligadas, além de multa qualificada de 150%, em relação ao ano-calendário 2010, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/38, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 39/125, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

**0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS****DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (SIMULAÇÃO EMPRESAS REDE AUDAC)**

Glosas de DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (EMPRESAS REDE AUDAC) apuradas conforme detalhadamente relatado no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS e seus anexos, que fazem parte integrante e indissociável deste AUTO DE INFRAÇÃO.

[...]

## 0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

## DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (DEMAIS GLOSAS)

Glosas de DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (DEMAIS GLOSAS) apuradas conforme detalhadamente relatado nº TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS e seus anexos, que fazem parte integrante e indissociável deste AUTO DE INFRAÇÃO.

[...].”

Inconformados com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte autuada e os solidários manejaram impugnações, as quais foram julgadas improcedentes pelo Acórdão recorrido e, posteriormente, recursos voluntários a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

De início, convém frisar que todos os recursos voluntários da autuada e solidários se apresentam, basicamente, com as mesmas razões de defesa, se complementando e perpassando pelos mesmos insurgimentos, o que nos conduz a proceder a análise de forma conjunta.

**PRELIMINAR DE DECADÊNCIA**

Preliminarmente, pugna pelo reconhecimento da decadência parcial da exigência fiscal, na esteira dos preceitos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ao revés do adotado pelo julgador recorrido (artigo 173, inciso I), sobretudo tratando-se de tributos sujeito ao lançamento por homologação, tendo havido recolhimentos parciais, uma vez se tratar de lançamento de glosa (indevida) de despesas.

Sem razão a contribuinte!

Muito embora a recorrente fixe a discussão na ocorrência ou não de pagamento para aplicação do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, na linha, aliás, do entendimento vinculante do STJ, de conhecimento geral, certo é que o cerne da questão posta em debate nestes autos repousa em dois pontos, que igualmente, refutam a pretensão da autuada.

Isto porque, de pronto, já se constata que o fato gerador mais remoto da presente exigência fiscal ocorrera em 31/03/2010 e, como a cientificação do Auto de Infração se deu no mês de março de 2015, sendo os dois últimos solidários intimados, via Edital, em 31/03/2015 (e-fls. 3.561/3.582), o crédito tributário sob análise fora constituído dentro do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, sob qualquer fundamento que se pretende aplicar, artigo 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Mais a mais, a imputação de multa qualificada, tal qual ocorrera nos autos para a “Infração 0001”, se mantida, igualmente, desloca o prazo decadencial dos tributos por homologação do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, na forma decidida pelo Acórdão recorrido.

Neste contexto, impõe-se rejeitar a preliminar de decadência suscitada pelas contribuintes.

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E AUSÊNCIA MOTIVAÇÃO SOLIDARIEDADE, DESPESAS E MULTA QUALIFICADA**

Ainda em sede de preliminar, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito tributário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, c/c artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando os lançamentos em meras presunções.

Reitera a nulidade do lançamento, por ausência da devida motivação, notadamente quanto à imputação da responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas listadas nos autos, com base nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, mormente no que diz respeito à comprovação do intuito doloso do agente.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, em sua formalidade, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, Termo de Verificação/Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores dos tributos ora lançados e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas fazendários, bem como dos demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal atuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Relativamente à pretensa nulidade do lançamento, em razão da suposta não motivação da responsabilidade solidária atribuída às pessoas físicas e jurídicas listadas nos autos,

glosa das despesas e multa qualificada, melhor sorte não socorre aos contribuintes. Isto porque, além de acabar por se confundir com o próprio mérito da demanda, que trataremos adiante, constata-se dos autos que a autoridade lançadora procedeu a devida motivação de referidas imputações e, o fato de haver discordância contra tal procedimento, não implica dizer que não houve motivação, impondo seja refutada a alegação dos recorrentes neste sentido.

Ademais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte em seu recurso voluntário não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento se encontra maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

### **PRELIMINAR NULIDADE ACÓRDÃO RECORRIDO – PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA**

Igualmente, em preliminar, requer seja declarada a nulidade da decisão atacada, argumentando ter incorrido em preterição do direito de defesa da contribuinte, ao deixar de analisar parte dos documentos colacionados aos autos após a impugnação, inclusive parecer técnico, indispensáveis ao deslinde da controvérsia e demonstrando a regularidade da empresa, bem como não apreciando a totalidade das alegações suscitadas na sua peça inaugural, malferindo os princípios da legalidade, verdade material, razoabilidade e do devido processo legal administrativo.

A corroborar sua tese, sustenta inexistir, em verdade, decisão de primeira instância, eis que o julgador recorrido *se dedica unicamente a enfatizar o que a fiscalização alega. Não há uma sentença que examine e analise os fatos, levando em conta o que a ora Recorrente alega. Defende que em todas as dezenas de páginas, encontra-se a repetição e a submissão do que a fiscalização repete.*

Faz referência aos documentos e razões de defesa, carreados aos autos junto à impugnação, os quais não foram considerados pelo julgador recorrido, a pretexto de não conseguirem confrontar os fundamentos da autuação, dissertando sobre os mesmos, procurando demonstrar que teriam sim o condão de refutar a pretensão fiscal.

Suscita outras nulidades do decisório combatido, a partir de contradições incorridas pelo julgador de primeira instância, mormente quanto as empresas prestadoras de serviços, consideradas, equivocadamente, como inexistentes ou uma única empresa, deixando de comprovar, igualmente, qualquer benefício final para a recorrente, ressaltando, ainda, a regularidade de sua escrita fiscal.

Alega que o Acórdão recorrido, ao corroborar a pretensão fiscal, se baseia em outro lançamento levado a efeito em face da contribuinte, relativamente à exigência de contribuições previdenciárias, o qual se encontra pendente de decisão final, transitada em julgado, estando, portanto, aquele crédito tributário suspenso, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica precisamente qual a efetiva pretensão omissiva que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato, isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando esta não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais (e documentos colacionados aos autos) do contribuinte não implica em nulidade da decisão, notadamente quando a autoridade julgadora, com esteio em outros fundamentos e/ou elementos de prova firma sua convicção, ainda que em direção oposta da contribuinte, o que se vislumbra no caso vertente.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

“HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.

[...]

2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art. 157 do CPP). [...]” (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)

Nesse sentido, basta que o julgador adentre as questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que a contribuinte traz à colação inúmeras alegações que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal (no entendimento da autoridade fazendária), as quais foram analisadas de forma conjugada no contexto geral da demanda, conforme muito bem explicitado pelo julgador recorrido e, o fato de uma ou outra argumentação não ter sido contemplada individualmente, sem qualquer prejuízo da contribuinte, não há se falar em nulidade do Acórdão guerreado.

Destarte, a legislação de regência, de fato, estabelece hipóteses de nulidade dos atos administrativos, mais precisamente nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que assim prescreve:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Não é o que se vislumbra na hipótese dos autos, onde o julgador recorrido adentrou sim à totalidade das argumentações da contribuinte, ao seu jeito, concluindo que as alegações de defesa não estavam escoradas em documentação hábil e idônea, ressaltando, ainda, que a então impugnante trouxe à colação uma infinidade de documentos, sem nenhuma vinculação/correlação indicada, não cabendo às autoridades fazendárias comprovar o direito da empresa.

Destarte, relativamente ao fato de o julgador recorrido haver adotado em várias passagens os fundamentos do agente lançador não representa qualquer nulidade do ato, seja em razão de ausência de motivação, omissão ou preterição do direito de defesa.

Tal conduta é plenamente aceita na atividade judicante administrativa e este próprio Tribunal tem disposição regimental o possibilitando precisamente.

Extrai-se daí que o julgador guerreado adentrou sim a todas as alegações da contribuinte e, o fato de não as acolher, diante dos motivos dispostos no bojo da decisão combatida ou mesmo fazendo referência às razões da fiscalização, não é capaz de ensejar a sua nulidade.

Neste contexto, não se cogita em nulidade do Acórdão recorrido, especialmente quando o julgador de primeira instância dissertou sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e provas que entendeu pertinentes, formando livremente sua convicção no sentido de não acolher integralmente o pleito da contribuinte.

### **MÉRITO**

No mérito, repisa a contribuinte as alegações da defesa inaugural, insurgindo-se contra a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, aduzindo para tanto que *uma longa lista de despesas foi glosada pela autuação* e, neste contexto, somente poder-se-ia considerar que a contribuinte somente possuir receitas.

Em defesa de sua pretensão, explicita que *não são aceitas despesas com aluguel. As despesas com telefone são ignoradas. Custos com correios, com internet, e demais, não só necessárias, mas indispensáveis à atividade da Recorrente, são todos glosados.*

Quanto ao aluguel da rua Barão de Itapetininga 140, em São Paulo, esclarece que a existência de dois locadores para o mesmo imóvel no mesmo período, o recebimento antecipado x recibos mensais, etc não são provas suficientes para desnaturar a despesas e sua consequente dedução na apuração dos tributos lançados, notadamente tendo conhecimento da existência de condomínio. Mais a mais, reitera que *a locação é real pois que o estabelecimento existe, como já visto e confessado pelo próprio acórdão.*

Relativamente ao aluguel da Rua Barão de Itapetininga, 151, Ed. Anhanguera, São Paulo, além de possuir contratos regulares, apesar de não ser registrado ou possuir firma reconhecida, alega que o fato de haver uma antecipação dos 60 meses iniciais, no valor de R\$ 120.000,000, *não consegue levar a nenhuma estranheza, como quer o acórdão porquanto nenhum desrespeito à legislação ocorre, tratando-se de fato plenamente viável.*

No que concerne ao aluguel à Rua Gertrudes Lima, 53, em Santo André salas 11/13, informa que a decisão recorrida *contesta a dedução do pagamento aos dois condôminos do imóvel, alegando que o contrato deveria ser único, que deveria haver contrato escrito e que algumas datas consignadas nos recibos não condizem com a realidade (mero erro formal)*, olvidando-se, no entanto, que tais fatos não conseguem amparar a glosa procedida, especialmente tratando-se de despesa real e necessária à atividade da empresa.

A corroborar sua tese, contesta as declarações realizadas pela *confidente*, Sra Sandra, argumentando que *a suposta coincidência de empregados, mesmo que se aceitasse essa versão, existência de procurações, etc não leva à conclusão de qualquer benefício fiscal nem de prática que prejudique o Erário Público.*

No que tange ao pagamento de despesas de terceiras empresas, defende inexistir qualquer impeditivo legal de tal procedimento, e, obviamente, *quem paga dívida de outrem fica credor desse outrem.*

Contempla outras inúmeras despesas glosadas pela fiscalização, tais como consultoria, internet, condução, seguro de imóvel, seguro de vida dos empregados, processamento, impressões, cursos de treinamento, curso de Direito do Mercado Financeiro e Capitais, transporte, água e esgoto, leasing, livros/manuais, serviços de copa e limpeza, etc, buscando comprovar a sua efetividade e necessidade à atividade da empresa, de maneira a justificá-las como despesas dedutíveis, ao contrário do sustentado pela fiscalização e ratificado pelo julgador guerreado.

Argui a cobrança de tributo em duplicidade, tendo em vista que a fiscalização não levou em consideração que todas as despesas atinentes à prestação de serviços se caracterizam como receitas destes prestadores, as quais foram objeto de tributação e recolhimento dos

respectivos tributos, o que representa duplicidade de cobrança – *bin in idem*, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Sustenta que *a unicidade, que é o cerne da motivação do acórdão mostra que a decisão é contraditória consigo mesma, provocando enriquecimento indevido do Estado, devendo ser plenamente reformada.*

Mais uma vez, inobstante o insurgimento das recorrentes, suas alegações de fato e de direito não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, que assim prescrevem:

“Decreto nº 3.000/1999

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

[...]

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

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

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

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

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

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

[...]"

Como se observa, não obstante as alterações legislativas no decorrer do tempo, as normas aplicáveis à espécie acabam por transmitir a mesma lógica da possibilidade de dedução de despesas operacionais, conquanto que devidamente comprovadas, além da observância dos demais pressupostos contemplados na legislação de regência.

Destarte, consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, *in casu*, despesas de prestação de serviços e outras várias, de inúmeras naturezas, deverão ser devidamente comprovadas, com documentação hábil e idônea, que demonstre a sua efetividade, além do dever de serem necessárias à *atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*.

Vê-se, pois, tratar-se eminentemente de matéria de prova, a qual, por óbvio, cabe ao contribuinte, que deverá demonstrar a efetividade da despesa pretensamente dedutível, bem como a sua necessidade à atividade da empresa.

Na hipótese dos autos, uma vez intimadas a contribuinte e as prestadoras de serviços, em mais de uma oportunidade, somente foram disponibilizadas para a fiscalização as respectivas notas fiscais, documentos esparsos, sem a devida vinculação e comprovação material das despesas, ou seja, sem mais nenhum esclarecimento e/ou comprovação. Assim, diante desse cenário, a autoridade lançadora acabou por proceder à glosa em questão, em face da absoluta ausência de comprovação da efetividade dos serviços prestados e demais despesas glosadas, utilizadas sobretudo com o fim de majorar ilicitamente os seus custos, de forma reduzir a tributação, com operações entre empresas do mesmo grupo de fato.

Destarte, como alinhavado acima, tratando-se de recurso voluntário em que aduz basicamente as mesmas alegações lançadas na impugnação, nos reportamos à decisão recorrida, a qual se debruçou com muita propriedade a respeito das matérias postas em debate, de onde peço vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, na esteira dos preceitos inscritos no artigo 114, § 12º, inciso I, do RICARF, senão vejamos:

"[...]

31. Como se vê, a regra jurídica contida no dispositivo acima é que o contribuinte sujeito à apuração do Lucro Real deve escriturar todas as suas operações observando as leis comerciais e as leis fiscais. Mas esta regra tem alguma coisa a ver com a autuação em discussão? A resposta a esta pergunta é positiva por duas razões.

32. A primeira razão é que escriturar de acordo com as leis comerciais e fiscais significa, entre outras coisas, que a escrituração deve estar baseada em documentos hábeis e idôneos. Portanto, estas duas características (habilidade e idoneidade) são necessárias no documento para que a escrituração nele calcada tenha sido feita de acordo com as leis comerciais e fiscais.

33. A segunda razão é que a obrigação de escriturar de acordo com as leis comerciais e fiscais e, conseqüentemente, escriturar com base em documentos hábeis e idôneos, é originalmente do contribuinte sujeito à apuração do Lucro Real. Dito de outra forma: cabe somente ao contribuinte escriturar suas operações com base em documentos hábeis. O sujeito passivo da obrigação tributária não pode querer transferir a terceiros eventual responsabilidade por sua escrituração não estar baseada em documentos hábeis e idôneos, pois o destinatário da obrigação legal prevista no artigo 251 do RIR/1999 é o contribuinte e ninguém mais. E se o contribuinte não pode transferir esta responsabilidade deve arcar com os ônus decorrentes do descumprimento desta norma, que, no caso de custos e/ou despesas não comprovados, é ter estes mesmos custos e/ou despesas glosados.

34. Não só o conteúdo do artigo 251 do RIR/1999, mas também o próprio bom senso diz que o ônus de provar a realização de despesas é do contribuinte, já que a dedução de custos e despesas é em seu benefício e interesse. Além disto, é praticamente impossível a prova negativa da ocorrência de um fato. Dito de outra forma: se o ônus de provar a realização dos custos e despesas não fosse do contribuinte, praticamente seria impossível glosar custos e despesas declaradas, mas não realizadas, pois não há como provar que um fato (a realização de custos e/ou despesas) não ocorreu. Neste contexto, os contribuintes, livres de responsabilidade escritural e ônus probatório, declarariam o que quisessem a título de custos e despesas e nunca pagariam imposto de renda.

Observe-se que não se trata de presunção, mas sim de obrigação de provar custos e despesas que diminuem a base de cálculo de tributos.

35. Além dos dispositivos relacionados à escrituração, há importante comando inserto nos artigos 247, 249, inciso I, 299 e 300, do RIR/1999, que igualmente integram a fundamentação legal da autuação que se examina, e que expressam relevante determinação acerca da dedutibilidade de custos e despesas na apuração do lucro real:

[...]

36. Definido que a obrigação de provar custos e despesas com documentos hábeis e idôneos é do contribuinte, passemos ao exame dos fatos que conduziram à autuação que se examina.

[...]

#### **AUTUAÇÃO – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

44. No TVCIF (fls. 40 e 41) consta relevante informação de que em 09/11/2009 foram lavrados contra a atuada AI relativos a Contribuições Previdenciárias dos anos de 2004 e 2005 - processo nº 16095.000567/2009-51.

45. No procedimento fiscal foi constatado que os serviços terceirizados supostamente prestados por determinadas empresas (listadas no relatório fiscal)

ocorreram de forma simulada, apenas para burlar o Fisco. Ficou demonstrado que essas empresas, optantes pelo Simples, foram criadas com o objetivo de dar suporte a um esquema fraudulento, no qual a autuada reduzia indevidamente as contribuições à Seguridade Social a seu cargo, bem como também eram utilizadas para viabilizar a pulverização do seu faturamento.

46. DRJ/SPO Fls. 55 A autoridade fiscal constatou a interposição fraudulenta - situação em que a identidade do real sujeito passivo ou do seu responsável é encoberta pela figura de terceiros, de forma a prejudicar os interesses da Fazenda Pública.

47. Por fim, a fiscalização considerou as empresas como inexistentes de fato, efetuou o enquadramento dos empregados terceirizados como segurados empregados da empresa contratante (fiscalizada), e lavrou o competente AI.

48. Enfatiza a fiscalização que na presente autuação a empresa optou por manter um esquema fraudulento, materializado na dedução indevida de despesas com prestação de serviços que ocorreram de forma simulada.

49. Efetuada consulta ao processo em referência, constatou-se que o AI foi considerado totalmente procedente, conforme Acórdão proferido pela 6ª Turma da DRJ/Campinas em 01/06/2010, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005 SEGURADOS EMPREGADOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

SIMULAÇÃO.

Constatado pela fiscalização que as empresas contratadas para prestação de serviços foram criadas apenas para burlar o Fisco, correto o enquadramento dos respectivos empregados como segurados empregados da empresa contratante. (grifos acrescidos)

50. O Acórdão em referência consigna que as empresas constituídas apresentam a seguinte razão social: Rede Audac Cobranças Paulista-EPP, Rede Audac Cobranças Brasil Ltda, Rede Audacia Cobranças Salvador Ltda, Rede Audac Cobranças Carioca Ltda, Rede Audac Cobranças Bandeirantes Ltda – EPP, Rede Audac Cobranças Rota Mineira Ltda e Rede Audac Cobranças Metropolitana Bandeirantes Ltda – EPP e Rede Audac Cobranças Norte-Nordeste Ltda-EPP.

#### **INFRAÇÃO – DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS – SIMULAÇÃO - EMPRESAS REDE AUDAC**

51. Conforme restou descrito no item instrução processual, a empresa foi intimada a apresentar toda a documentação comprobatória que amparou os lançamentos de determinadas despesas em sua escrituração contábil.

52. No que se refere à conta contábil denominada Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas, verificou-se a existência de várias despesas escrituradas a título de serviços prestados pelas empresas Rede Audac Cobranças Brasil Ltda, Rede

Audacia Cobranças Salvador Ltda, Rede Audac Cobranças Carioca Ltda, Rede Audac Cobranças Bandeirantes Ltda – EPP, Rede Audac Cobranças Rota Mineira Ltda e Rede Audac Cobranças Metropolitana Bandeirantes Ltda – EPP, que foram denominadas pela fiscalização Empresas Rede Audac.

53. Ao longo do procedimento fiscal, diversos fatos e circunstâncias evidenciaram que a empresa tomadora (fiscalizada) e essas empresas prestadoras de serviços (Empresas Rede Audac) são separadas apenas formalmente, mas na realidade inexistente separação, pois são e atuam como um único estabelecimento, o que caracteriza a prestação de serviços como simulação de atos com o objetivo de obter benefícios tributários.

#### **EMPRESAS REDE AUDAC - FATURAMENTO EXCLUSIVO PARA A FISCALIZADA**

54. O autor do procedimento fiscal verificou, a partir de análise das Notas Fiscais emitidas para a fiscalizada pelas Empresas Rede Audac e o valor por elas declarado em DIPJ (ou DASN), que em cinco dos seis casos os valores são idênticos e, no único caso em que existe diferença, ela é irrisória (R\$ 1.662,33, que corresponde a 0,2% do faturamento informado), o que permitiu concluir que a fiscalizada foi a única cliente das Empresas Rede Audac:

[...]

55. Ainda neste quesito constatou-se, a partir da análise dos lançamentos registrados na escrituração contábil (ano-calendário 2010), que ocorreu a emissão sequencial de Notas Fiscais de prestação de serviço por parte das Empresas Rede Audac contra a fiscalizada:

[...]

#### **EMPRESAS REDE AUDAC - NOTAS FISCAIS EMITIDAS PARA A FISCALIZADA – CARACTERÍSTICAS INCOMUNS**

56. Em resposta à intimação para apresentar toda a documentação comprobatória que amparou os lançamentos contábeis envolvendo as Empresas Rede Audac, a autuada apresentou cópia autenticada de 42 Notas Fiscais (33 do modelo 1/1 A (em papel) e 9 no modelo 55 (NF-e)), tendo a fiscalização constatado que todos os extrajudicial" ou "serviços de cobrança".

57. Verificou-se, ainda, que devido a semelhança da caligrafia, uma mesma pessoa preencheu as 33 Notas Fiscais modelo 1/1A (em papel), mesmo as empresas estando em praças diferentes (algumas Notas Fiscais foram estampadas às fls. 44 a 46 do TVCIF, tendo sido emitidas em Curitiba, Porto Alegre, Rio de Janeiro, Poá e Campinas), inclusive com coincidência de datas, consoante demonstrativo às fls. 46 e 47 do TVCIF.

58. O autuante ainda ressalta que como a 1ª via da Nota Fiscal permanece com o tomador do serviço, a fiscalizada deveria apresentar justamente a 1ª via destas Notas Fiscais; entretanto, em algumas cópias apresentadas já constava expressamente que se tratava da 2ª via. Em outros casos, constava apenas a

descrição de que as vias eram identificadas pela cor (1ª via - branca / 2ª via - rosa / 3ª via - verde), todavia, como foram apresentadas apenas cópias, não foi possível identificar de qual via se tratavam. Por fim, nos demais casos, não constava expressamente de qual via se tratava, tampouco existia qualquer referência à cor das vias, não sendo possível identificar de qual via se tratavam (algumas Notas Fiscais foram estampadas à fl. 48 do TVCF).

59. Em esclarecimento ao exposto no parágrafo anterior, a empresa foi intimada a apresentar os originais das Notas Fiscais, com ciência em 31/01/2015 (ver acima). Em resposta, foram disponibilizadas as vias originais de apenas 12 Notas Fiscais, sendo que nenhuma delas correspondia à 1ª via, tendo o Sr. Dirceu Delvecchio (contador e representante legal da empresa) declarado que em virtude de não ter encontrado junto à fiscalizada a 1ª via (original), estava apresentado os talões de Notas Fiscais das empresas prestadoras dos serviços (Empresas Rede Audac).

60. Concluiu o atuante com menção ao absurdo da situação, tendo em vista que a fiscalizada afirmou não ter encontrado as vias das Notas Fiscais que deveriam estar em seu poder, mas teve livre acesso aos talões de Notas Fiscais de todos os prestadores de serviço.

#### **EMPRESAS REDE AUDAC - FISCALIZADA - ENDEREÇOS – LOCALIZAÇÃO IDÊNTICA OU MUITO SEMELHANTE**

61. Em consultas aos sistemas da RFB verificou-se que, durante o ano de 2010, as Empresas Rede Audac estavam localizadas em endereços idênticos, ou muito parecidos, aos da atuada (matriz e filiais), o que reforça a conclusão de simulação como se verá adiante neste Voto:

[...]

63. DRJ/SPO Fls. 59 Relações de parentesco muito próximas foram constatadas. No período de 15/09/2003 a 18/06/2008 figurava como sócia-administradora da fiscalizada a Sra. Denize Gomes (ex-cônjuge do Sr. José Roberto Romeu Roque). Em 18/06/2008 a Sra. Denize cedeu e transferiu a totalidade de suas quotas ao Sr. José Roberto. O Sr. Emmanuel, que é filho da Sra. Denize e do Sr. José Roberto, figura como sócio da fiscalizada desde 10/02/2005. A Sra. Clélia Romeu Roque é mãe do Sr. José Roberto Romeu Roque (sócio-administrador da fiscalizada), a Sra. Norma Sueli Gomes é irmã da Sra. Denize Gomes, a Sra. Roselene Gomes Lombardi é irmã da Sra. Norma e também irmã da Sra. Denize Gomes.

64. A fiscalização destaca que o grau de parentesco existente entre sócios de empresas diferentes, a princípio, não apresenta impedimento na legislação. Entretanto, ele se torna um indício de vínculo entre elas quando se constata que ele se manifesta em vários casos, e se intensifica quando a questão é avaliada em conjunto com vários outros fatores, que serão analisados oportunamente neste Voto.

65. Situações inusitadas foram consignadas pela fiscalização, como o fato de a Sra. Norma Sueli Gomes, irmã da Sra. Denize Gomes, figurar como sócia das seis empresas, com uma participação ínfima no capital, mas sendo a responsável em todas elas, localizadas em praças tão diversas, como Curitiba, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Salvador, Recife, Poá, Vitória, Belo Horizonte e Campinas. Destacou-se, ainda, a situação do Sr. Edson Miura Alves, que apesar de ter se tornado um "empreendedor", sendo sócio majoritário, com 97,5% de participação no capital social da empresa Rede Audac Metropolitana Bandeirantes Ltda - EPP, com localização em Campinas - SP, deixou a representação da firma para a sócia Sra. Norma Sueli Gomes, possuidora de 2,5% do capital social, enquanto permaneceu como mero funcionário da autuada e das empresas Rede Audac Cobranças Carioca Ltda e Rede Audac Cobranças Paulista Ltda.

**EMPRESAS REDE AUDAC – ALTERAÇÃO DA RAZÃO SOCIAL E DO NOME FANTASIA – DESVINCULAÇÃO ARTIFICIAL EM RELAÇÃO À FISCALIZADA**

66. Conforme já informado preliminarmente, em 09/11/2009 foram lavrados AI (Contribuições Previdenciárias – anos-calendário 2004 e 2005) contra a recorrente, sendo pertinente transcrever parte do Acórdão nº 05-28.948, lavrado pela 6ª Turma da DRJ/Campinas, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Audac (colacionado pelo autuante à fl. 51 do TVCIF):

[...]

67. Entretanto, verificou-se que, logo após a autuação, no ano de 2010, foram promovidas alterações na razão social e nome fantasia das Empresas Rede Audac, com a remoção do termo "AUDAC" da razão social, bem como eliminação do nome fantasia de todas elas:

[...]

68. Assim, o que se conclui é que a realização destas alterações teve apenas a intenção de desvincular, artificialmente, tais empresas da fiscalizada.

**EMPRESAS REDE AUDAC – ALTERAÇÃO ARTIFICIAL DO CNAE**

69. Em continuidade à análise do retrocitado AI (Contribuições Previdenciárias – anos-calendário 2004 e 2005) a fiscalização verificou que um dos argumentos utilizados pela autoridade fiscal foi o fato de a atividade principal ser a mesma, tanto para a empresa autuada como para as empresas interpostas, configurada no CNAE - 82.91-1.00 - Atividade de Cobrança e Informações Cadastrais.

70. Todavia, logo após a autuação, no ano de 2010, foram concretizadas modificações no CNAE das Empresas Rede Audac, no sentido de introduzir uma atividade diferente daquela que continuou constando na empresa fiscalizada:

[...]

71. Entretanto, em todas as Notas Fiscais emitidas em 2010 pelas Empresas Rede Audac para a fiscalizada, os serviços supostamente prestados foram descritos como "serviços de cobrança extrajudicial", ou simplesmente, 'serviços

de cobrança', fato este que não justifica uma alteração de CNAE para uma atividade de "serviços combinados de escritório e apoio administrativo".

**EMPRESAS REDE AUDAC – CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – PADRONIZAÇÃO – SUBORDINAÇÃO IRRESTRITA À FISCALIZADA – DESCRIÇÕES VAGAS E OSCURAS – AUSÊNCIA DE REGISTROS**

72. Nos contratos de prestação de serviços supostamente firmados com as Empresas Rede Audac verificou-se a utilização de um mesmo contrato "padrão" para todas as empresas, sendo que em todos, conforme cláusula décima terceira, o prazo contratual é por tempo indeterminado.

73. Relevante mencionar que em todos, conforme cláusulas sexta e sétima, fica subtendida a subordinação das Empresas Rede Audac (Contratada) com relação à fiscalizada (Contratante).

[...]

74. DRJ/SPO Fls. 62 Entendeu a fiscalização, acertadamente, que conforme se depreende pela leitura dessas cláusulas, sua abrangência vai muito além da prestação de serviço objeto do contrato. Pela Cláusula Sexta é permitido à contratante examinar as dependências e dados da contratada sempre que entender conveniente, não havendo nenhuma ressalva de que tais dependências ou dados se refiram diretamente aos serviços contratados. Pela cláusula sétima, a contratada obriga-se a utilizar pessoal qualificado, respondendo perante a contratante pelos excessos cometidos, tendo em conta todos os seus funcionários, conforme dispõe o parágrafo primeiro, não havendo, também nela, nenhuma ressalva em relação àqueles funcionários não ligados ao serviço contratado.

75. No que concerne à cláusula décima, referente ao pagamento dos serviços prestados, sua redação é genérica e imprecisa:

CLÁUSULA DÉCIMA O pagamento da prestação de serviços terá por critério o volume de carteira trabalhada e o tipo de serviço necessário, sendo definida com periodicidade e frequência determinada pelas Partes a fim de adequar à complexidade dos serviços e manter o equilíbrio contratual.

76. Como se nota pelas observações do autuante, não há nenhuma definição do valor a ser pago, nem mesmo da periodicidade, do prazo e da forma de pagamento.

Ademais, não há qualquer previsão de pagamento de multa e/ou juros por atraso no pagamento. Portanto, é de se estranhar que uma cláusula que trata dos termos e condições de pagamento - que costuma ser um dos assuntos mais bem definidos e detalhados de um contrato de prestação de serviço - esteja redigida de maneira tão vaga e obscura.

77. Ressalta a fiscalização, ainda, que nas cópias dos contratos apresentados, não há vestígio de registro ou de reconhecimento das firmas dos representantes

da contratante e da contratada, o que reforça a falta de solidez desses documentos.

78. Além dos registros acima, várias inconsistências foram constatadas em relação a contratos específicos, firmados entre a fiscalizada e a Rede Audac Cobranças Brasil Ltda, Rede Audac Cobranças Carioca Ltda, Rede Audac Cobranças Bandeirantes Ltda-EPP, Rede Audac Cobranças Rota Mineira Ltda e Rede Audac Cobranças Metropolitana Bandeirantes Ltda-EPP, conforme detalhamento às fls. 54 a 56 do TVCIF.

79. No contraditório apresentado, a fiscalizada assevera que quando contrata os serviços de outras empresas tem que repassar certas cláusulas contidas no que ela denomina “contrato principal” (efetuado, normalmente, com instituições financeiras que a contratam para realização de serviços de cobrança), que determinam que é facultado examinar ou vistoriar as suas dependências e dados, ou que as obriga a ter pessoal qualificado, respondendo pelos excessos cometidos. Acrescenta que isso não comprova “a existência de subordinação da contratada”, mas corresponde a exigência do próprio mercado. Pugna, de forma semelhante, questão referente à remuneração pelos serviços prestados.

80. Neste tópico, cabe esclarecer que a questão suscitada não tem o condão de descaracterizar relevante análise da fiscalização, porquanto a relação constatada refere-se aos contratos supostamente firmados entre a atuada e as Empresas Rede Audac, e não entre a fiscalizada e as empresas que a contratam.

#### **EMPRESAS REDE AUDAC – FISCALIZADA – COINCIDÊNCIA DE FUNCIONÁRIOS - EMPREENDIMENTO ÚNICO**

81. Conforme já informado preliminarmente, em 09/11/2009 foram lavrados AI (Contribuições Previdenciárias – anos-calendário 2004 e 2005) contra a recorrente, sendo pertinente transcrever parte do Acórdão nº 05-28.948, lavrado pela 6ª Turma da DRJ/Campinas, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Audac (colacionado pelo atuante à fl. 56 do TVCIF):

[...]

82. No atual procedimento de fiscalização foi possível constatar que, mesmo tendo sido atuada, a empresa optou por manter o mesmo modus operandi com relação aos registros de empregados. Por meio de consulta ao CNIS (fls. 991 a 997) de alguns funcionários escolhidos aleatoriamente, o atuante constatou diversos casos de empregados registrados, no mesmo período ou em períodos subsequentes, na empresa fiscalizada e nas Empresas Rede Audac. E a conclusão que se chega também é a mesma daquele outro procedimento de fiscalização: que são todos empregados de uma única empresa.

83. Ainda que a empresa fiscalizada venha a alegar, como justificativa para estas inúmeras coincidências, que elas se devem em razão da grande rotatividade de mão-de-obra no setor de prestação de serviços de cobrança, ou ainda, em virtude de uma suposta “proximidade física” entre os estabelecimentos das

empresas envolvidas, o fato é que a simples análise de alguns exemplos ilustra que estas justificativas não merecem prosperar, conforme se constata em inúmeros exemplos registrados pela fiscalização à fl. 57 do TVCIF, dentre os quais pode-se destacar a situação do funcionário Everson Silva de Souza:

[...]

84. Além das datas que revelam a contratação em período coincidente, não há qualquer proximidade física entre os empregadores, tendo em vista que as empresas acima relacionadas, nas quais teria trabalhado este funcionário, têm sede em praças bem distantes: Vitória/ES e Poá/SP.

85. Por fim, destaque-se, neste quesito, que segundo a cláusula primeira, os Contratos de Prestação de Serviço firmados entre a fiscalizada e as Empresas Rede Audac têm por objeto "a contratação de serviços complementares de cobrança a serem desempenhados estritamente no local da sede da CONTRATADA" (grifo acrescido), o que reforça a impropriedade de um mesmo indivíduo poder ser funcionário de mais de uma dessas empresas no mesmo período.

#### **DECLARAÇÕES – SRA. SANDRA AGOSTINELLI ARAÚJO PELIZARI – ÚNICA EMPRESA**

86. No curso do procedimento fiscal o autuante entrevistou a Sra. Sandra Agostinelli Araújo Pelizari, que trabalhou como gerente da fiscalizada em Poá/SP, e declarou o seguinte:

[...]

87. Concluiu a fiscalização que pelo conteúdo das informações prestadas fica claro que todos os funcionários eram, em verdade, de uma única empresa. E, mais do que isso, que existia uma rotina de transferir os funcionários de uma para outra empresa do "grupo", artifício que era utilizado, indistintamente, com todos os funcionários.

88. Também restou cristalino que, apesar da tentativa da fiscalizada em aparentar independência entre as empresas com a utilização de vários endereços e de vários CNPJ's, o fato é que, na realidade, só existia uma única empresa.

#### **EMPRESAS REDE AUDAC – FISCALIZADA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO**

89. Com relação à comprovação do efetivo pagamento pelos serviços supostamente prestados, a empresa não apresentou qualquer documento comprobatório (boleto com autenticação do pagamento, comprovante de depósito, microfilmagem de cheque compensado, ou mesmo extrato bancário com indicação do pagamento).

90. Em resposta à intimação, a fiscalizada limitou-se a apresentar cópia do Livro Razão das contas de adiantamento para os prestadores de serviço, e como justificativa dos pagamentos apresentou a seguinte "metodologia":

[...]

91. A fiscalização ressalta que apesar da redação bastante confusa, o que se depreende desta "metodologia" apresentada pela Recorrente é que teriam sido efetuados vários pagamentos a título de adiantamento para as Empresas Rede Audac, para posterior compensação no preço dos serviços a serem prestados por estas empresas.

[...]

95. DRJ/SPO Fls. 67 A análise da descrição complementar dos lançamentos apontou que os valores se referem a pagamentos de despesas das Empresas Rede Audac, com: estagiário, férias, rescisão, FGTS, GPS, vale transporte, vale refeição, condomínio, aluguel, luz, IPTU, correios, assistência médica, etc.

96. O autuante concluiu que ainda que a fiscalizada alegue que o pagamento teria se dado em razão de adiantamento efetuado para posterior compensação no preço dos serviços a serem prestados pela outra empresa, o fato é que a situação causa grande estranheza. Isso porque, considerando que a relação trabalhador/empresa é uma das que mais originam controvérsias judiciais, não é plausível conceber que uma empresa pague, com seus próprios recursos, despesas com pessoal (estagiário, férias, rescisão, FGTS, GPS, vale transporte, vale refeição) de outra empresa, para posterior abatimento no preço de serviços a serem prestados.

97. Na defesa apresentada, a Recorrente argumenta que a fiscalização "não consegue se furtar a mencionar" que tais fatos comprovam a existência das empresas prestadoras dos serviços, bem como de despesas que lhe são inerentes (transcreve os dois últimos parágrafos do TVCIF à fl. 64). Complementa que nada impede que uma empresa pague despesas de outra, notadamente quando a empresa com dificuldade de fluxo de caixa presta serviço importante para quem lhe adianta o recurso, ficando com um crédito perante aquela.

98. Neste quesito, esquece a defendente que a observação da fiscalização, acerca de pagamentos a título de despesas de pessoal, encontra relação com o conceito de que o grupo Audac é formado por uma única empresa, tendo ocorrido a sua fragmentação, com a criação formal de diversas empresas, apenas para a obtenção indevida de benefícios tributários.

#### **EMPRESAS REDE AUDAC – FISCALIZADA – PROCURAÇÕES – VINCULAÇÃO**

99. A fiscalização, em consulta a alguns Cartórios de São Paulo, identificou a existência de várias procurações, nas quais fica evidente a vinculação entre os envolvidos nestas operações simuladas.

100. Em documento lavrado em 01/03/2005 (fls. 65 e 66) a Sra. Norma Sueli Gomes (sócia e responsável pelas seis Empresas Rede Audac) nomeia como procurador o Sr. José Roberto Romeu Roque (sócio da empresa fiscalizada), ao

qual confere amplos poderes para gerir e administrar todos os seus bens, negócios e haveres.

101. Em que pese a procuração ter validade pelo período de um ano, o fato é que ela demonstra um alto grau de vinculação entre os envolvidos nestas operações simuladas, bem como sugere que esta vinculação já perdurava por muitos anos.

102. A tabela abaixo relaciona cinco procurações nas quais as Empresas Rede Audac nomeiam como procurador o Sr. José Roberto Romeu Roque (sócio da empresa fiscalizada) ou a Sra. Denize Gomes (ex-sócia da empresa fiscalizada):

[...]

103. Novamente, ainda que estas procurações apresentem validade pelo período de um ano, o fato é que elas demonstram um alto grau de vinculação entre os envolvidos nestas operações simuladas, bem como sugerem que esta vinculação já perdurava por muitos anos (desde, pelo menos, o ano de 2004).

104. O autuante ressalta que causa grande estranheza o fato de referidas procurações, apesar de concederem os mais amplos, gerais e ilimitados poderes aos outorgados, não estabeleciam qualquer previsão de prestação de contas perante aos respectivos outorgantes.

#### **EMPRESAS REDE AUDAC – FISCALIZADA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – SIMULAÇÃO**

105. Conforme já mencionado anteriormente, em todas as Notas Fiscais emitidas em 2010 pelas Empresas Rede Audac para a fiscalizada, os serviços supostamente prestados estão descritos da forma mais sumária e genérica possível:

"serviços de cobrança extra-judicial", ou simplesmente, "serviços de cobrança", inexistindo detalhamento acerca dos serviços.

106. A fiscalização ressalta que embora devidamente intimada, a empresa não apresentou nenhum documento (relatório de serviço, planilha ou memória de cálculo, etc) que tivesse o condão de comprovar, direta ou indiretamente, que o serviço foi efetivamente realizado, o que reforça o entendimento da existência de simulação nas operações envolvendo as Empresas Rede Audac.

#### **EMPRESAS REDE AUDAC – FISCALIZADA - CONCLUSÃO – INEXISTÊNCIA DE SEPARAÇÃO – EMPREENDIMENTO ÚNICO – SONEGAÇÃO**

107. O autuante reuniu um amplo, robusto e convergente conjunto probatório que deu suporte à seguinte conclusão: a empresa fiscalizada e as Empresas Rede Audac são separadas apenas formalmente, mas na realidade, inexistente separação, pois materialmente são e atuam como um único estabelecimento.

108. Por consequência, a suposta realização de prestação de serviço entre a fiscalizada e as Empresas Rede Audac caracteriza simulação de atos, com o objeto de obter benefícios tributários, o que caracteriza a ilegalidade dessas operações.

109. A fiscalização ressalta que não pode ser alegado que houve planejamento tributário válido, que é a escolha entre opções legalmente aceitas na legislação tributária, pois não foi o que ocorreu no caso em apreço. A liberdade constitucional de contratar e da livre iniciativa não pode ser utilizada de forma simulada, de modo a conquistar eficiência econômica por meio de evasão fiscal.

[...]

116. Neste tópico, cabe esclarecer que o litígio que se discute não encontra relação com tributos pagos por outras empresas, mas com infração tributária praticada pela autuada, que gerou os AI ora examinados.

#### **INFRAÇÃO – DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS – DEMAIS GLOSAS**

117. Conforme restou descrito no item instrução processual, a empresa foi intimada a apresentar toda a documentação comprobatória que amparou os lançamentos de determinadas despesas em sua escrituração contábil, inicialmente por meio de intimação com ciência em 13/06/2014, e posteriormente com reintimação a ela cientificada em 31/07/2015. Consoante relato minucioso já exposto neste Voto, a empresa não logrou comprová-las com documentação apropriada.

118. No AI que se discute as despesas consideradas não dedutíveis estão discriminadas nos Anexos 3 (Glosa de Despesas Não Dedutíveis (Demais Glosas) – Sintético - com totalização dos valores por conta contábil e por trimestre – fl. 128 – reproduzido a seguir) e 4 (Glosa de Despesas Não Dedutíveis (Demais Glosas) – Analítico – com valores glosados individualizados – fls. 129 a 175) do TVCIF, e somam R\$ 5.414.885,15:

[...]

119. O autor do procedimento fiscal teve o cuidado, em trabalho primoroso de detalhamento e esclarecimento, em consignar, em coluna específica no Anexo 4, intitulada “Observação”, as razões que o levaram a considerar não dedutível cada despesa registrada no referido Anexo. Para alguns temas específicos – abordados a seguir - o autuante ainda acrescentou, no TVCIF, com detalhes adicionais, os motivos para a glosa, como se verá a seguir.

#### **DESPESAS QUE OCORRERAM EM ENDEREÇOS QUE NÃO CORRESPONDIAM A NENHUM ESTABELECIMENTO DA EMPRESA EM 2010**

120. A fiscalização, para verificação dos endereços da sede e das filiais da autuada no ano de 2010, analisou a 30ª Alteração Contratual (21/09/2009 – fl. 76), a 31ª Alteração Contratual (24/08/2010 – sem alteração de endereços – fl. 76), a 32ª Alteração Contratual (28/09/2010 – encerramento e alteração de endereços de algumas filiais - fl. 76), e a 33ª Alteração Contratual (05/03/2011 –

alteração de endereço de apenas uma filial - fl. 76), o que a permitiu consolidar, conforme planilha inserta à fl. 77 do TVCIF, os endereços da atuada no ano-calendário 2010.

121. A fiscalização menciona que a questão dos endereços é relevante tendo em vista que, intimada a comprovar determinadas despesas lançadas nas contas Aluguéis, Despesas com Condomínio, Telefone e Energia, a recorrente apresentou, em vários casos, documentos que diziam respeito a despesas relacionadas a endereços que não correspondiam a quaisquer dos estabelecimentos da empresa em 2010. Os lançamentos nos quais se identificou esta situação foram devidamente glosados.

#### **DESPESAS DE ALUGUEL COM LOCADORES DISTINTOS, NO MESMO PERÍODO E PARA UM MESMO ENDEREÇO**

122. Verificou-se, em relação a determinados lançamentos de despesas de aluguel, situação esdrúxula e contraditória: a empresa supostamente teria locado um mesmo imóvel, em um mesmo período, de dois locadores diferentes:

#### **Aluguel - R. Barão de Itapetininga, nº 140 (Ed. Rio Branco) - São Paulo/SP – Sala 54:**

123. Inicialmente, foram identificados os seguintes lançamentos relativos a esta sala:

[...]

124. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios destas despesas, a empresa disponibilizou recibos de aluguel e um Contrato de Locação.

125. O suposto Contrato de Locação foi firmado entre a Nova Era Participações e Negócios Ltda (locadora) e a fiscalizada (locatária), por tempo indeterminado, mas com prazo mínimo de 60 meses, sendo que, conforme cláusula 2ª, "a locatária, através do presente, pagará à locadora, no presente ato, a quantia de R\$ 108.000,00, como antecipação de alugueres referentes aos 60 (sessenta) meses iniciais - R\$ 1.800,00 mensais" (grifos acrescidos). Ademais, conforme cláusula 3ª, "a locadora declara ter recebido antecipadamente, os alugueres referentes ao 60 (sessenta) meses do valor recebido" (grifos acrescidos).

126. A fiscalização ressalta que o Contrato de Locação não foi registrado e não contém qualquer reconhecimento de firma.

127. No que concerne aos recibos apresentados, neles constam indicação de que a Nova Era teria recebido quantias de R\$ 1.800,00, referente aos alugueres mensais da sala; entretanto, no Contrato de Locação consta uma cláusula dando quitação pelo recebimento de R\$ 108.000,00, como antecipação dos alugueres referentes aos 60 meses iniciais, o que torna sem sentido a existência de recibos de pagamento mensais.

128. Ainda em relação à referida sala, constatou-se lançamentos referentes ao aluguel da mesma sala, no mesmo período:

[...]

129. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios destas despesas, a contribuinte apresentou recibos de aluguel, com indicação de pagamento ao Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior (para os meses de fevereiro e abril), além de documento interno da empresa denominado "cheque", com indicação de pagamento ao Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior (para os meses de junho, setembro, outubro, novembro e dezembro), não tendo disponibilizado qualquer documento para os meses de janeiro, março, maio, julho e agosto.

130. Comparando-se as duas relações de lançamentos, bem como os documentos apresentados, o autuante constatou uma evidente incompatibilidade, ou seja, não é possível que o mesmo imóvel, no mesmo período, seja objeto de locação por parte de dois locadores distintos.

131. A fiscalização ressalta que ainda que se considere que o imóvel fosse de propriedade conjunta da Nova Era e do Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior, e que o locatário pudesse pagar as despesas de aluguel proporcionalmente a cada proprietário, o fato é que o Contrato de Locação deveria ser único e, além disto, deveria especificar esta questão. Entretanto, verificou-se que o Contrato de Locação não faz qualquer menção a isto.

132. Em tópico final, o autuante assevera que em análise dos endereços da sede e das filiais da fiscalizada no ano de 2010, constatou-se que nenhum deles corresponde ao endereço do imóvel objeto destes lançamentos de despesas de aluguéis (R. Barão de Itapetininga, nº 140 - sala 54).

[...]

#### **IMPUGNAÇÃO – EMPRESA AUTUADA**

133. DRJ/SPO Fls. 74 Na defesa apresentada a fiscalizada pugna que o que se constata do Termo de Fiscalização é que os recibos mês a mês serviram apenas para a apropriação, mês a mês, das despesas de aluguel, não tendo ocorrido duplicidade de despesa, e que a condução do autuante aponta para uma estratégia dirigida ao enriquecimento indevido dos cofres públicos, o que afronta o princípio do non bis in idem e caracteriza a nulidade do AI. Acrescenta que o lançamento da despesa mês a mês, através dos recibos, atende às exigências contábeis e tributárias, tendo em vista que o pagamento de aluguel relativo a sessenta meses há de ser lançado como despesa através da apropriação proporcional a cada um dos exercícios a que se referirem.

134. De plano, cabe esclarecer que não se discute o direito de a contribuinte apropriar mensalmente o valor de R\$ 1.800,00, quantia que se encontra mencionada, no retrocitado Contrato de Locação, como o valor acordado a título de pagamento pelo aluguel mensal.

135. Entretanto, há inconsistências apontadas pela fiscalização, como impropriedades no Contrato de Locação, aluguel do mesmo imóvel, no mesmo

período, por dois locadores distintos, confusão patrimonial (como se verá adiante), etc.

136. Assim, há confronto entre as normas que regem a dedutibilidade de despesas – expressas no início deste Voto – e a documentação apresentada, o que conduz à conclusão de que é pertinente a concretização da glosa.

137. Esclareça-se, no que concerne à afirmação da impugnante, de que não ocorreu duplicidade no lançamento da despesa, que em nenhum momento o atuante assevera que a despesa foi glosada por ter sido efetuado lançamento de despesa de R\$ 108.000,00, concomitante aos lançamentos mensais de despesa de R\$ 1.800,00, que totalizariam R\$ 108.000,00.

138. Ainda neste quesito pertinente à locação do imóvel situado à Rua Barão de Itapetininga, nº 140 (Ed. Rio Branco) - São Paulo/SP – Sala 54, a atuada assevera que mesmo que a fiscalização afirme que não existe nenhum estabelecimento da empresa no citado endereço, há inúmeros documentos juntados pela própria fiscalização que comprovam a utilização do imóvel, inobstante não esteja indicado no contrato social. Aponta para as declarações da Sra. Sandra Agostinelli Araújo Pelizari - na qual ela menciona o citado endereço - e acrescenta que o AI se esforça para glosar despesas havidas em locais que não estavam oficialmente mencionados no contrato social, concluindo que suas atividades exigem grande contingente de recursos, que se espraiam às vezes por outros locais, devendo a fiscalização buscar a realidade material.

139. Neste tópico, ainda que a Sra. Sandra se refira ao imóvel em comento, o fato é que as inconsistências reveladas pela fiscalização na apropriação das despesas com o seu aluguel, são tão extensas e abrangentes (recebimento antecipado x recibos mensais, existência de dois locadores para a mesma sala e no mesmo período, etc) que não há como considerar tais despesas como dedutíveis.

140. Como tópico final deste quesito cabe informar - e como será visto em detalhes em item posterior deste Voto – que uma das locadoras do imóvel, a empresa Nova Era Participações e Negócios Ltda, foi arrolada como sujeito passivo solidário (Art. 124, inciso I, do CTN) pelos créditos tributários ora discutidos, em razão de que os imóveis dos reais beneficiários do esquema fraudulento constatado no curso do procedimento fiscal foram, ao longo dos anos, transferidos para a Nova Era, e que estas transferências, apesar de constarem como operações de compra e venda, eram na verdade transações não onerosas.

141. Assim, a questão remete a imóvel locado por empresa que integra o grupo empresarial atuado, o que agrega fator adicional a corroborar a glosa da despesa.

**Aluguel - R. Barão de Itapetininga, nº 151 (Ed. Anhanguera) - São Paulo/SP – Salas 31/32:**

142. Inicialmente, foram identificados os seguintes lançamentos relativos para estas salas:

[...]

143. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios destas despesas, a empresa disponibilizou recibos de aluguel e um Contrato de Locação.

144. O suposto Contrato de Locação foi firmado entre a Nova Era Participações e Negócios Ltda (locadora) e a fiscalizada (locatária), por tempo indeterminado, mas com prazo mínimo de 60 meses, sendo que, conforme cláusula 2ª, "a locatária, através do presente, pagará à locadora, no presente ato, a quantia de R\$ 120.000,00, como antecipação de alugueres referentes aos 60 (sessenta) meses iniciais - R\$ 2.000,00 mensais" (grifos acrescidos). Ademais, conforme cláusula 3ª, "a locadora declara ter recebido antecipadamente, os alugueres referentes aos 60 (sessenta) meses do referido contrato, conforme cláusula 2ª, dando a mais ampla, plena e rasa quitação do valor recebido" (grifos acrescidos).

145. A fiscalização ressalta que o Contrato de Locação não foi registrado e não contém qualquer reconhecimento de firma.

146. No que concerne aos recibos apresentados, neles consta indicação de que a Nova Era teria recebido quantias de R\$ 2.000,00, referente aos alugueres mensais da sala; entretanto, no Contrato de Locação consta uma cláusula dando quitação pelo recebimento de R\$ 120.000,00, como antecipação dos alugueres referentes aos 60 meses iniciais, o que torna sem sentido a existência de recibos de pagamento mensais.

147. Ainda em relação à referida sala, constatou-se lançamentos referentes ao aluguel da mesma sala, no mesmo período:

[...]

148. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios destas despesas, a contribuinte disponibilizou recibos de aluguel, com indicação de pagamento ao Sr.

Cirne Nunes de Andrade Júnior (para os meses de fevereiro, março e abril), além de documento interno da empresa denominado "cheque", com indicação de pagamento ao Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior (para os meses de junho, setembro, outubro, novembro e dezembro), não tendo disponibilizado qualquer documento para os meses de janeiro, março, maio, julho e agosto.

149. Comparando-se as duas relações de lançamentos, bem como os documentos apresentados, o autuante constatou uma evidente incompatibilidade, ou seja, não é possível que o mesmo imóvel, no mesmo período, seja objeto de locação por parte de dois locadores distintos.

150. A fiscalização ressalta que ainda que se considere que o imóvel era de propriedade conjunta de Nova Era e do Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior, e que o locatário pudesse pagar as despesas de aluguel proporcionalmente a cada proprietário, o fato é que o Contrato de Locação deveria ser único e, além disto,

deveria especificar esta questão. Entretanto, verificou-se que o Contrato de Locação não faz qualquer menção a isto.

151. Em tópico final, o autuante assevera que em análise aos endereços da sede e das filiais da fiscalizada no ano de 2010, constatou-se que nenhum deles corresponde ao endereço do imóvel objeto destes lançamentos de despesas de aluguéis (R. Barão de Itapetininga, nº 151 – salas 31/32).

#### **IMPUGNAÇÃO – EMPRESA AUTUADA**

152. Alega a recorrente que o Termo de Fiscalização afirma que inexistente estabelecimento da empresa no retrocitado endereço, mas que o imóvel encontra-se mencionado em inúmeros documentos juntados pela própria fiscalização, como se vê às fls. 1272, 1238 e outras.

153. Neste tópico, esclareça-se que ainda que haja menção ao retrocitado endereço em documentos colacionados às fls. 1238 (Certificado Rina) e 1272 (contrato de prestação de serviços com a empresa M & A Assessoria e Comunicação Ltda), o fato é que em razão das inconsistências reveladas pela fiscalização (impropriedades no Contrato de Locação, aluguel do mesmo imóvel, no mesmo período, por dois locadores distintos, confusão patrimonial (como se verá adiante), etc), não há como considerar tais despesas como dedutíveis, cabendo enfatizar que as considerações efetuadas nos parágrafos anteriores (imóvel à Rua Barão de Itapetininga nº 140) valem igualmente para este à Rua Barão de Itapetininga nº 151, em razão de características que se reproduzem.

#### **Aluguel - R. Gertrudes de Lima, nº 53 - Santo André/SP - salas 11/13:**

154. Inicialmente, foram identificados os seguintes lançamentos relativos para estas salas:

[...]

155. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios destas despesas, a empresa disponibilizou apenas recibos de aluguel. Não foi apresentado o Contrato de Locação.

156. Na resposta à reintimação, a empresa afirmou que o contrato de aluguel era verbal, pois o imóvel pertencia ao ex-sócio da empresa. Entretanto, analisando os recibos apresentados, a fiscalização verificou que neles consta a seguinte afirmação: "conforme cláusula contratual, este valor foi pago antecipadamente" (grifos acrescidos).

157. O autuante assevera que cabem duas constatações: primeiro, se algum valor foi pago conforme uma cláusula contratual, o mínimo que se espera é a existência de um contrato escrito, e não um contrato verbal; segundo, se o valor foi mesmo pago antecipadamente, deveria existir um recibo apenas desta antecipação, na data em que ela foi efetuada, e não recibos mensais de pagamento.

158. Constatou-se, ainda, que a falta de cuidado na elaboração destes "recibos de aluguel" foi tão acentuada que neles constam datas de assinatura que sequer existem em nosso calendário, tais como 30 de fevereiro, 31 de junho e 31 de novembro, conforme recibos colacionados à fl. 81 do TVCIF.

159. Além das irregularidades acima apontadas, verificou-se a existência dos seguintes lançamentos, referentes ao aluguel da mesma sala, no mesmo período:

[...]

160. Intimada a apresentar os documentos comprobatórios destas despesas, a empresa apresentou recibo de aluguel e comprovante de depósito, com indicação de pagamento ao Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior (para os três meses).

161. A fiscalização consigna que embora o histórico destes três lançamentos não detalhe a que imóvel eles se referem, nos recibos de pagamento o endereço (Rua Gertrudes de Lima, 53 - cjs. 11/13 - Santo André/SP) está especificado.

162. Comparando-se as duas relações de lançamentos, bem como os documentos apresentados, o autuante constatou uma evidente incompatibilidade, ou seja, não é possível que o mesmo imóvel, no mesmo período, seja objeto de locação por parte de dois locadores distintos.

163. A fiscalização ressalta que ainda que se considere que o imóvel era de propriedade conjunta da Nova Era e do Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior, e que o locatário pudesse pagar as despesas de aluguel proporcionalmente a cada proprietário, o fato é que o Contrato de Locação deveria ser único e, além disso, deveria especificar esta questão. Entretanto, verificou-se que nem mesmo o Contrato de Locação foi apresentado.

#### **IMPUGNAÇÃO – EMPRESA AUTUADA**

164. No contraditório apresentado, a impugnante afirma que a autuação ainda se prende às parcelas pagas ao Sr. Cirne Nunes de Andrade Júnior, e que o contrato foi verbal. Acrescenta que o contrato pode ser firmado verbalmente, inexistindo lei que justifique a glosa, e não há qualquer razão jurídica que justifique a autuação. Complementa que quanto aos recibos com datas inexistentes em nosso calendário, trata-se de mero erro formal, comum em tais datas, não afetando a transação nem os fatos.

165. Neste tópico, o fato é que em razão das inconsistências reveladas pela fiscalização (ausência do Contrato de Locação, aluguel do mesmo imóvel, no mesmo período, por dois locadores distintos, confusão patrimonial (como se verã adiante), etc), não há como considerar tais despesas como dedutíveis, cabendo enfatizar que as considerações efetuadas nos parágrafos anteriores (imóvel à Rua Barão de Itapetininga nº 140) valem igualmente para este à Rua Gertrudes de Lima nº 53, em razão de características que se reproduzem.

[...]”

Observe-se, que o caso dos autos se trata de matéria eminentemente de prova e, a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação ou ação fiscal, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de rechaçar a pretensão fiscal em sua integralidade.

Extrai-se das bem fundamentadas razões de decidir acima transcritas, que adotamos como arrimo, igualmente, a esta decisão, que a contribuinte, de fato, não logrou comprovar aludidas despesas, tendo apresentado somente documentos gerais (notas fiscais, por exemplo) que se prestaram, na verdade, para fins da contabilização geral e a própria dedução procedida, mas que não contém elementos suficientes para amparar sua pretensão.

Não se trata, portanto, de simples presunção da autoridade lançadora, ao contrário do que alega a contribuinte. Na verdade, a prova neste caso é inerente à própria dedução das despesas, cabendo à empresa demonstrar a efetividade da despesa e da própria prestação de serviços, o que não se vislumbra nos autos, como muito bem demonstrado pela fiscalização e, posteriormente, na decisão recorrida, a qual ratificamos nesta oportunidade em sua plenitude.

Em tempo, a contribuinte suscita que o lançamento e, bem assim, a decisão recorrida, encontram lastro em entendimento conduzido pela fiscalização nos autos do processo nº 16095.000567/2009-51, de interesse da mesma empresa atuada, o qual ainda não teria tido decisão final, transitada em julgado, e, portanto, não se prestaria ao fim pretendido.

Ocorre que, aludido processo, de nº 16095.000567/2009-51, fora incluído na pauta da Sessão de 19 de março de 2024, tendo a 2ª Turma Extraordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF, negado provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão nº 2002-008.309, com a seguinte Ementa e excerto do Voto, *in verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CONHECIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É na impugnação que se estabelece a lide. Em razão da preclusão, não se conhece das alegações inovadoras do recurso voluntário em relação ao que se apresentou na impugnação e foi objeto de análise na primeira instância administrativa.

DECADÊNCIA.

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.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA JURÍDICA.

Caracteriza interposição fraudulenta de pessoa jurídica a contratação de trabalhadores por intermédio de empresas optantes pelo Simples, constituídas com a finalidade de concentrar a mão-de-obra de modo a usufruir da redução da contribuição previdenciária patronal devida.

[...]

### **Voto**

#### **2 Da caracterização do vínculo previdenciário dos segurados**

O recorrente contratava empresas optantes pelo Simples para a execução de suas atividades. Sobre a questão do vínculo dos trabalhadores contratados formalmente por aquelas empresas, de fato a Autoridade Lançadora considerou, para fins previdenciários, que os empregados registrados nelas eram, na verdade, empregados da empresa contratante.

A tese adotada no lançamento e sobejamente comprovada foi a de que o contribuinte constituiu várias empresas optantes pelo Simples e transferiu seus empregados para elas e nelas contratou novos empregados, sempre com o fito de pagar menos contribuição previdenciária patronal. Essas empresas foram contratadas para a realização das atividades da recorrente. Porém, essas empresas seriam, na verdade, interpostas pessoas nas quais formalmente constavam os trabalhadores que exerciam atividades da empresa contratante.

Para comprovar a tese, a Autoridade Lançadora apontou os vários fatores que, convergidos, demonstrariam a interposição fraudulenta das empresas contratadas. Dentre esses fatores, destacam-se:

- a) as empresas constituídas possuíam dados cadastrais semelhantes, em especial os endereços, que ou eram do antigo endereço da recorrente, ou eram de alguma de suas filiais;
- b) todas as empresas tinham como sócia Norma Sueli Gomes que, embora minoritária, era a representante de quase todas elas, à exceção de apenas uma;
- c) a sócia Norma Sueli Gomes é irmã de Denize Gomes, sócia-gerente da recorrente;
- d) todas as empresas foram constituídas para explorarem a mesma atividade econômica da recorrente;
- e) a razão social de todas contém o nome Audac, que é o mesmo da recorrente, sendo o nome fantasia Audac Cobrança utilizado pela maior parte delas;
- f) todas as empresas têm grande preponderância de mão-de-obra;
- g) constatou-se que empregados foram transferidos da recorrente para as empresas contratadas, em razão do regime previdenciário vantajoso;

h) foram identificados lançamentos contábeis na recorrente que correspondiam ao pagamento de indenizações trabalhistas e pagamentos a estagiários relacionados com empresas contratadas.

É verdade que, isoladamente, cada um dos indícios talvez não fosse suficiente para comprovar a interposição fraudulenta das pessoas jurídicas, mas vistos em conjunto, a constelação de indícios aponta para a criação das empresas optantes pelo Simples tão-somente com o intuito de reduzir o valor devido de contribuição previdenciária, com a comprovação clara de que os trabalhadores daquelas empresas atuavam sob o comando e no interesse da recorrente.

Corroboro, pois, com a decisão recorrida, cujos fundamentos adoto integralmente, com base nº inc. I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do Carf.

[...]”

É bem verdade que, tratando-se de outros tributos, com esteio em procedimentos específicos das contribuições previdenciárias, julgado em Colegiado distinto, não nos vincula diretamente, mas, de pronto, rechaça a tese da recorrente e corrobora parte da tese fiscal, lastro do presente lançamento.

Ademais, tratando-se de matéria de fato, caberia ao contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea, mormente na esteira do disposto no artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Neste sentido, não se cogita em improcedência do feito, tendo em vista que o fiscal autuante agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação tributária aplicável à espécie, impondo a manutenção da decisão recorrida em sua plenitude.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, no mérito, escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito tributário, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

#### **DO GRUPO ECONÔMICO E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AOS RECORRENTES**

Relativamente à caracterização do grupo econômico de fato, insurge-se contra a pretensão fiscal, sob o argumento de que o entendimento levado a efeito pela fiscalização se encontra absolutamente genérico, sem qualquer comprovação dos pressupostos para aludida

caracterização e, por conseguinte, a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas elencadas nos autos.

Contrapõe-se, ainda, a corresponsabilidade/solidariedade atribuída às pessoas físicas e jurídicas listadas no processo, aduzindo para tanto inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pelos recorrentes, rechaçados pelo julgador de primeira instância, os fundamentos adotados para fins de responsabilização dos sócios e das empresas ligadas pela exigência fiscal são capazes de atrair as hipóteses permissivas de aludida corresponsabilidade, como passaremos a demonstrar.

Destarte, como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a solidariedade tributária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador dos respectivos tributos, **desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.**

Nesse sentido, os artigos 121, 124, 128, 134 e 135, do Código Tributário Nacional, assim prescrevem:

“Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art.124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art.128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Com mais especificidade, na hipótese dos autos, a autoridade lançadora entendeu por bem atribuir a responsabilidade solidária aos recorrentes, sócios administradores e empresas ligadas, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, do Códex Tributário, acima transcrito, adotando as seguintes premissas:

“[...]

#### **H) DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

[...]

Conforme exaustivamente comprovado neste termo, foi possível identificar a existência de um Grupo Econômico de fato (GRUPO AUDAC) caracterizado, principalmente, pela unicidade de direção (poder de controle) e pela intercomunicação (confusão) patrimonial. Trata-se de um Grupo Econômico que se valeu de diversos subterfúgios ilícitos para a prática das infrações já amplamente comprovadas neste Termo, atuando com a colaboração de membros de sua própria família e/ou pessoas interpostas ("laranjas").

O interesse comum já foi demonstrado em tópico anterior, quando se pormenorizou sobre a existência do Grupo Econômico de fato (GRUPO AUDAC), e a jurisprudência administrativa, como não podia ser diferente, reconhece a responsabilidade solidária em tais situações:

[...]

Essa característica do interesse comum é facilmente identificada nos responsáveis solidários em questão e se encontra em total consonância com o disposto na Nota GT sobre Responsabilidade Tributária nº 1, de 17/12/2010, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de onde destacamos o trecho a seguir:

[...]

Tendo sido comprovado o interesse comum dos envolvidos abaixo elencados, assim como suas participações no grupo econômico de fato e nas irregularidades praticadas, há de se responsabilizá-los, com fulcro no art. 124, inciso I do CTN:

**NOVA ERA PARTICIPACOES E NEGOCIOS LTDA (CNPJ: 03.408.343/000188)**

**JOSE ROBERTO ROMEU ROQUE (CPF: 671.652.49834)**

**EMANNUEL JOSE ROMEU GOMES ROQUE (CPF: 315.021.49800)**

**DENIZE GOMES (CPF: 152.155.10814)**

**PAMELA GABRIELLE ROMEU GOMES ROQUE (CPF: 350.981.29800)**

Ademais, o artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN) assim dispõe:

[...]

Diante de todo o exposto, sendo certo que não estamos diante de um caso de mero inadimplemento da obrigação tributária, mas sim diante de um contexto no qual fica evidenciado a prática de atos com o inequívoco intuito de eximir-se parcialmente do recolhimento de tributos, atos caracterizados pela presença da MÁ FÉ, da INTENÇÃO DE ENGANAR, da OCULTAÇÃO DA VERDADE, da ARTIFICIALIDADE e do ABUSO que em última análise caracterizam a FRAUDE, a SONEGAÇÃO, o CONLÚIO e o DOLO, conforme demonstrado ao longo deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, há de se responsabilizar os seguintes administradores (de fato ou de direito) da Audac Serviços Especializados de Cobrança e Atendimento S/A e da Nova Era Participações e Negócios, pelo Auto de Infração ora lavrado, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN:

**JOSE ROBERTO ROMEU ROQUE (CPF: 671.652.49834)**

**EMANNUEL JOSE ROMEU GOMES ROQUE (CPF: 315.021.49800)**

**DENIZE GOMES (CPF: 152.155.10814)**

**PAMELA GABRIELLE ROMEU GOMES ROQUE (CPF: 350.981.29800)**

**Ressalte-se que, conforme já devidamente comprovado ao longo deste termo, a Sra. Denize era administradora de fato da fiscalizada. Já os demais, eram administradores de direito: Sr. José Roberto e Sr. Emmanuel, da fiscalizada e Sra. Pamela, da NOVA ERA.**

Para as formalidades legais, os responsáveis solidários arrolados neste tópico serão cientificados, em apartado, da exigência tributária decorrente de Auto de Infração relativamente aos tributos IRPJ e CSLL contra o sujeito passivo supra referido.

[...]"

Contemplados os dispositivos legais que regulamentam a matéria, convém explicitar, ainda, que os precedentes deste Colegiado, ao proceder a subsunção dos fatos à norma, sobretudo diante da farta doutrina e jurisprudência sobre a matéria, fixou entendimento no sentido de que não basta a fiscalização imputar a corresponsabilidade à terceiros a partir de razões superficiais/rasas, sem conquanto adentrar com a profundidade que o caso exige, nas condutas praticadas pelos pretensos solidários, de maneira a comprovar que, de fato, interferiram na situação que constitua o fato gerador do tributo ou mesmo praticaram atos contra o estatuto da empresa e/ou a legislação de regência.

Com efeito, relativamente a responsabilização inscrita no artigo 124, inciso I, do CTN, o entendimento firmado neste Colegiado é no sentido de que o interesse comum não quer dizer simplesmente que se trata de sócio de fato ou de direito da empresa e, por conseguinte, responsáveis solidários, ou mesmo, a imputação de outra pessoa jurídica, sem o devido aprofundamento na conduta.

Na verdade, o cerne da questão é que o interesse comum a ser demonstrado tem que se fixar na **“situação que constitua o fato gerador do tributo”** e não simplesmente interesse nas atividades econômicas da empresa, mesmo porque, neste último caso, a condição de sócio ou empresa ligada, por si só já atrai aludido interesse.

Mais precisamente, mister que a conduta do sócio ou da empresa responsabilizada seja determinante para fins de alcançar a infração tributária apurada e esteja devidamente demonstrada/comprovada pela fiscalização.

Neste sentido, convém trazer à baila excerto da ementa e do voto exarados nos autos do processo nº 19515.003959/2007-18, da lavra do ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, o qual contempla com muita propriedade o tema sob análise, senão vejamos:

“EMENTA:

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 124, I e 135, III do CTN. CONDOTA DO ADMINISTRADOR. REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente -, nos termos

do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

**Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. No âmbito do STJ prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.**

**O que atrai essa responsabilidade solidária (124, I) é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.**

[...]

#### **Voto**

[...]

58. Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

59. No âmbito do STJ7 prevalece o posicionamento no sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação

*jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação*". O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

60. O que atrai essa responsabilidade solidária é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais.

61. A responsabilidade prevista no art. 137 do CTN, também citada pela autoridade fiscal, por sua vez, refere-se aos efeitos da infração e é exclusiva do agente que a comete. Entretanto, o contribuinte continua responsável pelo tributo não recolhido, se for o caso, decorrente da infração.

62. O agente responde ainda no caso de a infração constituir crime ou contravenção penal. Assim, o contribuinte responderá somente se o agente atuar no exercício regular de administração, mandato, função, cargo, emprego ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

63. Portanto, a "responsabilidade tributária será exclusiva e pessoal do agente que as praticou (excluindo-se a do contribuinte, se foram cometidas pelo responsável), em todos os casos em que forem praticadas com dolo específico ou elementar".

64. Necessário verificar, portanto, se há nexos causal entre a conduta praticada pelo recorrente, na condição de administrador, ainda que de fato, da pessoa jurídica e a prática de atos com infração à lei.

65. Inicialmente, cumpre esclarecer que o mero inadimplemento não atrai responsabilidade tributária. Tal posicionamento restou consolidado na Súmula 430 do STJ, cujo enunciado dispõe: "*o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*".

66. Em relação à responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, o acórdão recorrido entendeu restar caracterizado "*interesse nas situações que constituíram fatos geradores da obrigação principal*" em razão de o responsável solidário ter assinado cheques em nome da pessoa jurídica atuada; com efeito, manteve a responsabilidade tributária solidária.

67. A meu ver, o interesse comum a que se refere esse dispositivo legal, na espécie, deve ser qualificado por dolo, fraude ou simulação. E o terceiro não é qualquer pessoa, mas, sim, aquele que pratica atos, mediante fraude, dolo ou

simulação em conjunto ou com consentimento do contribuinte, com o fim de alterar características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. O que não restou provado na nesses autos.

68. A autoridade fiscal cita ainda o art. 137 do CTN, todavia, não descreveu a conduta capaz subsumir o fato à norma, tampouco apresentou elementos probatórios para tal; razão pela qual também deve ser afastada tal responsabilidade. O mesmo racional deve ser aplicado em relação aos art. 207, V, parágrafo único do RIR/99.

69. Não basta a simples menção do dispositivo legal sem subsunção do fato à norma. Conforme dito acima, é fundamental a descrição dos fatos e da conduta praticada que atraiu a responsabilidade tributária acompanhados dos respectivos elementos comprobatórios.

70. Nestes termos, em razão a ausência de nexos causal entre a conduta praticada pelo recorrente, na condição de administrador, ainda que de fato, da pessoa jurídica e a prática de atos com infração à lei, bem como de documentação comprobatória, afasto a responsabilidade solidária do recorrente. [...]” (Acórdão nº 1101-001.299 – Sessão de 13/05/2024)

***In casu*, a nobre autoridade fiscal ao imputar a responsabilidade solidária às recorrentes, como acima transcrito, repousa basicamente a solidariedade à caracterização de grupo econômico com a atuada, com confusão patrimonial, societária, de funcionários, atividades, etc, o que a vincula diretamente à atuada e aos fatos geradores apurados.**

**Como se observa, o substancial trabalho da fiscalização bem demonstra o vínculo das empresas solidárias com a atuada, sobretudo em razão da configuração de grupo econômico, devidamente comprovado nos termos acima, desaguando, assim, em evidente interesse comum nos fatos que constituem o fato gerador do tributo, ou seja, relacionados diretamente com as infrações tributárias ora apuradas, devendo ser mantida a sua responsabilização, com esteio no artigo 124, inciso I, do CTN.**

No mesmo sentido, relativamente às pessoas físicas solidárias (Srs. JOSE ROBERTO ROMEU ROQUE, EMANNUEL JOSE ROMEU GOMES ROQUE, DENIZE GOMES, PAMELA GABRIELLE ROMEU GOMES ROQUE), igualmente, restou comprovado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo, se apresentando como sócios administradores de fato e de direito das empresas envolvidas, participando ativamente de todas operações objeto de lançamento, tendentes a reduzir/suprimir tributos, não havendo se falar em ausência de motivação para fins de aludida responsabilização, como pretende fazer crer a contribuinte.

Por sua vez, outro não é o entendimento quando constatada a atribuição da responsabilidade solidária inscrita no artigo 135, inciso III, do Códex Tributário, impondo à fiscalização proceder a devida individualização da conduta infracional do sócio responsabilizado, de forma a atrair os efeitos pretendidos.

Mais precisamente, ao pretender imputar a responsabilidade tributária solidária aos sócios/administrador da empresa autuada, com arrimo no artigo 135, inciso III, do CTN, impõe-se à autoridade lançadora individualizar a conduta lesiva ao contrato social ou à legislação de regência, de cada sócio corresponsabilizado, não bastando simplesmente aduzir que fazem parte do quadro societário da empresa autuada e elencar os fatos adotados para fins da constituição do próprio crédito tributário, ou seja, o mérito da autuação fiscal.

A propósito da matéria, não é demais nos valermos, novamente, dos ensinamentos do r. Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, nos autos do processo nº 19515.003959/2007-18 (acima já transcrito), de onde pedimos vênias para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

“[...]”

53. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

54. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 4306 do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

55. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexos causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

56. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência n<sup>o</sup> sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

57. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

(REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem função de gerência não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC.

3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126) (Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial.

Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178). (Grifo nosso)

[...]” (Acórdão n<sup>o</sup> 1101-001.299 – Sessão de 13/05/2024)

Estabelecidas as premissas básicas para fins de atribuição da responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135 do Códex Tributário, impõe-se analisar se no caso concreto a fiscalização se desincumbiu do ônus de comprovar que as condutas dos sócios, de fato e de direito, possuem condições de atrair os efeitos do instituto tributário em comento.

E, como se observa dos autos, relativamente aos Srs. JOSE ROBERTO ROMEU ROQUE, EMANNUEL JOSE ROMEU GOMES ROQUE, DENIZE GOMES, PAMELA GABRIELLE ROMEU GOMES ROQUE, ora recorrentes, a fiscalização imputou a responsabilidade pelo crédito tributário, com esteio no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, em suma, em razão de serem sócios administradores (de fato e de direito) da atuada e outras empresas envolvidas no período da atuação e, em tese, ter praticado atos ilícitos, com intuito de se beneficiarem de custos ilegalmente majorados, deixando de recolher neste mesmo arcabouço intragrupo, no entanto, valores substanciais de tributos, ora exigidos.

Extraí-se das razões da fiscalização para atribuição da responsabilidade solidária às pessoas físicas acima elencadas, que, inicialmente, partiu-se do fato de fazerem parte do quadro societário da atuada e demais empresa solidárias, o que, isoladamente, não teria o condão de justificar aludida responsabilização, como já sustentado em outras oportunidades, na esteira, inclusive, da jurisprudência consolidada neste Colegiado.

**No entanto, o que torna a análise da presente demanda digna de realce e nos faz corroborar o entendimento da autoridade fazendária, é que, muito embora tenha partido do quadro societário, no caso dos autos, ressaltou que todos os sócios eram administradores e teriam, portanto, conhecimento dos procedimentos eleitos pela atuada para se beneficiar da majoração dos custos, dedução de despesas indevidas, etc, realizando operações que acabaram por sonegar tributos, na forma acima disposta.**

**Neste contexto, constata-se que a fiscalização se desincumbiu do dever de demonstrar a conduta contrária à legislação de regência de cada um dos sócios administradores e, nestas condições, com conhecimento da condução da administração da atuada, se valendo intencionalmente de operações simuladas para benefícios fiscais, sonegando, ainda, os tributos lançados nestes autos, amoldando-se, em tese, na prática de crime contra a ordem tributária, conforme disposto no artigo 2º, I da Lei nº 8.137/90.**

Na esteira desse entendimento, restando demonstrada de forma individualizada o ato lesivo à legislação ou com excesso de poderes, com a devida comprovação do nexo causal entre a conduta e o dano ao erário, deve ser mantida a responsabilidade pessoal dos Srs. JOSE ROBERTO ROMEU ROQUE, EMANNUEL JOSE ROMEU GOMES ROQUE, DENIZE GOMES, PAMELA GABRIELLE ROMEU GOMES ROQUE, com base no artigo 135, inciso III, do CTN.

**DA MULTA QUALIFICADA E REDUÇÃO COM BASE EM LEGISLAÇÃO HODIERNA MAIS BENÉFICA**

Por sua vez, relativamente à multa qualificada aplicada, defende que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da

Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Termo de Verificação Fiscal, na esteira da jurisprudência transcrita na peça recursal, mormente considerando a constatação de simples omissão de receitas.

Inobstante o esforço argumentativo da contribuinte, seu inconformismo não é capaz de rechaçar a pretensão fiscal, sobretudo no que diz respeito à aplicação da penalidade qualificada.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria (vigentes à época), que assim prescrevem:

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

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

[...]

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

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, assim estabelecem:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência

em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador e às autoridades julgadoras de que o delito efetivamente fora praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem a infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

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

Na hipótese dos autos, ao qualificar a multa ao patamar de 150%, com imputação, portanto, de crime fiscal cometido pela contribuinte, no nobre fiscal autuante adotou como fundamento as seguintes razões:

“[...]”

## F) DA MULTA QUALIFICADA

Uma vez que as provas carreadas ao longo deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais evidenciam a conduta fraudulenta com a intenção do contribuinte no sentido de simular operações de prestação de serviços envolvendo as EMPRESAS REDE AUDAC, com o objetivo de impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador, cabe a aplicação da multa qualificada para a infração "DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (SIMULAÇÃO EMPRESAS REDE AUDAC)".

Eis o fundamento legal do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de 75% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

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

A tipificação da Lei nº 4.502/64 é caracterizada em seu art. 68, combinado com os artigos 71, 72 e 73 que trata da ação praticada pela autuada:

"Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.

Art. . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72."

Como se verifica, a figura jurídica consiste na prática de ato doloso com a intenção de impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

A jurisprudência administrativa sobre o assunto em litígio se inclina no mesmo entendimento, conforme se verifica abaixo:

"DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO. Nos casos em que for constatado o dolo, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Física só decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Anocalendarío: 2000.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação de regência. (Processo 18471.001589/200686; Acórdão 10617149; sessão de 05/11/2008)" (gn)

Dessa forma, como a conduta descrita por esta fiscalização para a infração "DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS (SIMULAÇÃO EMPRESAS REDE AUDAC)" caracteriza o intuito de pagamento a menor de tributos, pela tentativa da empresa fiscalizada de simular atos negociais, cabível a aplicação da multa de 150%, eis que condizente com a legislação que rege a matéria.

[...]"

**Da análise do conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, parcialmente acima transcrito, extrai-se facilmente à conduta dolosa da contribuinte em suprimir tributos. Destarte, demonstrou-se que a autuada, em conluio com outras empresas ligadas, atuou com o nítido intuito de sonegar impostos, adulterando registros contábeis, de forma a mascarar a incidência dos tributos ora lançados, majorando custos e despesas não comprovadas, promovidas entre empresas do mesmo grupo econômico com o fim específico de reduzir a carga tributária.**

Na esteira desse entendimento, resta clara a conduta dolosa da contribuinte de omitir tributos, havendo a perfeito subsunção do fato à norma, impondo seja mantida a multa qualificada.

Entrementes, inobstante a manutenção da multa qualificada, na forma acima disposto, certo é que após a constituição do crédito tributário mediante o lançamento ora contestado a legislação que contempla a aplicação da multa de ofício fora alterada, devendo, portanto, ser aplicada ao caso, se mais benéfica ao contribuinte, como passaremos a demonstrar.

Destarte, ao promover o lançamento e aplicar multa de ofício de 150%, a autoridade fazendária adotou como esteio à sua empreitada os preceitos inscritos no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, que dispunha na forma acima transcrita.

Ocorre que, posteriormente à ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, da própria lavratura do presente auto de infração, fora editada a Lei nº 14.689, de 20/09/2023, alterando/reduzindo os percentuais das multas de ofícios, nos seguintes termos:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]” (grifamos)

Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, alínea “c”, determina a retroatividade da legislação editada posteriormente ao fato gerador quando cominar penalidade menos severa, senão vejamos:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Neste cenário, inobstante a manutenção da exigência fiscal em relação ao seu mérito e, bem assim, a contribuinte não haver suscitado em sua peça recursal tal questão, mesmo porque protocolizada anteriormente à alteração legislativa, impõe-se conhecer de ofício de referido tema e determinar a redução da multa de 150% para 100%, na esteira das disposições hodiernas, mais benéficas, sobretudo considerando não ter sido imputada conduta reincidente.

Com efeito, no que tange ao reconhecimento de ofício do tema sob análise, na condição de matéria de ordem pública, mister salientar que a atividade judicante impõe ao julgador a análise da legalidade/regularidade do lançamento em seu mérito e, bem assim, em suas formalidades legais. Tal fato, pautado no princípio da Legalidade, atribui a autoridade julgadora, em qualquer instância, o dever/poder de anular, corrigir ou modificar de ofício o lançamento, independentemente de se tratar de erro de fato ou de direito, especialmente quando se referir à matéria de ordem pública (ilegalidade/irregularidade do lançamento), hipótese que se amolda ao caso vertente.

Com mais especificidade, o artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 é por demais enfático ao estabelecer que a atividade do agente administrativo deve obedecer, dentre outros, o princípio da legalidade, senão vejamos:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]”

A corroborar esse entendimento, o artigo 53 do mesmo Diploma Legal retro prescreve que a Administração poderá anular, revogar ou corrigir seus atos, quando maculados por vício de legalidade, como segue:

“Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revoga-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

Na esteira desses preceitos, escorado, sobretudo, no Poder de Autotutela da Administração Pública, bem como na evidente determinação da retroatividade benigna da norma posterior ao fato gerador do tributo, inscrita no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Códex Tributário, é de se reduzir a multa de 150% para 100%, ainda que de ofício, com arrimo na legislação mais benéfica vigente.

#### **LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL**

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexos de causa e efeito que os vincula.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS, rejeitar as preliminares de decadência, nulidade do acórdão recorrido e do lançamento, e, no mérito, DAR-LHES PROVIMENTO PARCIAL, somente para fins de reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*Assinado Digitalmente*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira