



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16641.720020/2019-11
ACÓRDÃO	1003-004.540 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA

Somente há de ser decretada nulidade de decisão por configuração de preterição do direito de defesa do contribuinte quando esta não analisar matéria suscitada na peça de defesa, na forma do inciso II, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72. No caso, entretanto, a matéria foi enfrentada, tomada pelo seu todo, consoante a reprodução dos fatos apurados durante a fase de fiscalização.

MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. INTERMEDIACÃO. BASE DE CÁLCULO. VALORES E ENCARGOS PAGOS AOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. LUCRO PRESUMIDO

A receita bruta da pessoa jurídica que fornece mão de obra contratada temporariamente é o total contratado com os tomadores de serviços, incluindo-se os valores eventualmente discriminados ou não em nota fiscal relativos a salários, encargos trabalhistas, taxa administrativa, inclusive benefícios concedidos aos trabalhadores pela empresa de trabalho temporário e cobrados da empresa locatária da mão de obra.

MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%, APLICAÇÃO DA LEI nº 14.689/2023.

A conjunção dos indícios e circunstâncias que as sócias de fato da Recorrente já haviam sofrido igual autuação, e mantiveram o mesmo procedimento na nova empresa por elas comandada denotam o intuito consciente voltado à supressão de receita da base de cálculo do tributo devido, atraindo a qualificação da multa. Entretanto, considerando não poder-se atribuir a reiteração da Recorrente em si, a multa deve ser reduzida ao patamar de 100%, na esteira da Lei nº 14.689/2023.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MANUTENÇÃO.

A caracterização de grupo econômico de fato prescinde de formalização jurídica. Pode, portanto, ser reconhecida a partir do conjunto de indícios e circunstâncias que evidenciem atuação coordenada, confusão operacional e unidade de interesses entre pessoas jurídicas. A simulação, por sua vez, não se comprova amiúde por prova direta, mas sim pela densidade e convergência de elementos indiciários, tais como proximidade temporal de atos, continuidade da atividade econômica, identidade de estrutura e vínculos pessoais entre os agentes. A interposição de pessoas, caracterizada pela ausência de atuação efetiva dos sócios formais, constitui elemento típico de estruturas simuladas e não afasta, por si só, a responsabilidade tributária, quando evidenciada sua inserção no arranjo destinado à ocultação dos verdadeiros responsáveis. A responsabilidade tributária, desse modo, alcança todos aqueles que, mesmo apenas formalmente, integrem a estrutura empresarial artificialmente constituída para viabilizar a evasão fiscal, inclusive pessoas jurídicas que, sob rearranjo meramente formal, mantêm a continuidade da atividade econômica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão de primeiro grau e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários apenas para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos da lei nº 14.689/23, e, por voto de qualidade, negar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis solidários arrolados, vencidos o conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior (relator) e a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, que davam provimento aos recursos voluntários de Lyder Recursos Humanos Ltda e Andrieli Ariel Domingues dos Santos para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária. Designado o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2114/2126) em face do Acórdão de Impugnação nº 14-99.896, da 15ª Turma da DRJ/RPO, de 12 de novembro de 2019, por meio do qual aquele Colegiado julgou Improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Assim restou assentado o Acórdão ora combatido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

Nulidade. Inocorrência.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Lucro Presumido. Base de Cálculo.

O lucro presumido é apurado mediante a aplicação de percentual, de acordo com a atividade da empresa, sobre a receita bruta, não cabendo a dedução de custos ou despesas para fins de apuração da base de cálculo dos tributos.

Receita Bruta. Exclusões.

Considera-se receita bruta os custos e despesas contidos no preço dos serviços prestados, não cabendo reclassificação de parcela das receitas com o fim de alterar a apuração de tributos. Excluem-se da receita bruta somente os valores

relativos às vendas canceladas, aos descontos incondicionais concedidos e aos impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador.

Multa Qualificada.

A conjugação dos indícios e circunstâncias são suficientes a fazer prova dos ilícitos praticados, sobretudo em se tratando de situações engendradas com aparência formal correta. No caso, pode-se verificar a gestão e formação de grupo econômico de fato, assim como a interposição fraudulenta de pessoas.

Lançamentos reflexos ou decorrentes.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também aos lançamentos reflexos ou decorrentes de CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar o caso ora analisado, adoto excertos pertinentes do relatório da

DRJ:

Tratam-se de impugnações contra autos de infração pelos quais se formaliza a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.395.656,22, resultado da constatação, pela autoridade fiscal, de omissão de receitas da atividade para os fatos geradores ocorridos nos anos calendário 2014 e 2015.

O total exigido, incluídos multa de ofício de 150% e juros moratórios calculados até março de 2019, corresponde a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme quadro abaixo:

Tributo	Crédito Tributário
IRPJ	R\$ 1.703.218,61
PIS/PASEP	R\$21.592,34
COFINS	R\$ 103.738,15
CSLL	R\$ 567.107,12
Total	R\$ 2.395.656,22

Foram incluídos no pólo passivo as seguintes pessoas:

IEDA MARIA DE AVILA, CPF 502.700.010-34, sócia administradora até 14/05/2015 e partir desta data considerada como responsável de fato;

CRISTINA ROBASKI DE AVILA, CPF 941.579.280-91, sócia administradora até 14/05/2015, e a partir desta data considerada como responsável de fato;

MANOEL LUIS DE AVILA, CPF 548.147.580-49, sócio administrador da empresa LYDER RECURSOS HUMANOS LTDA (CNPJ 05.208.369/0001-08), integrante de grupo econômico irregular juntamente com a pessoa jurídica;

LYDER RECURSOS HUMANOS LTDA, CNPJ 05.208.369/0001-08, integrante de grupo econômico irregular; e ANDRIELI ARIEL DOMINGUES DOS SANTOS 846.686.100-97, sócia administradora de direito da empresa BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA, tendo sido caracterizada sua condição de interposta pessoa.

Havendo todos apresentado impugnação em nome próprio, serão englobadas pelo presente acórdão.

1 Relatório Fiscal

Inicialmente, qualifica a empresa, cuja narrativa reproduzimos pelo valor à determinação do pólo passivo:

A pessoa jurídica fiscalizada é uma sociedade empresária limitada, sediada no município de Cachoeirinha/RS, registrada na Junta Comercial em 14/12/2012, inicialmente sob a razão social de LYDER BRASIL CONSULTORIA EM RECURSOS HUMANOS LTDA., com nome fantasia de LYDER RECURSOS HUMANOS, tendo por objetivo social o ramo de locação de mão de obra regida pela Lei 6.019/74.

O quadro social foi originariamente constituído pelas sócias Ieda Maria de Ávila (CPF 502.700.010-34) e Cristina Robaski de Ávila (CPF 941.579.280-91). Mediante alteração contratual firmada em 14/05/2015, ocorreu modificação do quadro societário, tendo a sócia Ieda alienado a totalidade de suas quotas (99% do capital social) para Andrieli Ariel Domingues dos Santos (CPF 846.686.100-97), e a sócia Cristina transferido sua participação (1% do capital social) para Luís Leonardo Domingues dos Santos (CPF 846.686.360-53).

As circunstâncias em que ocorreram as transferências societárias, bem como, as consequências decorrentes serão tratadas adiante, em tópico específico, em razão de sua relevância no deslinde do presente procedimento fiscal.

Em alteração contratual ocorrida em 15/03/2018, a razão social e o nome fantasia utilizados pela empresa foram alterados respectivamente para BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA. e BRASIL RH.

Anexamos aos autos, cópias do instrumento de constituição da empresa e das posteriores alterações contratuais.

Relativamente aos anos-calendário de 2014 e 2015, período objeto da auditoria realizada, verificamos através de consulta ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), a apresentação pela fiscalizada das respectivas ECF (Escrituração Contábil Fiscal), onde consta a informação de opção pelo Lucro Presumido, com regime de apuração das receitas por COMPETÊNCIA no ano de 2014 e por CAIXA no ano de 2015.

No curso da ação fiscal, a empresa contestou os valores calculados pela autoridade como receita, por compreender que os valores repassados aos empregados temporários não corresponderia a receita passível de tributação.

(...)

Ao levantar as receitas declaradas pelo contribuinte em sua ECF, e compará-las com informações de terceiros informada em DIRF, assim como com as Declarações Mensais do ISSQN, foi elaborado o seguinte quadro:

COMPARATIVO RECEITA BRUTA (ECF x DIRF x ISSQN)

Período (1)	RECEITA BRUTA (R\$)		
	ECF (2)	DIRF (3)	ISSQN (4)
1º Trim/2014	27.164,10	218.244,47	234.786,94
2º Trim/2014	227.836,58	1.186.389,15	1.476.302,68
3º Trim/2014	90.097,89	1.184.286,45	1.151.202,34
4º Trim/2014	204.798,61	1.517.289,67	922.346,57
TOTAL 2014	549.897,18	4.106.209,74	3.784.638,53
1º Trim/2015	547.009,57	1.584.961,58	1.167.739,43
2º Trim/2015	547.558,46	1.249.001,86	1.002.389,35
3º Trim/2015	469.406,24	809.079,16	839.550,13
4º Trim/2015	452.016,35	762.267,16	824.315,29
TOTAL 2015	2.015.990,62	4.405.309,76	3.833.994,20

A autoridade fiscal, portanto, em respeito às apurações de opção do contribuinte (regime de competência para 2014 e regime de caixa para 2015), elaborou os cálculos das receitas auferidas, e encaminhou para a apreciação do fiscalizado, o que se sucedeu da seguinte maneira:

a contribuinte discordou dos valores apontados como receita bruta, alegando descabidamente que estes não corresponderiam às taxas de administração destinadas à empresa, que entendia ser a receita passível de tributação. Observou ainda, que toda parcela que não correspondesse à taxa de administração apenas transitava nas contas-correntes da empresa até ser repassada aos empregados temporários, a título de salários, vales transporte e vales alimentação, e que por isso, tais valores não poderiam ser incluídos na receita bruta.

Complementou, informando que em razão da situação, tinha elaborado um novo Anexo I apenso à Carta-Resposta, com os valores correspondentes à taxa de administração discriminados na coluna (2), para apreciação pelo Fisco.

Posto, que a receita bruta de vendas ou serviços compreende a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil, a argumentação da fiscalizada de exclusão da receita bruta, dos valores repassados aos funcionários a título de salário, vales transporte e vales alimentação, não encontra qualquer amparo legal.

Equivoca-se a empresa, que optante pela tributação nas regras dispostas para o Lucro Presumido, deseja excluir de sua receita o custo dos serviços prestados para a apuração do seu lucro. (negritamos)

No que se refere à sujeição passiva, temos:

Quanto à sujeição passiva, a autoridade fiscal concluiu pela existência de grupo econômico irregular e pela interposição fraudulenta de pessoas.

Quanto ao grupo econômico, narra que a LYDER RH (Lyder Recursos Humanos Ltda, CNPJ 05.208.369/0001-08) foi objeto de ação fiscal em 2013 e 2015 (processos administrativos 11080.733048/2013-02 e 11080.724879/2016-28, respectivamente), pelos quais se constatou a omissão de receitas sob o mesmo pretexto comunicado na presente ação, que seria de somente declarar as taxas de administração, ainda que optante pelo lucro presumido.

Observou-se migração das atividades da LYDER para a BRASIL, em que os clientes daquela passaram a ser desta, observando que as duas compartilharam do mesmo nome fantasia, contador, advogada, são domiciliadas no mesmo prédio e andar, possuíram quadro societário vinculado ao mesmo núcleo familiar, até que, um mês após o início da ação fiscal levada a cabo em 2015, alterou-se o quadro societário, assumindo como sócios os irmãos Andrieli e Luís Leonardo, sobre os quais a autoridade registra em seu relatório:

pergunta-se:

- Como os **sócios adquirentes da BRASIL RH, Andrieli e Luís Leonardo**, que à época da transação tinham respectivamente 18 e 20 anos de idade, sem recursos declarados nas DIRPFs, com **movimentação** financeira inexpressiva em 2015 segundo a DIMOF, teriam suporte financeiro para a aquisição da BRASIL RH, tendo Andrieli **pago R\$ 335.610,00 na transação**?
- Por que motivo **Andrieli e Luís Leonardo não tem nenhuma “atividade física” na empresa**, conforme declarado pela gerente administrativa Daniela Vargas de Freitas (vide item 2.10)?
- Por qual motivo ambos **são desconhecidos no domicílio tributário cadastrado** junto à RFB? E por que tal endereço corresponde a parente de Ieda, Cristina e Manoel de Ávila?
- Qual a justificativa para o fato de que Andrieli, quatro meses após a “aquisição” da participação societária na BRASIL RH tenha buscado **emprego na empresa Magic Games, percebendo remuneração próxima ao salário mínimo**?
- Por que o **domicílio tributário** da genitora de Andrieli e Luís Leonardo cadastrado junto à RFB revelou-se inverídico, impossibilitando o contato com a mesma e com seus filhos?

- Qual a motivação para **Luís Leonardo ter mantido diversos vínculos empregatícios nos últimos anos**, sendo inclusive verificado no Sistema CNIS vínculo como **empregado da própria BRASIL RH**?

A resposta para todos os questionamentos é uma só, e salta aos olhos, sendo inequívoca em razão dos fatos indícios convergentes acima expostos, a ocorrência da prática de **interposição de pessoas**, sendo **Andrieli e Luís Leonardo levados à condição de sócios formais da BRASIL RH de forma fraudulenta, pelos proprietários de fato como meio de se esquivar de obrigações tributárias.** (negritamos e sublinhamos)

Por tais razões, foram incluídos no pólo passivo as pessoas físicas anteriormente qualificadas e a LYDER RH, com base nos artigos 124, I e 135, III, do CTN, assim como a percebida confusão patrimonial entre as empresas, formando grupo irregular.

Pela sistemática omissão de receitas aliada à interposição fraudulenta de pessoas, qualificou-se a penalidade para 150%, visto que "restaram materializadas as hipóteses previstas nos artigos 71 da Lei 4.502/64 (sonegação) e artigo 1º, inciso II da Lei 4.729/65".

Sobreveio a decisão da DRJ que afastou, em preliminar, a alegação de nulidade do lançamento, pois a primeira matéria alegada, *"mácula na base de cálculo, considerando-se que uma das fontes de dados, a apuração do ISSQN, estria reproduzida parcialmente"*, seria questão de mérito, que foi devidamente julgada no voto. Segundo, porque não encontrou afronta aos *"pressupostos de validade inerentes ao auto de infração"*.

Quanto ao mérito, destacamos (grifos e negritos no original):

4.1 RECEITAS

Como trazido pelo impugnante (doc.2) e transcrito no corpo da peça impugnatória, percebe-se que o contribuinte, identificado no contrato como EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, é quem assume toda a relação contratual - e custos - com a pessoa física submetida à cessão de mão de obra para a TOMADORA (em que, ainda que sob demanda com a contratação é o CEDENTE da mão de obra, ou seja, seu titular), que detalha suas demandas por meio de "ordem de serviço de contratação de temporários - SOW". Destacamos:

(...)

Pelo transcrito, vê-se que a EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, no caso, o impugnante, supre as necessidades do TOMADOR sem que este tenha qualquer vínculo ou ônus direto com o funcionário, sendo parte do serviço conforme descrito no documento próprio (SOW), e pelo qual o TOMADOR remunerará a EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO.

Afasta-se, portanto, a intenção de se confundir a atividade com mero agenciamento de emprego e recrutamento a terceiros.

Frise-se, o TOMADOR não remunera a EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO somente pela intermediação na contratação de funcionários, mas pelo efetivo serviço prestado por meio de trabalhador temporário colocado à disposição, para função específica, em valores que integram as Notas Fiscais/Faturas de Serviços.

Nisto, é cristalino que a **EMPRESA DE TRABALHO é remunerada pelo serviço prestado pelo trabalhador temporário, sendo este custo para obtenção de suas receitas.**

Por sua vez, o contribuinte abriu mão de deduzir tais custos quando optou, em rejeição à efetiva dedução dos custos de suas receitas e aferição do lucro, utilizar, como base de cálculo de seus tributos, o **lucro presumido** legalmente previsto sobre sua **Receita Bruta**.

4.2 GRUPO ECONÔMICO DE FATO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

(...)

Faz-se, importante, neste ponto, recuperar os passos da autoridade atuante a fim de compreender tal acusação, em que transcrevemos parte do relatório fiscal:

2.10 – DA DILIGÊNCIA À SEDE DA PESSOA JURÍDICA Em 19/02/2019, comparecemos à sede da empresa localizada em prédio comercial sito à Avenida Flores da Cunha nº 1320, município de Cachoeirinha/RS. O objetivo da diligência era de esclarecer as circunstâncias em que teria ocorrido a transferência societária da BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA e a atuação dos atuais sócios de direito na empresa, além de melhor compreender a vinculação da fiscalizada com a empresa LYDER RECURSOS HUMANOS LTDA (CNPJ 05.208.369/0001-08), pessoa jurídica que atua no mesmo ramo de negócio, com sede em sala no mesmo prédio comercial e tendo por sócio-administrador o Sr. Manoel Luís de Ávila, irmão das ex-sócias da fiscalizada.

Na ocasião constatamos que a fiscalizada além de utilizar a sala nº 706, domicílio tributário cadastrado na RFB, ocupa também a sala de nº 603, onde abriga estrutura de atendimento, local em que fomos inicialmente recebidos.

Na oportunidade lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 05/005/2019, com a solicitação da seguinte documentação:

- 1) Apresentar original e cópia do contrato de locação da sala ocupada pela empresa no endereço acima especificado;
- 2) Em relação ao imóvel referido no item anterior, apresentar original e cópia dos seguintes documentos:
 - comprovante de quitação referente ao último aluguel pago;
 - fatura correspondente a última conta de energia elétrica e respectiva quitação;
 - fatura relativa a última conta de telefone e respectiva quitação;

- comprovante referente a última quota condominial e respectiva quitação.

3) Apresentar original e cópia de contratos firmados no anos de 2016 a 2018 com pelo menos três clientes da empresa.

Em Carta-Resposta datada de 28/02/2019, a contribuinte informa não ter localizado o contrato de locação original da sala ocupada, remete comprovante de quitação do aluguel, da quota condominial, da energia elétrica e água referente a uma das salas comerciais ocupadas pela empresa.

No mesmo documento, a fiscalizada aparentemente incomodada pela atuação do Fisco, tece críticas e questiona tanto a solicitação de documentação, quanto a realização de diligência à sede da empresa e ao domicílio tributário de sua dita “sócia-administradora”.

A ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 05/005/2019 foi dado à gerente administrativa da empresa Sra. Daniela Vargas de Freitas (CPF 922.631.000-91), que questionada pelo Fisco, respondeu algumas perguntas previamente preparadas, dando origem a Termo de Declaração lavrado naquele momento.

Em síntese, em resposta às questões formuladas a Sra. Daniela informou:

- Que era gerente administrativa, exercendo as funções há aproximadamente dois anos;
- Que ela e Cristina Robaski eram as responsáveis pela administração da empresa; (ressalte-se que, à data da fiscalização, a CRISTINA já não possuía qualquer vínculo com a empresa e, ainda, informou em impugnação que jamais foi sócia administradora na empresa, não podendo ser punida por atos de gestão)- Que nas questões da administração recebia consultoria da advogada Luísa Rabadan, e nas questões comerciais se reportava à Cristina Robaski;
- Que a responsável pela captação de clientes era Cristina Robaski juntamente com o setor de recrutamento comercial. Não sabendo dizer qual o nível de registro profissional de Cristina junto à empresa;
- Que com relação ao processo de contratação de funcionários, o recrutamento de temporários para os clientes era feita pela área de recrutamento comercial, e a seleção do pessoal administrativo ficava a encargo do departamento pessoal;
- Que ela era a responsável pelo pagamento das despesas operacionais da empresa;
- Que os atuais sócios Andrieli Ariel Domingues dos Santos e Luís Leonardo Domingues dos Santos não tinham nenhuma “atividade física” na empresa;

- Que desconhecia qualquer vinculação existente entre as empresas Brasil Recursos Humanos Ltda. e Lyder Recursos Humanos Ltda.

2.11 – DA DILIGÊNCIA AO EX-CONTADOR DA EMPRESA Também na data de 19/02/2019, comparecemos ao escritório do ex-contador da fiscalizada, Sr. Clívio Semeniuk Américo, que ocupa a sala de nº 1002 do mesmo prédio comercial onde a empresa mantém sua sede.

Na ocasião lavramos Termo de Declaração, mediante o qual o Sr. Clívio prestou os seguintes esclarecimentos:

- Que foi o responsável pela contabilidade da empresa no ano de 2014;
- Que a responsável por sua contratação foi Ieda Maria de Ávila;
- Que preferia não declinar os motivos pelos quais deixou de prestar serviços à empresa;
- Que a pessoa que efetivamente administrava a empresa no período em que prestou serviços a mesma era Ieda Maria de Ávila;
- Que com relação a vinculação existente entre as empresas Brasil Recursos Humanos Ltda e Lyder Recursos Humanos Ltda, preferia não responder.

2.12 – DA DILIGÊNCIA AO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DOS SÓCIOS Com o objetivo de localizar os atuais sócios da empresa, comparecemos em 19/02/2019 ao domicílio tributário de ambos, cadastrado junto à RFB na Rua Bonsucesso nº 755, bairro Parque da Matriz, município de Cachoeirinha/RS.

No endereço mencionado fomos recebidos pela Sra. Kátia Simone Martins Silva (CPF 651.955.150-34), que se identificou como empregada doméstica, informando que lá trabalhava há cerca de sete anos.

Indagada se Andrieli Ariel Domingues dos Santos e Luís Leonardo Domingues dos Santos residiam no local, informou que não, acrescentando não conhecer estas pessoas. Ato contínuo, a Sra. Kátia dirigiu-se a Sra. Zulmira, moradora do local, informando esta última, também não conhecer Andrieli e Luís Leonardo.

Questionada a respeito do proprietário da residência, informou ser Andressa de Ávila, informando após consultada sobre a relação de parentesco desta com as Sras. Ieda Maria de Ávila, Cristina Robaski de Ávila e com o Sr. Manoel Luís de Ávila, que Andressa era sobrinha destas pessoas.

As informações acima constaram em Termo de Constatação lavrado em 21/02/2019, anexo aos autos.

2.13–DA DILIGÊNCIA AO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DA GENITORA DOS SÓCIOS Ainda com objetivo de localizar os atuais sócios da fiscalizada, realizamos

diligência em 19/02/2019 no domicílio tributário da Sra. Carmen Lúcia de Freitas Domingues (CPF 688.969.300- 06), genitora de Andrieli e Luís Leonardo, cadastrado junto à RFB na Avenida Anápio Gomes nº 418, município de Cachoeirinha/RS.

No endereço mencionado, quando lá comparecemos pela terceira oportunidade, conversamos com o Sr. Valtor Ramos de Oliveira (CPF 173.204.700-63), que transitava por aquele local, informando morar em endereço próximo há pelos menos vinte anos.

Indagado se conhecia os moradores da residência em questão, respondeu que sim.

Informou tratar-se da Sra. Vilma Gomes, pessoa de quem locava imóvel próximo onde residia.

Acrescentou que a Sra. Vilma ali morava há muitos anos.

Questionado se conhecia a Sra. Carmen Lúcia, ou seus filhos Andrieli e Luís Leonardo, informou que não, afirmando que naquele endereço com certeza não haviam residido, pelos menos no período a partir do qual tornou-se vizinho.

Lavramos Termo de Constatação em 21/02/2019 com as informações colhidas na diligência.

Tem-se, portanto, que o domicílio registrado para os sócios adquirentes seria de familiar das sócias anteriores, irmãs do sócio da LYDER RH.

Com relação à empresa, percebe-se que CRISTINA atua como gestora, com a gerente comercial se reportando a ela, afastando sua afirmação de que nunca exerceu a gestão da empresa, assim como conflitando com a alienação societária formalizada.

Não obstante, é de ímpar coincidência o fato de que a BRASIL RH tenha sido constituída em 05/12/2012, menos de duas semanas após a LYDER RH ser atuada pela fiscalização federal em quantias significativas (processos 11080.733917/2012-18 e 11080.733913/2012-21, atualmente em Dívida Ativa da União), sendo que as sócias da BRASIL RH são irmãs do sócio administrador da LYDER RH, aos poucos assumiram as atividades (clientes) desta, e adotaram a mesma “interpretação” e atuação quanto aos seus tributos, como se depreende dos processos administrativos 11080.733048/2013-02 e 11080.724879/2016-28. Ainda que possibilitada formalmente tal realidade, há de ser interpretado o conjunto fático, assim como todas as provas trazidas aos autos, incluídas as circularizadas (obtidas de terceiros que não os autuados).

Conquanto os atos efetuados isoladamente ou fora de contexto ostentem aparente conformidade, esta é exatamente a natureza do ato simulado. Lança-se mão do Acórdão nº 103-23.441 da Terceira Câmara do Primeiro do antigo

Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para esclarecimento:

(...)

Depreende-se de tal raciocínio que os fatos, considerados em conjunto, demonstram a construção de uma estrutura que possibilitou a “migração” das atividades da LYDER para a BRASIL (a qual, segundo diligência fiscal, também se apresenta como LYDER).

Neste contexto, a atuação conjunta dos sócios (MANOEL, originalmente, com a LYDER, e, em seguida, IEDA e CRISTINA) resta patente com o fim de se esquivar do pagamento dos tributos, em atividade empresarial contínua, ora capitaneada pela LYDER, ora pela BRASIL, mas em clara confusão, caracterizando a gestão e formação de grupo empresarial irregular, assim como a interposição fraudulenta de ANDRIELI e LUIS LEONARDO, razões suficientes à qualificação da penalidade, assim como à responsabilização pessoal dos envolvidos.

4.3 TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sendo a tributação reflexa decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL, PIS e COFINS o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Assim prega o art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09:

Irresignada, a Recorrente (Sujeito Passivo Principal) interpôs o presente Recurso Voluntário alegando, em síntese:

- a) Preliminar de Nulidade por violação ao contraditório e ampla defesa na qualificação da multa. Segundo a Recorrente, a DRJ não teria enfrentado a matéria, sendo que *“fiscalização puniu o contribuinte com base em um fundamento, a primeira instância administrativa manteve a punição, mas não considerou o fundamento que, em um primeiro momento, gerou a punição e não justificou o motivo pelo qual não o considerou, mesmo que a recorrente tenha se insurgido contra ele em Impugnação (item IV da Impugnação)”*, pugnando ao final pela *“nulidade da decisão recorrida, determinando à autoridade a quo que profira nova decisão”*.
- b) No mérito alega que:
 - i) O que remunera o labor é apenas a Taxa de Administração. Assim, *“o preço do serviço não comporta o valor total transacionado pela recorrente”*, na forma do art. 86 da Lei Complementar nº 28/2010¹. Seria

¹ *“Nas empresas de recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, o preço do serviço será o valor da taxa de administração”*.

- o Município quem teria competência para determinar o que representaria a riqueza envolvida.
- ii) A linha argumentativa do posicionamento do STF nos casos de exclusão do ICMS das bases do PIS/COFINS advogaria em seu favor, pois os pagamentos das verbas (salários, vale transporte, alimentação encargos fiscais e sociais) seriam ingressos temporários na atividade do Recorrente, tais qual o ICMS seria nas bases do PIS/COFINS.
 - iii) Incluir os repasses na receita feriria o princípio da capacidade contributiva insculpido no art. 145 §1º, da Constituição Federal.
 - iv) Não há como se defender da primeira acusação da fiscalização, em Recurso voluntário, para a qualificação da multa, por que não há no Acórdão Recorrido digressão sobre ter havido "...prática "consciente" de omissão de receitas, o que atrairia a punição do art. 71 da Lei nº 4.502/64...". Quanto ao segundo argumento, dito secundário, que a "*responsabilidade não pode ser imputada aos grupos econômicos*". Não há prova do interesse comum, havendo necessária individualização das condutas.

Ao fim, requer:

V. PEDIDOS

DIANTE DO EXPOSTO, requer a este colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

- (i) preliminarmente, seja julgado **procedente** o Recurso Voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida, determinando à autoridade a quo que profira nova decisão;
- (ii) no mérito, considerando a remota hipótese de não acolhimento da preliminar, seja julgado procedente o Recurso Voluntário e seja determinada a reforma da decisão a quo para o fim de considerar insubsistentes os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- (iii) alternativamente, considerando a remota hipótese de não acolhimento do pedido de declaração de insubsistência dos Autos e Infração, seja julgado parcialmente **procedente** o Recurso Voluntário para descaracterizar a imposição de multa de ofício qualificada, rebaixando-a ao patamar de 75%.

Já no casos dos Responsáveis, temos, em apertada síntese:

IEDA MARIA DE AVILA, sócia administradora até 14/05/2015 e partir desta data considerada como responsável de fato, alega nulidade do acórdão pois a DRJ não teria enfrentado os seus argumentos e também a aplicação da multa de ofício qualificada. Ausência de provas da prática de conduta ilícita, pois "*...dos nove parágrafos de fundamentação a respeito do "Grupo Econômico de Fato e*

Interposição Fraudulenta”, o nome de IEDA é referido UMA VEZ”. “a ÚNICA referência ao nome de IEDA é feita sem que tenha ocorrido qualquer cotejo entre o que supostamente fez a recorrente, entre o que a fiscalização provou que a recorrente fez e o que a recorrente demonstrou em sede de Impugnação”. Falta de nexos causal entre o ilícito e o responsável tributário.

CRISTINA ROBASKI DE AVILA, sócia administradora até 14/05/2015, e a partir desta data considerada como responsável de fato alega que “(i)...nunca foi sócia-administradora da BRASIL; (ii) a participação da impugnante na BRASIL equivalia à apenas 1% do capital social; (iii) a impugnante retirou-se da BRASIL em 14/05/2015; (iv) não há demonstração mínima de que a impugnante teria praticado atos que justificassem a sua responsabilização pessoal”. Alega também nulidade pois “o acórdão da Delegacia de Receita Federal de Julgamento julgou improcedente a Impugnação e, conseqüentemente, manteve, a responsabilidade da recorrente. Sendo que, a manutenção da responsabilidade da recorrente encontra fundamentação rasa e insustentável. Além de não afastar ou analisar os argumentos da recorrente, outrora Impugnante, mas mantém a responsabilização desta e qualificação da multa”. Requer a reforma do Acórdão em razão da“(i) ausência de fundamentação do acórdão recorrido, na medida em que ele apenas replica o relatório fiscal e não faz o cotejo analítico entre as constatações da fiscalização e a impugnação da recorrente; (ii) ausência de PROVA da suposta prática de conduta ilícita pela recorrente; (iii) ainda que – hipoteticamente – houvesse prova, ausência de preenchimento dos elementos que demonstrariam o NEXO de causalidade entre a suposta conduta da recorrente e o não pagamento do tributos...”.

MANOEL LUIS DE AVILA, sócio administrador da empresa LYDER RECURSOS HUMANOS LTDA, integrante de grupo econômico irregular juntamente com a pessoa jurídica não apresentou Recurso Voluntário, tendo assinado tão somente a peça recursal da empresa Lyder Recursos Humanos Ltda.

LYDER RECURSOS HUMANOS LTDA, integrante de grupo econômico irregular, alega que a DRJ não analisou a questão da “*dificuldade financeira de todos os gêneros, perdeu clientes...*”; “*não há benefício concedido uma a outra...*”; não houve migração, pois como se trata de uma cidade pequena e com as dificuldades financeiras por ela enfrentada “*os próprios clientes começaram a fazer cotações com outros profissionais e retirar as suas contas da intermediação da Lyder...*”; “*a empresa a não se uniu a qualquer outra e justamente por isto permanece atuando da forma que está ao seu alcance, razão pela qual, objetiva, com esta impugnação, se ver excluída do polo passivo do processo em questão.*”

ANDRIELI ARIEL DOMINGUES DOS SANTOS, sócia administradora de direito da empresa BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA, tendo sido caracterizada sua condição de interposta pessoa, maneja, basicamente, os mesmos argumentos aduzidos pelo Sujeito Passivo Principal – Brasil Recursos Humanos, principalmente, quando ao não enfrentamento da DRJ quanto à qualificação da multa de ofício e a falta de individualização das condutas para fins de responsabilidade tributária, e que *“a punição da recorrente pelo simples “status” (sócia-administradora de sociedade empresária) que ela detém e não a punição da recorrente pela prática de conduta passível de punição”*.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O Sujeito Passivo principal foi intimado da Decisão ora recorrida por edital eletrônico nº 006256845 (fls. 2038), publicado em 28/11/2019, tendo sido considerada a ciência em 13/12/2019. Apresentou o Recurso Voluntário em 20/12/2019 (fls. 2042). Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A Lyder Recursos Humanos Ltda foi intimada por AR em 20/11/2019 (fls. 2034). Interpôs o Recurso Voluntário (fls. 2057/2059) em 20/12/2019 (fls. 2056). Portanto, tempestivo. Dele, conheço.

Andrieli Ariel Domingues dos Santos apesar de o AR (20/11/2019) ter sido devolvido (fls. 2035/2037), interpôs Recurso Voluntário (fls. 2114/2116) em 13/01/2020 (fls. 2098 e 2113). Considerando que este Conselheiro não encontrou outros documentos da intimação e ciência diante do retorno do AR, excepcionalmente entendo que este detalhe processual deva ser superado, e o Recurso Voluntário conhecido em favor do reconhecimento do direito a ampla defesa do contraditório, conhecendo-se do seu Recurso Voluntário.

Ieda Maria de Avila foi intimada em 22/11/2019 (sexta-feira) por AR (Fls. 2039). Interpôs o Recurso Voluntário (fls. 2070/2082) em 23/12/2019 (fls. 2069). Portanto, tempestivo. Dele, conheço.

Cristina Robaski de Avila foi intimada em 25/11/2019 por AR (fls. 2040). Interpôs o Recurso Voluntário (fls. 2085/2096) em 26/12/2019 (fls. 2083/2084). Portanto, tempestivo. Dele conheço.

Manoel Luis de Avila não foi encontrado no endereço (fls. 2062/2064), tendo sido intimado por edital eletrônico nº 006326538, publicado em 23/12/2019, com a ciência em

07/01/2020. Este Conselheiro não encontrou Recurso Voluntário desse responsável tributário, mas tão somente sua assinatura no Recurso Voluntário do responsável tributário Lyder Recursos Humanos Ltda (fls. 2057/2059). O conteúdo ali encontrado diz respeito tão somente àquele recorrente. Portanto, entendo que o Sr. Manoel Luis Avila não interpôs peça recursal, operando-se, nestes termos, a preclusão consumativa.

PRELIMINAR

O Sujeito Passivo principal e os responsáveis alegam, ainda que não em exatos termos, nulidade do Acórdão de Impugnação em razão da inexistência do enfrentamento por parte da DRJ sobre a qualificação da multa. Eis passagem do Recurso Voluntário do Sujeito Passivo principal (grifos e negritos no original):

3.5 Assim, parece incontroverso o fato de que, independentemente de ter outro argumento apontado pela fiscalização para qualificar a multa, **o primeiro, o principal e o mais citado argumento descrito pela fiscalização foi o de que houve um suposto agir da recorrente objetivando a omissão de receitas. Este argumento, entretanto, não foi abordado/considerado no acórdão¹ da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, mas, mesmo não sendo considerado, a penalidade foi mantida.**

(...)

3.8 Então, considerando que esta e. Corte, no acórdão nº 3402-004.134, já reconheceu a nulidade de decisão que não observou o dever de enfrentamento de todos os argumentos relevantes apresentados em Impugnação e considerando que são nulas as decisões com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72; **requer** seja dado provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida, determinando à autoridade a quo que profira nova decisão.

Quanto ao não enfrentamento da DRJ em face dos argumentos, o item 4.2 deixa muito claro o que levou aquele colegiado a manter o lançamento. Foi exatamente o descritivo dos “passos” adotados pela autoridade de piso que levaram à conclusão da existência de um “grupo econômico irregular” e utilização de pessoas interpostas. Vejamos:

4.2 GRUPO ECONÔMICO DE FATO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

Os impugnantes trazem argumentos bastante sóbrios com relação à alocação dos negócios (estrutura limitada da cidade, cluster de empresas de mesma área de atuação) que, vistos isoladamente, contestariam parte das conclusões tecidas pela fiscalização.

Faz-se, importante, neste ponto, recuperar os passos da autoridade autuante a fim de compreender tal acusação, em que transcrevemos parte do relatório fiscal:

2.10 – DA DILIGÊNCIA À SEDE DA PESSOA JURÍDICA

Em 19/02/2019, comparecemos à sede da empresa localizada em prédio comercial sito à Avenida Flores da Cunha nº 1320, município de Cachoeirinha/RS. O objetivo da diligência era de esclarecer as circunstâncias em que teria ocorrido a transferência societária da BRASIL RECURSOS HUMANOS LTDA e a atuação dos atuais sócios de direito na empresa, além de melhor compreender a vinculação da fiscalizada com a empresa LYDER RECURSOS HUMANOS LTDA (CNPJ 05.208.369/0001-08), pessoa jurídica que atua no mesmo ramo de negócio, com sede em sala no mesmo prédio comercial e tendo por sócio-administrador o Sr. Manoel Luís de Ávila, irmão das ex-sócias da fiscalizada.

Na ocasião constatamos que a fiscalizada além de utilizar a sala nº 706, domicílio tributário cadastrado na RFB, ocupa também a sala de nº 603, onde abriga estrutura de atendimento, local em que fomos inicialmente recebidos.

Na oportunidade lavramos o Termo de Intimação Fiscal nº 05/005/2019, com a solicitação da seguinte documentação:

- 1) Apresentar original e cópia do contrato de locação da sala ocupada pela empresa no endereço acima especificado;
- 2) Em relação ao imóvel referido no item anterior, apresentar original e cópia dos seguintes documentos:
 - comprovante de quitação referente ao último aluguel pago;
 - fatura correspondente a última conta de energia elétrica e respectiva quitação;
 - fatura relativa a última conta de telefone e respectiva quitação;
 - comprovante referente a última quota condominial e respectiva quitação.
- 3) Apresentar original e cópia de contratos firmados no anos de 2016 a 2018 com pelo menos três clientes da empresa.

Em Carta-Resposta datada de 28/02/2019, **a contribuinte informa não ter localizado o contrato de locação original da sala ocupada**, remete comprovante de quitação do aluguel, da quota condominial, da energia elétrica e água referente a uma das salas comerciais ocupadas pela empresa.

No mesmo documento, a fiscalizada aparentemente incomodada pela atuação do Fisco, tece críticas e questiona tanto a solicitação de documentação, quanto a realização de diligência à sede da empresa e ao domicílio tributário de sua dita “sócia-administradora”.

A ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 05/005/2019 foi dado à **gerente administrativa da empresa Sra. Daniela Vargas de Freitas** (CPF

922.631.000-91), que questionada pelo Fisco, respondeu algumas perguntas previamente preparadas, dando origem a Termo de Declaração lavrado naquele momento.

Em síntese, em resposta às questões formuladas a Sra. Daniela informou:

- Que era gerente administrativa, exercendo as funções há aproximadamente dois anos;
- Que **ela e Cristina Robaski eram as responsáveis pela administração da empresa**; (ressalte-se que, à data da fiscalização, a CRISTINA já não possuía qualquer vínculo com a empresa e, ainda, informou em impugnação que jamais foi sócia administradora na empresa, não podendo ser punida por atos de gestão)
- Que nas questões da administração recebia consultoria da advogada Luísa Rabadan, e **nas questões comerciais se reportava à Cristina Robaski**;
- Que a **responsável pela captação de clientes era Cristina Robaski juntamente com o setor de recrutamento comercial**. Não sabendo dizer qual o nível de registro profissional de Cristina junto à empresa;
- Que com relação ao processo de contratação de funcionários, o recrutamento de temporários para os clientes era feita pela área de recrutamento comercial, e a seleção do pessoal administrativo ficava a encargo do departamento pessoal;
- Que ela era a responsável pelo pagamento das despesas operacionais da empresa;
- Que os atuais sócios **Andrieli Ariel Domingues dos Santos e Luís Leonardo Domingues dos Santos não tinham nenhuma “atividade física” na empresa**;
- Que desconhecia qualquer vinculação existente entre as empresas Brasil Recursos Humanos Ltda. e Lyder Recursos Humanos Ltda.

2.11 – DA DILIGÊNCIA AO EX-CONTADOR DA EMPRESA

Também na data de 19/02/2019, comparecemos ao escritório do ex-contador da fiscalizada, Sr. Clívio Semeniuk Américo, que ocupa a sala de nº 1002 do mesmo prédio comercial onde a empresa mantém sua sede.

Na ocasião lavramos Termo de Declaração, mediante o qual o Sr. Clívio prestou os seguintes esclarecimentos:

- Que foi o responsável pela contabilidade da empresa no ano de 2014;
- Que a responsável por sua contratação foi Ieda Maria de Ávila;

- Que preferia não declinar os motivos pelos quais deixou de prestar serviços à empresa;
- Que a **pessoa que efetivamente administrava a empresa no período em que prestou serviços a mesma era Ieda Maria de Ávila**;
- Que **com relação a vinculação existente entre as empresas Brasil Recursos Humanos Ltda e Lyder Recursos Humanos Ltda, preferia não responder**.

2.12 – DA DILIGÊNCIA AO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DOS SÓCIOS

Com o objetivo de localizar os **atuais sócios da empresa**, comparecemos em 19/02/2019 ao **domicílio tributário de ambos**, cadastrado junto à RFB na Rua Bonsucesso nº 755, bairro Parque da Matriz, município de Cachoeirinha/RS.

No endereço mencionado fomos recebidos pela Sra. Kátia Simone Martins Silva (CPF 651.955.150-34), que se identificou como empregada doméstica, informando que lá trabalhava há cerca de sete anos.

Indagada se Andrieli Ariel Domingues dos Santos e Luís Leonardo Domingues dos Santos residiam no local, informou que não, acrescentando não conhecer estas pessoas. Ato contínuo, a Sra. Kátia dirigiu-se a Sra. Zulmira, moradora do local, informando esta última, também não conhecer Andrieli e Luís Leonardo.

Questionada a respeito do **proprietário da residência**, informou ser Andressa de Ávila, informando após consultada sobre a relação de parentesco desta com as Sras. Ieda Maria de Ávila, Cristina Robaski de Ávila e com o Sr. Manoel Luís de Ávila, que Andressa era **sobrinha destas pessoas**.

As informações acima constaram em Termo de Constatação lavrado em 21/02/2019, anexo aos autos.

2.13–DA DILIGÊNCIA AO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DA GENITORA DOS SÓCIOS

Ainda com objetivo de localizar os atuais sócios da fiscalizada, realizamos diligência em 19/02/2019 no domicílio tributário da Sra. Carmen Lúcia de Freitas Domingues (CPF 688.969.300- 06), **genitora de Andrieli e Luís Leonardo**, cadastrado junto à RFB na Avenida Anápio Gomes nº 418, município de Cachoeirinha/RS.

No endereço mencionado, quando lá **comparecemos pela terceira oportunidade**, conversamos com o Sr. Valtor Ramos de Oliveira (CPF 173.204.700-63), que transitava por aquele local, **informando morar em endereço próximo há pelos menos vinte anos**.

Indagado se conhecia os moradores da residência em questão, respondeu que sim.

Informou tratar-se da Sra. Vilma Gomes, pessoa de quem locava imóvel próximo onde residia.

Acrescentou que a Sra. Vilma ali morava há muitos anos.

Questionado se conhecia a Sra. Carmen Lúcia, ou seus filhos Andrieli e Luís Leonardo, informou que não, afirmando que naquele endereço com certeza não haviam residido, pelos menos no período a partir do qual tornou-se vizinho.

Lavramos Termo de Constatação em 21/02/2019 com as informações colhidas na diligência.

Tem-se, portanto, que o domicílio registrado para os sócios adquirentes seria de familiar das sócias anteriores, irmãs do sócio da LYDER RH.

Com relação à empresa, percebe-se que CRISTINA atua como gestora, com a gerente comercial se reportando a ela, afastando sua afirmação de que nunca exerceu a gestão da empresa, assim como conflitando com a alienação societária formalizada.

Não obstante, é de ímpar coincidência o fato de que a BRASIL RH tenha sido constituída em 05/12/2012, menos de duas semanas após a LYDER RH ser autuada pela fiscalização federal em quantias significativas (processos 11080.733917/2012-18 e 11080.733913/2012-21, atualmente em Dívida Ativa da União), sendo que as sócias da BRASIL RH são irmãs do sócio administrador da LYDER RH, aos poucos assumiram as atividades (clientes) desta, e adotaram a mesma “interpretação” e atuação quanto aos seus tributos, como se depreende dos processos administrativos 11080.733048/2013-02 e 11080.724879/2016-28. Ainda que possibilitada formalmente tal realidade, há de ser interpretado o conjunto fático, assim como todas as provas trazidas aos autos, incluídas as circularizadas (obtidas de terceiros que não os autuados).

Conquanto os atos efetuados isoladamente ou fora de contexto ostentem aparente conformidade, esta é exatamente a natureza do ato simulado. Lança-se mão do Acórdão nº 103-23.441 da Terceira Câmara do Primeiro do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para esclarecimento:

(...)

Depreende-se de tal raciocínio que os fatos, considerados em conjunto, demonstram a construção de uma estrutura que possibilitou a “migração” das atividades da LYDER para a BRASIL (a qual, segundo diligência fiscal, também se apresenta como LYDER).

Neste contexto, a atuação conjunta dos sócios (MANOEL, originalmente, com a LYDER, e, em seguida, IEDA e CRISTINA) resta patente com o fim de se esquivar do pagamento dos tributos, em atividade empresarial contínua, ora capitaneada pela LYDER, ora pela BRASIL, mas em clara confusão, caracterizando a gestão e

formação de grupo empresarial irregular, assim como a interposição fraudulenta de ANDRIELI e LUIS LEONARDO, razões suficientes à qualificação da penalidade, assim como à responsabilização pessoal dos envolvidos.

A imputação constante do relatório fiscal (fls. 106/127) foi a que trata o art. 124, I e II, bem como o art. 135, III, ambos do CTN. Vejamos (negrito no original):

6.3. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A partir do robusto conjunto de elementos de prova convergentes dispostos nos tópicos anteriores, tendo ficado perfeitamente evidenciada a ação dolosa, que acabou por caracterizar a utilização de interpostas pessoas, bem como, a constituição de grupo econômico irregular, restava definir os responsáveis solidários pelo crédito a ser constituído.

Transcrevemos a seguir os arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) por aplicáveis à situação fática em questão:

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. (grifou-se)Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excessos 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. (grifou-se)Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifou-se)

Sendo que a qualificação se deu em razão da alegação de uma conduta consciente e reiterada. Vejamos:

Da leitura deste Relatório Fiscal, mais especificamente a partir da elaboração dos demonstrativos de apuração dos tributos a lançar destacados nos itens 5.2 e 5.4, ficou evidente o oferecimento **sistemático** à tributação federal, ao longo dos dois anos-calendário auditados, de base de cálculo tributável significativamente inferior à efetiva, mediante a consignação nas respectivas ECF e EFD-Contribuições, de receita bruta muito abaixo daquela auferida, repercutindo em débitos inferiores aos efetivos nas DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) correspondentes.

Nos demonstrativos de apuração dos tributos a lançar apuramos receita bruta anual de R\$ 5.635.238,05 e R\$ 5.905.070,16 nos anos de 2014 e 2015, enquanto que as ECF apresentadas registravam receita bruta anual de R\$ 549.897,18 e R\$ 2.015.990,62.

Além da omissão sistemática de receita, também ficou demonstrada a utilização da prática fraudulenta de interposição de pessoas, conforme item 6.1.

Desta forma, ficou cristalina a necessidade de aplicar-se o agravamento da penalidade, nos termos do disposto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96 (art. 998, parágrafo 1º do RIR/2018). A norma legal determina que, no lançamento de ofício, seja aplicada a multa de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71 ao 73 da Lei 4.502/64.

(...)

A conduta típica, antijurídica e continuada da contribuinte consistiu em reduzir o “quantum” a recolher de tributos federais, mediante o artifício doloso de inserir valores de faturamento inferiores aos reais nas declarações apresentadas ao Fisco, além da utilização de interpostas pessoas. Assim procedeu ao longo dos dois anos fiscalizados. Com isto restaram materializadas as hipóteses previstas nos artigos 71 da Lei 4.502/64 (sonegação) e artigo 1º, inciso II da Lei 4.729/65. Então, fez-se necessário o agravamento da penalidade a ser aplicada no lançamento de ofício, relativamente à receita apurada nos períodos integrantes dos anos-calendário de 2014 e 2015, nos termos do que dispõe o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Entendo, nesse sentido, que não assiste razão aos Recorrentes.

Já no caso da emissão das Notas Fiscais pelo valor efetivamente devido, mas excluindo-se os repasses dos pagamentos aos trabalhadores ser ou não conduta fraudulenta, observe-se que dispõe o tópico 4.1 do Acórdão abaixo reproduzido:

4 Mérito

4.1 RECEITAS

Como trazido pelo impugnante (doc.2) e transcrito no corpo da peça impugnatória, percebe-se que o contribuinte, identificado no contrato como EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, é quem assume toda a relação contratual - e custos - com a pessoa física submetida à cessão de mão de obra para a TOMADORA (em que, ainda que sob demanda com a contratação é o CEDENTE da mão de obra, ou seja, seu titular), que detalha suas demandas por meio de "ordem de serviço de contratação de temporários - SOW". Destacamos:

(...)

Pelo transcrito, vê-se que a EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, no caso, o impugnante, supre as necessidades do TOMADOR sem que este tenha qualquer vínculo ou ônus direto com o funcionário, sendo parte do serviço conforme

descrito no documento próprio (SOW), e pelo qual o TOMADOR remunerará a EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO.

Afasta-se, portanto, a intenção de se confundir a atividade com mero agenciamento de emprego e recrutamento a terceiros.

Frise-se, o TOMADOR não remunera a EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO somente pela intermediação na contratação de funcionários, mas pelo efetivo serviço prestado por meio de trabalhador temporário colocado à disposição, para função específica, em valores que integram as Notas Fiscais/Faturas de Serviços.

Nisto, é cristalino que a **EMPRESA DE TRABALHO é remunerada pelo serviço prestado pelo trabalhador temporário, sendo este custo para obtenção de suas receitas.**

Por sua vez, o contribuinte abriu mão de deduzir tais custos quando optou, em rejeição à efetiva dedução dos custos de suas receitas e aferição do lucro, utilizar, como base de cálculo de seus tributos, o **lucro presumido** legalmente previsto sobre sua **Receita Bruta**.

Em face do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

OMISSÃO DE RECEITAS

Este Conselheiro já teve a oportunidade de enfrentar a questão sobre a base de cálculo em casos de intermediação de mão-de-obra, quando do julgamento do Acórdão nº 1302-006.871, de 15 de agosto de 2023 (PAF nº 10980.734117/2020-18), cuja relatoria coube a I. Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, cujas razões de decidir abaixo transcrevo fazendo-as como minhas:

*A primeira diz respeito à legislação aplicável ao caso. Como estamos diante de **contribuinte optante pelo lucro presumido**, os custos, despesas e encargos não são levados em consideração para a determinação da quantificação desses tributos, diferentemente do que ocorre com o regime do lucro real. Assim, dentro do regime do lucro presumido, o conceito de receita bruta obedece aos arts. 518, 519 e 224 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), vigente à época dos fatos autuados.*

A interpretação dos RIR nos leva à conclusão de que, para efeito de apuração do lucro presumido, é preciso incluir todos os valores, em todas as operações, sejam elas de conta própria ou alheia, excluindo-se apenas as vendas canceladas, os descontos incondicionais e os impostos não cumulativos. Não há, portanto, previsão legal especial que autorize as empresas prestadoras de serviço de locação de mão de obra temporária a considerar como base de cálculo da sua incidência tributária somente a parcela relativa à taxa de administração dos seus contratos.

Já a *segunda* razão diz respeito ao precedente vinculante do STJ. A presente controvérsia do ponto de vista jurisprudencial já está solucionada pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, ao julgar o **REsp nº 1.141.065/SC**, conforme ementa abaixo transcrita:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃODEOBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

(...)

8. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1141065 SC 2009/0095932-9, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/12/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/02/2010)

A partir deste precedente, a definição de faturamento/receita bruta nos casos das empresas prestadoras de serviço de fornecimento de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74) está esclarecida. O faturamento/receita bruta destas **compreende a totalidade do preço do serviço prestado, nele incluídos os encargos trabalhistas e previdenciários dos trabalhadores para tanto contratados, que constituem custos suportados na atividade empresarial.**

Com razão a DRJ que, em apertada síntese, assim resumiu:

Por sua vez, o contribuinte abriu mão de deduzir tais custos quando optou, em rejeição à efetiva dedução dos custos de suas receitas e aferição do lucro, utilizar, como base de cálculo de seus tributos, o **lucro presumido** legalmente previsto sobre sua **Receita Bruta**.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Segundo a fiscalização, a multa de ofício foi qualificada (150%) em razão do procedimento sistemático apresentado em 2014 e 2015, e utilização de interposição fraudulenta de pessoas. Vejamos:

7 – DA PENALIDADE QUALIFICADA

Da leitura deste Relatório Fiscal, mais especificamente a partir da elaboração dos demonstrativos de apuração dos tributos a lançar destacados nos itens 5.2 e 5.4, ficou evidente o oferecimento sistemático à tributação federal, ao longo dos dois anos-calendário auditados, de base de cálculo tributável significativamente inferior à efetiva, mediante a consignação nas respectivas ECF e EFD-Contribuições, de receita bruta muito abaixo daquela auferida, repercutindo em débitos inferiores aos efetivos nas DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) correspondentes.

Nos demonstrativos de apuração dos tributos a lançar apuramos receita bruta anual de R\$ 5.635.238,05 e R\$ 5.905.070,16 nos anos de 2014 e 2015, enquanto que as ECF apresentadas registravam receita bruta anual de R\$ 549.897,18 e R\$ 2.015.990,62.

Além da omissão sistemática de receita, também ficou demonstrada a utilização da prática fraudulenta de interposição de pessoas, conforme item 6.1.

Desta forma, ficou cristalina a necessidade de aplicar-se o agravamento da penalidade, nos termos do disposto no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96 (art. 998, parágrafo 1º do RIR/2018). A norma legal determina que, no lançamento de ofício, seja aplicada a multa de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71 ao 73 da Lei 4.502/64.

Pois bem.

Entre o lançamento e a presente data, sobreveio a Lei nº 14.689/2023, que alterou o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Segundo esse novo dispositivo, a multa pode ser agravada em razão da reincidência. Entretanto, tal reincidência tem em conta a existência de lançamento no prazo de 2 (dois) anos, no qual tenha havido a mesma imputação. Vejamos:

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

§ 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-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)

A reincidência tratada no presente feito tem em conta ter havido a mesma prática nos anos de 2014 e 2015, período abarcado pelo auto de infração que gerou o presente PAF.

Não há, ao meu sentir, como se admitir que a reiteração apenas pelo fato de o mesmo procedimento (exclusão da base de cálculo do lucro presumido os valores repassados aos trabalhadores) ter sido realizado pela Lyder RH, e não pela Brasil RH.

Porém, não se pode olvidar, que as sócias da Brasil RH (Ieda e Cristina) conheciam a existência da matéria e sua problemática enquanto sócias da Lyder RH. De fato, não há como afastar a alegação de uma ação consciente de manter o procedimento que foi autuado na Lyder RH, e agora igualmente autuado na Brasil RH, sem estar acobertada por alguma medida protetiva, seja administrativa, seja judicial. Como indicado no relatório fiscal *“ao longo dos dois anos-calendário auditados, de base de cálculo tributável significativamente inferior à efetiva, mediante a consignação nas respectivas ECF e EFD-Contribuições, de receita bruta muito abaixo daquela auferida, repercutindo em débitos inferiores aos efetivos nas DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) correspondentes.”*

Portanto, no quesito de intencionalidade de recolhimento de imposto em montante inferior ao devido, assiste razão à DRJ. Porém, a multa de ofício deve ser reduzida ao percentual de 100% (cem por cento), em razão da aplicação da Lei nº 14.689/23.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária foi mantida pela DRJ em razão de uma suposta densidade de indícios e circunstâncias (frase citada, mas cunhada por Ricardo Marins de Oliveira²).

Por tudo que até aqui já foi exposto, e em razão de uma apuração e descrição do nexo de causalidade entre os fatos (omissão de receita) e os agentes aos quais a responsabilidade tributária foi atribuída, entendo que não há elementos suficientes para que esta se sustente no presente feito à pessoa da Lyder RH. Poder-se-ia imaginar, trata-se, ao meu sentir, de aplicação do

² (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda**. In: 11º Simpósio IOB de Direito Tributário.)

art. 133³, do CTN (que sequer foi aventado), sendo a Brasil RH potencialmente responsável pelos débitos da Lyder RH, por uma sucessão de estabelecimento, e não o contrário. Não alcanço o entendimento de a Brasil RH ser simplesmente uma “continuação” da Lyder RH, mormente o seu sócio principal (Manoel Luis de Avila) nela ter permanecido, e não há notícias nos autos que este tenha atuado como sócio oculto da Brasil RH. Além disso, não há como se atribuir uma decisão consciente de transferir a carteira de clientes, a não ser que se conclua que os clientes também são parte de todo o ardil.

Entendo, entretanto, que há elementos para atribuir a responsabilidade às Sra. Cristina Robaski de Avila e Ieda Maria de Avila nos termos do art. 124, I e 135, III, que deixaram a Lyder RH, mas, exerciam, de fato, a administração e, igualmente, de fato, sócias da Brasil RH, tendo Andrieli Ariel Domingues dos Santos e seu Irmão, Luis Leonardo, como interpostas pessoas, sem quaisquer atuação na Brasil RH. Lembrando que a Luis Leonardo não foi imputada qualquer responsabilidade.

Por fim, da leitura do relato da fiscalização, Andrieli Ariel Domingues dos Santos e Luis Leonardo não tiveram qualquer participação na administração e na sociedade. Inclusive, foi utilizado pela fiscalização do fato de Andrieli estar procurando emprego, quando seria sócia da Brasil RH que não tinha nenhuma atividade na empresa. Não há justificativa para manter Andrieli, assim como não se teve para manter seu irmão como responsável tributário.

Pelo exposto, voto por excluir apenas da responsabilidade tributária a sociedade Lyder RH e Andrieli Ariel Domingues dos Santos.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar parcial provimento para reduzir a multa ao patamar de 100% (cem por cento), nos termos da Lei nº 14.689/23, excluindo os responsáveis solidários Lyder Recursos Humanos Ltda e Andrieli Ariel Domingues dos Santos do polo passivo da obrigação tributária.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

³ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se éste prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, redator designado

Com a devida vênia ao entendimento esposado no voto vencido, dele divirjo.

A conclusão pela ausência de elementos suficientes para a manutenção da responsabilidade tributária não se sustenta diante do conjunto probatório constante dos autos, o qual revela, de forma convergente e consistente, a existência de estrutura empresarial simulada, caracterizada por continuidade operacional, confusão de atividades e interposição de pessoas.

Com efeito, a análise não pode ser fragmentada, como propõe o voto vencido, mas deve recair sobre o conjunto dos indícios e circunstâncias, cuja densidade é precisamente o critério adequado para identificação de simulação.

Nesse sentido, a prova trazida aos autos demonstra: a proximidade temporal entre a atuação da Lyder RH e a constituição da Brasil RH; a continuidade da atividade econômica, no mesmo ramo e com sobreposição de clientela; a identidade ou forte vinculação entre os agentes envolvidos, inclusive por laços familiares; a atuação de sócios de fato (notadamente Cristina e Ieda), em contraste com a inatividade dos sócios meramente formais; a utilização de interpostas pessoas sem qualquer participação efetiva na gestão.

Tais elementos não apenas coexistem, mas se reforçam mutuamente para compor quadro típico de reorganização artificial destinada à evasão tributária, como bem delineado na decisão de origem.

É equivocado exigir demonstração isolada e direta do nexo causal em relação a cada agente, desconsiderando que, em hipóteses de simulação e interposição, o ilícito se manifesta precisamente pela articulação conjunta de atos formalmente lícitos.

A simulação, por sua própria natureza, não se revela por prova direta, mas pela coerência sistêmica dos indícios. Exigir prova individualizada estrita equivale, na prática, a inviabilizar a repressão de estruturas artificiais dessa espécie.

Desse modo, divergimos da conclusão pela exclusão da responsabilidade da Lyder RH e de Andrieli.

Não se trata, como sugerido, de eventual aplicação isolada do art. 133 do CTN, tampouco de simples hipótese de sucessão empresarial. O que se evidencia é situação substancialmente diversa: continuidade material da atividade empresarial sob rearranjo formal, com coexistência e interdependência das pessoas jurídicas envolvidas.

A Lyder RH não se apresenta como entidade alheia aos fatos geradores, mas como elemento integrante da estrutura que viabilizou a evasão fiscal, seja pela manutenção de vínculos operacionais, seja pela atuação coordenada com a Brasil RH.

A tentativa de dissociar ambas as empresas ignora a realidade econômica subjacente, devidamente evidenciada nos autos.

Também não assiste razão ao voto vencido ao excluir a responsabilidade de Andrieli sob o fundamento de ausência de atuação na gestão.

De fato, os autos indicam que Andrieli não exercia funções administrativas relevantes. Contudo, tal circunstância, por si só, não conduz automaticamente à sua exclusão do polo passivo.

Isso porque: sua condição de sócia formal insere-se em contexto mais amplo de interposição de pessoas; a ausência de atuação efetiva não é elemento excludente, mas característica típica da interposição fraudulenta; sua participação societária contribuiu para conferir aparência de regularidade à estrutura artificialmente construída.

A interposição de pessoas constitui justamente mecanismo destinado a ocultar os verdadeiros responsáveis, razão pela qual a ausência de atuação direta não pode ser interpretada como prova de boa-fé ou de inexistência de vínculo com o ilícito.

Admitir tal raciocínio implicaria reconhecer eficácia jurídica ao próprio expediente fraudulento, razão pela qual deve ser mantida a responsabilidade tal qual imputada.

Conclusão

Por todo o exposto, voto para manter a responsabilidade tributária imputada a Lyder Recursos Humanos Ltda e Andrieli Ariel Domingues dos Santos. No mais, sigo o voto do eminente relator.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes