



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



**Processo nº** 10166.722467/2018-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.297 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2022  
**Recorrente** QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013, 2014

RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. RECURSOS AUTÔNOMOS.  
LEGITIMIDADE.

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OMISSÃO EM RELAÇÃO A OUTROS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O fato de, supostamente, haver outros contribuintes que deveriam figurar na condição de responsáveis por crédito tributário constituído constitui mero equívoco das autoridades fiscais, jamais causa de nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESCONSIDERAÇÃO DE PAGAMENTOS E DEDUÇÕES. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Eventual equívoco da autoridade fiscal que deixa de considerar pagamentos realizados pelo sujeito passivo ou parcelas dedutíveis da base de cálculo do tributo, não implica a nulidade do lançamento de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. CARF. RECONHECIMENTO APENAS EM SITUAÇÕES ESPECÍFICAS.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas hipóteses previstas no atos normativos que regem o contencioso administrativo.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO COM BASE NO LUCRO REAL. BLOCO M DA ECF. AUSÊNCIA DE PREENCHIMENTO. OPORTUNIDADE PARA AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO. NECESSIDADE. APURAÇÃO COM BASE NO RESULTADO CONTÁBIL. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE.

A partir da constatação de opção indevida pelo Lucro Presumido, o lançamento com base no Lucro Real exige a verificação da existência de ajustes a serem realizados ao lucro líquido, a partir da apresentação do Lalur ou do preenchimento do Bloco M da Escrituração Contábil Fiscal.

A ausência de intimação ao sujeito passivo para confirmar a inexistência de ajustes, no caso de não preenchimento de informações no referido Bloco, e o lançamento com base no mero resultado contábil, implica a nulidade da exigência.

**GRUPO ECONÔMICO. PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES DE FATO. AUSÊNCIA DE ESTRUTURA OPERACIONAL. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES. MERA FORMALIDADE. MESMA PESSOA JURÍDICA. FRAUDE. APURAÇÃO CONJUNTA DOS RESULTADOS.**

Constatada a segregação ilícita, meramente formal, de atividades entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, notadamente a partir da constatação de completa ausência de estrutura operacional das pessoas jurídicas inexistentes de fato, deve ser realizado o lançamento de ofício a partir da apuração conjunta dos resultados de todas as empresas envolvidas nos fatos geradores.

**APARENTE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EFETIVA NATUREZA SALARIAL. LUCRO REAL. DEDUTIBILIDADE**

Na medida em que pagamentos registrados como distribuição de lucros são considerados pela autoridade fiscal como efetivos salários pagos a empregados, cumpre reconhecer a dedutibilidade das referidas despesas na apuração do Lucro Real.

**TRIBUTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. PERÍODO DE APURAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA.**

Os valores de tributos constituídos mediante lançamento de ofício, após o período de apuração em que ocorridos os fatos geradores, somente serão dedutíveis na apuração do Lucro Real, no período de apuração em que definitivamente constituídos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2013, 2014

**GRUPO ECONÔMICO. CONSTITUIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES DE FATO. EMPREGADOS DISFARÇADOS DE SÓCIOS. FRAUDE. SEGREGAÇÃO FICTÍCIA DE RECEITAS. REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Constatada a constituição formal, dentro de um grupo econômico, de pessoas jurídicas inexistentes de fato, com a inserção nos respectivos quadros societários de empregados da pessoa jurídica efetivamente operacional, de modo a propiciar a segregação de receitas e indevida redução de tributos, tem-se por configurada a fraude e justificada a imposição da multa de ofício qualificada.

**SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ALCANCE. MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS. INCLUSÃO.**

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

**GRUPO ECONÔMICO. CONSTITUIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES DE FATO. EMPREGADOS DISFARÇADOS DE SÓCIOS. FRAUDE. SEGREGAÇÃO FICTÍCIA DE RECEITAS. REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

Constatada a constituição formal, dentro de um grupo econômico, de pessoas jurídicas inexistentes de fato, com a inserção nos respectivos quadros societários de empregados da pessoa jurídica efetivamente operacional, de modo a propiciar a segregação de receitas e indevida redução de tributos, tem-se por configurada a fraude e infração à lei e atos societários, e justificada a imposição responsabilidade tributária ao administrador do referido grupo econômico.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2013, 2014

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.**

Aplica-se ao lançamento reflexo ou decorrente o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da causa e do efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, e, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acolher a preliminar de nulidade do lançamento relativo aos períodos contidos no ano-calendário de 2014, e quanto à dedução, nas bases de cálculo do ano-calendário de 2013, dos valores pagos aos empregados do grupo econômico a título de distribuição de lucros, nos termos do relatório e voto do relator. O Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias votou pelas conclusões do relator quanto ao acolhimento da nulidade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Flávio Machado Vilhena Dias, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1302-006.297 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.722467/2018-11

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em relação ao Acórdão n.º 07-43.660, de 29 de março de 2019 (fls. 1.589/1.646), por meio do qual a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, julgou improcedentes as Impugnações apresentadas pelo sujeito passivo acima apontado e pelo responsável tributário Elon Gomes de Almeida.

O presente processo decorre de autos de infração por meio dos quais foram exigidos créditos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurados em relação ao quarto trimestre de 2013 e a todos os trimestres do ano-calendário de 2014 (fls. 2/27).

Conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 28/80, o lançamento tratado nos presentes autos decorre de procedimento fiscal realizado junto à pessoa jurídica ALIANÇA ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS DE SAÚDE S/A (incorporada pela Recorrente em 13 de dezembro de 2017). À mesma época, foram realizados procedimentos fiscais junto a duas outras pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico (denominado “Grupo Aliança”): a GA CORRETORA DE SEGUROS CONSULTORIA ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS S/A e a GAPE ADMINISTRAÇÃO E CORRETORA DE SEGUROS LTDA – GAPE.

Segundo a acusação fiscal, a ALIANÇA teria se valido das duas outras pessoas jurídicas (que seriam inexistentes de fato), para a fragmentação das suas receitas, resultando nas infrações fiscais, incluindo a opção indevida pela apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido (e reflexos nos demais tributos), no ano-calendário de 2014, apesar de auferir receitas superiores aos limites estipulados para a referida sistemática.

As principais constatações constantes do longo Termo de Verificação Fiscal (TVF) podem ser assim sintetizadas:

### DA ALIANÇA ADMINISTRADORA (ALIANÇA)

- (i) A ALIANÇA foi constituída em setembro de 2006, sob a forma de sociedade empresária limitada, tendo dentre os sócios ELON GOMES DE ALMEIDA, que detinha 94% (noventa e quatro por cento) das quotas do capital social;
- (ii) Em maio de 2008, o referido sócio se retira da sociedade, transferindo suas quotas para a ALIANÇA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS (pessoa jurídica por ele controlada), que passou a deter 92% (noventa e dois por cento) das quotas sociais, e para José Armando Freitas Júnior;
- (iii) Em dezembro de 2011, um dos sócios (Wilson Nunes Vieira) se retira da sociedade e as quotas são transferidas à ALIANÇA PARTICIPAÇÕES;
- (iv) Em maio de 2012, os demais sócios minoritários se retiram da sociedade, de modo que o capital social da ALIANÇA passou a ter a seguinte

composição: 99,99% (noventa e nove vírgula noventa e nove por cento) detido por ELON GOMES e 0,01% (zero vírgula zero um por cento) detido por ALIANÇA PARTICIPAÇÕES;

- (v) Em agosto de 2012, a ALIANÇA se transforma em sociedade por ações, que passam a ser detidas por QUALICORP ADMINISTRADORA e ELON GOMES DE ALMEIDA, nos percentuais, respectivamente, de 60% (sessenta por cento) e 40% (quarenta por cento), posteriormente, alterados para 75% (setenta e cinco por cento) e 25% (vinte e cinco por cento);
- (vi) Em 2017, no curso do procedimento fiscal, a QUALICORP ADMINISTRADORA passou a ser a única acionista da ALIANÇA, sucedendo-a por incorporação;

#### DA GAPE ADMINISTRAÇÃO (GAPE)

- (vii) A referida pessoa jurídica foi constituída em outubro de 2006, tendo como objeto social a prestação dos seguintes serviços:
- Corretagem de seguros de vida, capitalização, previdência privada e saúde;
  - Consultoria em seguros dos ramos elementares e em seguros de vida, capitalização, previdência privada e saúde;
  - Prestação de serviços de assistência técnica na área de seguros; e
  - A prática de todas as operações que, direta ou indiretamente, se relacionam com as atividades acima descritas.
- (viii) A administração da GAPE cabia a ELON GOMES DE ALMEIDA, sendo destacado no TVF, a partir da transcrição de cláusulas do contrato social e de dispositivos do Código Civil:

Portanto, considerando a distribuição do capital e o contrato social, ELON GOMES tinha autonomia para decidir sobre representação da sociedade, instalação de assembléia geral e deliberações, aprovação e destinação de lucros, definição da parcela dos lucros que cabe a cada sócio, transferência de quotas e exclusão de sócios.

[...]

Com base nos artigos transcritos, a distribuição de quotas na GAPE permite que as deliberações da sociedade se concentrem em ELON GOMES. Os sócios detentores das demais cotas possuem pouco ou nenhum poder de deliberação. O vínculo societário entre essas pessoas e a GAPE é apenas uma formalidade jurídica utilizada para mascarar a real intenção da existência dessa entidade, que seria, entre outras, a contratação de empregados para ocupar cargos de gestão na ALIANÇA.

- (ix) A autoridade fiscal aponta a inexistência de fato da GAPE, a partir dos fatos (a) de que o endereço da citada pessoa jurídica é o mesmo da ALIANÇA; (b) da inexistência de empregados; (c) da prestação dos serviços se dar por meio de empregados contratados diretamente pela ALIANÇA; (d) da prestação de serviços constantes da área de atuação da ALIANÇA e não de corretagem; (e) da demissão e posterior inserção no

quadro societário da GAPE de empregados da ALIANÇA que prestavam e continuaram a prestar serviços ao mesmo tomador; (f) da assunção pela GAPE de que os contratos de sua responsabilidade havia sido cedidos/transferidos à GA Consultoria, mas, devido a dificuldades operacionais, os faturamentos haviam, ainda, sido realizados em nome da primeira pessoa jurídica;

#### DA GA CORRETORA DE SEGUROS CONSULTORIA (GA)

- (x) A pessoa jurídica em questão foi constituída, em outubro de 2006, tendo como objeto social:
  - a) Administração de planos de benefícios, próprios ou de terceiros, de pessoas físicas ou jurídicas, diretamente ou por delegação Diretor Presidentes;
  - b) A administração de seguros dos ramos elementares e de pessoas, planos previdenciários e planos de saúde e odontológicos;
  - c) A prestação de serviços correlatos, inclusive de consultoria nas áreas de seguros e planos de saúde e odontológicos em geral;
  - d) A prestação de serviços administrativos, de processamento, cobrança e atendimento para empresas do grupo econômico e para terceiros;
  - e) A prestação de serviços de consultoria e assessoria;
- (xi) Em outubro de 2013, foi acrescida a atividade de “agenciamento de seguros dos ramos elementares e de pessoas, planos previdenciários e planos de saúde e odontológicos”;
- (xii) Nos anos de 2013 e 2014, a GA possuía como acionistas a QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS e ELON GOMES DE ALMEIDA, com percentuais, respectivamente, de 60% (sessenta por cento) e 40% (quarenta por cento), das ações;
- (xiii) Em 2017, durante o procedimento fiscal, houve a incorporação da GA pela QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS;
- (xiv) No TVF, contata-se a inexistência de fato da GA, a partir dos seguintes elementos: (a) de que os endereço da citada pessoa jurídica (matriz e filial) coincidem com os da ALIANÇA, que, inclusive, arcaria com as despesas relativas aos aluguéis; (b) da inexistência de empregados; (c) da prestação dos serviços se dar por meio de empregados contratados diretamente pela ALIANÇA, e/ou que integravam o quadro societário da GAPE.

Foi, então, realizado o lançamento de ofício dos tributos acima elencados, atribuindo-se à ALIANÇA as receitas e despesas formalmente registradas em nome da GAPE e GA. Deste modo, resultou em acréscimo de tributos no ano-calendário de 2013, para o qual foi mantido o regime de apuração adotado pela ALIANÇA, lucro real trimestral. Em relação ao ano-calendário de 2014, além da consolidação dos valores, os tributos foram apurados com base no lucro real trimestral, uma vez que o montante de receitas superou o limite estabelecido para a opção pela apuração com base no Lucro Presumido.

Algumas despesas registradas em nome da GAPE foram desconsideradas, conforme esclarecimentos apresentados pela autoridade fiscal no TVF:

Obs: Para o 1º trimestre de 2014, foram desconsiderados os repasses realizados pela GAPE à GA, à título de despesas gerais e administrativas que excederam às receitas informadas. A transferência total à GA, no valor de R\$ 6.878.772,76 é consideravelmente superior à receita informada do período, de R\$ 1.243.479,96. Assim, essa transferência não seria, conforme resposta apresentada pela GAPE em 27/04/2017, em valor equivalente às receitas anteriormente recebidas pela GAPE.

Dessa forma, as despesas gerais e administrativas consideradas para fins de apuração é a receita obtida no período, transferida posteriormente à GA, no valor de R\$ 1.243.479,96 e demais despesas repassadas a terceiros, no valor de R\$ 518.167,78, totalizando R\$ 1.761.647,74.

[...]

Em relação ao 3º trimestre de 2014, foram desconsiderados os repasses realizados pela GAPE a terceiros, à título de despesas gerais e administrativas, no valor de R\$ 3.682.020,00, em virtude da não comprovação da motivação da transferência desses recursos.

Em relação ao IRPJ, foi aplicada multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), tendo em vista se entender configurada fraude, conforme previsão contida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e descrição realizada no TVF:

A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está comprovada ante os inúmeros fatos demonstrados neste termo. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins ao longo dos anos-calendário de 2012 a 2014, por meio da transferência de receitas para GAPE/GA, ficções societárias. Tais operações foram feitas de forma artificial, utilizando-se de empresas existentes somente no papel, conforme já amplamente demonstrado neste termo.

E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, realizadas apenas formalmente, sem substância, com o propósito de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

Ora, as pessoas jurídicas GAPE e GA, não possuem substância econômica, sendo criadas artificialmente, apenas em documentos, com a finalidade de possibilitar a redução do montante de tributos. E o dolo da conduta está na vontade de o agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais.

Para a CSLL, a multa de ofício foi exigida no percentual padrão de 75% (setenta e cinco por cento).

Por fim, foi atribuída responsabilidade tributária solidária ao administrador da ALIANÇA, GAPE e GA, ELON GOMES DE ALMEIDA, com base no art. 135, inciso III, do CTN, sendo a ele atribuída a prática dos atos que configuraram a fraude que ensejou a qualificação da multa de ofício.

Cabe ressaltar que o lançamento de ofício foi realizado em nome da QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S.A., sucessora por incorporação da ALIANÇA.

Cientificado do lançamento, o responsável tributário apresentou Impugnação (fls. 741/784), na qual alega:

- (i) preliminarmente, a nulidade do lançamento, no que se refere à identificação dos sujeitos passivos, na medida em que teria sido apontado isoladamente como responsável pelo crédito tributário, “embora houvesse *corresponsáveis* igualmente passíveis de inclusão no polo passivo”;
- (ii) a prejudicialidade do julgamento da Impugnação apresentada pela pessoa jurídica autuada em relação a sua própria Impugnação;
- (iii) que a manutenção da multa de ofício qualificada seria “condição *sine qua non*” para a subsistência da responsabilidade a ele atribuída;
- (iv) a inaplicabilidade da responsabilidade tributária em relação aos valores devidos a título de CSSL, já que não teria havido a aplicação de multa qualificada para aquele tributo;
- (v) que a GA e a GAPE decorreriam do fracionamento entre ele e o seu anterior sócio, Élcio Elerson Moraes, das atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas SUPPORT CORRETORA DE SEGUROS LTDA e SUPPORT CONSULTORIA LTDA;
- (vi) a existência de  
normas regulamentares que não apenas justificam a segregação das atividades desempenhadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no TVF, mas, também impedem que se opere a pretensão fiscal de agrupamento das receitas das sociedades para tributação com base no Lucro Real em uma única pessoa jurídica;
- (vii) que a GA possuiria objeto social distinto daqueles desempenhados pela GAPE e pela ALIANÇA e se destinaria a prestar “suporte às Operadoras de Plano de Saúde e Seguradoras, **sobretudo no que diz respeito a contratações que envolviam a ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**”;
- (viii) que a GAPE possuiria objeto social distinto daqueles desempenhados pela GA e pela ALIANÇA e se destinaria à  
comercialização, por meio de canais de vendas formados com terceiros, **de planos coletivos de assistência à saúde e de outros benefícios, tais como seguros coletivos e produtos de previdência, sendo estes destinados a EMPRESAS PRIVADAS**;
- (ix) que a ALIANÇA possuiria objeto social distinto daqueles desempenhados pela GA e pela GAPE e se destinaria à  
viabilização de produtos coletivos de assistência à saúde a **pessoas jurídicas de direito privado**, por meio de contratos nos quais, além da viabilização dos benefícios junto às operadoras de planos de saúde e seguradoras, prestava serviços específicos de administração de risco e apoio em negociações, além outros aspectos técnicos, por meio de equipes especializadas, tais como de médicos e de cientistas atuariais.



- (x) em decorrência da Resolução Normativa ANS n.º 196, e visando a atuação na área de administração de benefícios, as atividades desenvolvidas pela ALIANÇA foram adequadas ao rol taxativo constante da referida Norma, de maneira que estava impedida de realizar as atividades próprias da GA e da GAPE;
- (xi) seria falsa, portanto, a premissa adotada pela autoridade fiscal, que considerou inexistentes de fato a GA e a GAPE;
- (xii) **“nos períodos autuados, coexistiam 03 pessoas jurídicas, com sócios e objetos sociais distintos, não havendo que se falar em fraude para se esquivar do correto enquadramento no lucro real”**;
- (xiii) não teria havido a **“criação artificial de empresas para fragmentar receitas mediante e, com isso, viabilizar a permanência da Aliança Administradora de Benefícios de Saúde S/A no lucro presumido”**;
- (xiv) não existindo fraude, não subsistiria a atribuição de responsabilidade tributária ao Impugnante.

A pessoa jurídica autuada, por sua vez, após a ciência, apresentou a Impugnação de fls. 901/967, na qual sustenta:

- (i) equívoco na desconsideração da personalidade jurídica da GA e da GAPE, sociedades cujos atos de constituição foram devidamente registrados perante os órgãos competentes, que possuíam capacidade operacional e que incorreram nas respectivas receitas e despesas próprias;
- (ii) a nulidade dos autos de infração, devido à impossibilidade de apuração do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2014 com base no Lucro Real, já que a opção indevida pelo lucro presumido é hipótese de apuração com base no Lucro Arbitrado;
- (iii) a nulidade dos autos de infração, por iliquidez e incerteza, devido a “inúmeros equívocos ao apurar o montante devido”, quais sejam, a desconsideração de pagamentos realizados pela GAPE a sócios; a ausência de dedução das bases de cálculos dos demais tributos lançados de ofício; e desconsideração de pagamentos considerados cumulativamente como pagamentos sem causa, para incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte;
- (iv) a efetiva existência da GA e da GAPE, que decorreriam do fracionamento, entre os sócios, das atividades desenvolvidas pelas pessoas jurídicas SUPPORT CORRETORA DE SEGUROS LTDA e SUPPORT CONSULTORIA LTDA, trazendo alegações similares às apresentadas pelo responsável tributário, quanto às justificativas para a segregação das atividades entre as pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico;

- (v) que a GAPE continuou a exercer suas atividades, após a incorporação da ALIANÇA e da GA pelo Grupo Qualicorp;
- (vi) a “Impossibilidade de Ingerência da Autoridade Fiscal sobre as Operações do Grupo Aliança” e a “Inexistência de Vedação Legal à Constituição da ‘GAPE’ e ‘GA’”;
- (vii) o exercício da opção pela ALIANÇA, GAPE e GA pela apuração dos tributos em consonância com o regime baseado no Lucro Presumido, no âmbito do qual teria recolhido todos os tributos devidos;
- (viii) a inexistência de fraude nas operações e a inaplicabilidade da multa qualificada;
- (ix) a “Impossibilidade de Exigência da Multa em caso de Dúvida”, conforme art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN);
- (x) o caráter confiscatório da multa de ofício qualificado, o que seria vedado por força do disposto no Art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;
- (xi) subsidiariamente, em relação ao tópico anterior, o sobrestamento do julgamento do presente processo, de modo a se aguardar o resultado da julgamento a ser proferido pelo Supremo Tribunal Federal acerca do tema;
- (xii) a impossibilidade de lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão
- (xiii) a ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

Na decisão de primeira instância, rejeitou-se, inicialmente, o sobrestamento do julgamento do presente processo, devido à inexistência de previsão legal a amparar tal procedimento. Refutou-se, ainda, a alegação de nulidade do lançamento por não ter havido a inclusão de corresponsáveis passíveis de inclusão no polo passivo. Neste caso, os julgadores apontaram que a Recorrente não nominou quem seriam os contribuintes deveriam ter sido responsabilizados no lançamento, nem juntou provas de tal alegação. Finalmente, ainda em sede de preliminar, esclareceu-se que o julgamento das Impugnações apresentadas pela pessoa jurídica autuada e pelo responsável tributário seria efetuado em conjunto, de modo que desprovido de sentido o pedido para se conferir prioridade à análise da primeira Impugnação.

No mérito, por diversos fundamentos que serão melhor explicitados no voto a seguir proferido, os julgadores *a quo* consideraram acertada a conclusão da autoridade fiscal em considerar as pessoas jurídicas GA e GAPE inexistentes de fato e meras extensões da ALIANÇA. Referendou-se, ainda, o procedimento de se reunir nesta última pessoa jurídicas as receitas, despesas e custos das três pessoas jurídicas; e se apontou a distinção entre a conduta adotada e a desconsideração da personalidade jurídica.

Em relação à apuração dos tributos com base no Lucro Real, em relação ao ano-calendário de 2014, as autoridades julgadores rejeitaram a obrigatoriedade de adoção do Lucro Arbitrado, na medida em que tal adoção seria cabível “somente quando não houver possibilidade

de apuração dos tributos devidos pela sistemática a que está sujeita a Contribuinte, que, aliás, melhor retratar o real valor devido a título de IRPJ e CSLL”.

Na decisão, rechaçou-se a possibilidade de dedução, das bases de cálculo do lançamentos, dos valores referentes aos demais tributos constituídos de ofício e dos montantes considerados salários pagos aos diretores para fim de incidência da contribuição previdenciária. O entendimento dos julgadores foi que os valores não reconhecidos pelos contribuintes não podem, igualmente, ser aproveitados na redução dos tributos devidos no lançamento de ofício.

Rejeitou-se a alegação de *bis in idem* em relação à desconsideração de despesas não comprovadas, na apuração do lucro real, e autuação por pagamento sem causa já que os procedimentos se baseiam em fatos e hipóteses legais distintas.

Considerou-se acertada a imposição da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), uma vez que configurada a ocorrência de fraude, conforme art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Refutou-se, ainda, a alegação de que, para subsistir a responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN, seria necessária a qualificação da multa de ofício, razão pela qual manteve a referida responsabilidade também em relação à CSLL. Salientou, ademais, em relação à atribuição de responsabilidade tributária, que teria ficado configurada a conduta dolosa e fraudulenta.

Na decisão, afastou-se a incidência do art. 112 do CTN, tendo em vista a inexistência de qualquer dúvida quanto às infrações imputadas ao contribuinte. Rechaçou-se, ainda, a alegação de violação à Constituição da multa de ofício qualificada, na medida em que a imposição da penalidade decorre de expressa previsão legal e descabe à autoridade administrativa realizar o juízo de constitucionalidade, cuja competência é reservada ao Poder Judiciário.

Finalmente, entendeu-se que a responsabilidade tributária por sucessão abrange todo o crédito tributário constituído em relação a período anterior, incluindo a multa de ofício correspondente. Além disso, por expressa previsão legal, considerou-se acertada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O Acórdão recebeu, então, a seguinte ementa:

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

**Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014**

ARBITRAMENTO. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. MEDIDA EXTREMA. INAPLICABILIDADE.

A aplicação da técnica do arbitramento é medida extrema, por ser mais onerosa ao contribuinte, e por se traduzir na sistemática que menos se aproxima dos reais valores devidos pelo contribuinte, devendo, portanto, ser aplicada apenas nos casos em que não for possível a apuração dos tributos devidos pelo regime de tributação a que se encontra obrigado o sujeito passivo.

EMPRESAS FORMAIS. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE OPERACIONAL. EMPRESA ÚNICA. SIMULAÇÃO.

Reputam-se inexistentes, para fins tributários, as empresas que não têm sede própria, carecem de força de trabalho, seus sócios prestam exclusivamente serviços a outra

empresa, a quem são subordinados, firmam contratos, mas sequer são reconhecidos como parte pelas contratantes, e cujo objetivo de suas constituições consistem apenas em viabilizar economia tributária a única empresa existente de fato do “grupo econômico”, pela pulverização das receitas por ela auferidas, e, desse modo, possibilitar, ainda que indevidamente, a tributação de seus resultados pelo regime mais favorecido do lucro presumido.

**DESPESAS. TRIBUTOS LANÇADOS. EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.**

São indedutíveis na determinação do lucro real, por força de imposição legal, os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa.

**GLOSA DE DESPESAS. PAGAMENTO SEM CAUSA. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA**

A glosa de custo ou despesa, baseada em falta de comprovação de sua realização, é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014**

**MULTA QUALIFICADA. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADES INEXISTENTES DE FATO. FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.**

A manobra engendrada consistente na constituição de pessoas jurídicas inexistentes de fato, visando a ocultar as receitas auferidas, e, dessa forma, beneficiar-se indevidamente de uma sistemática de tributação mais favorecida, configura-se fraude, de modo a amparar a aplicação de multa qualificada de 150%.

**MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.**

A responsabilidade tributária da empresa que sucede outra por incorporação abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. MULTA QUALIFICADA. MOTIVAÇÃO POR CONDUTAS DIVERSAS.**

A responsabilização solidária do agente fundamentada no artigo 135, III, do CTN exige conduta diversa daquela necessária à qualificação da multa de ofício. Enquanto que a imputação da responsabilidade solidária do art. 135 decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, a cominação de multa qualificada advém de ações caracterizadas como sonegação, fraude ou conluio.

**INTERPRETAÇÃO DA NORMA. INFRAÇÕES. DÚVIDAS. INEXISTÊNCIA.**

Inaplicável o instituto da interpretação benigna quando, após a análise realizada por parte da autoridade julgadora, não remanescer dúvida quanto aos elementos constitutivos das infrações tributárias.

**RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. MULTAS TRIBUTÁRIAS. ATOS PRATICADOS ANTES DO EVENTO. IMPUTAÇÃO.**

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos créditos tributários devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou

incorporadas, inclusive pelas multas punitivas, por estar abrangidas pelo conceito de crédito tributário.

JUROS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014**

SOBRESTAMENTO DE PROCESSO. MATÉRIA RECONHECIDA COMO DE REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE LACUNA NA LEI PROCESSUAL. INDEFERIMENTO.

Não há nas leis que regem o processo administrativo fiscal lacuna aptas a ensejar processo integrativo, para, assim, admitir o sobrestamento de

processos que versem sobre temas reconhecidos pelo STF como de repercussão geral, configurando a ausência de norma que trate a respeito do tema apenas uma questão de política processual adotada pelo legislador.

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITO DE VALIDADE. OBRIGATORIEDADE DE IDENTIFICAÇÃO DE TODOS OS RESPONSÁVEIS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Incumbe ao contribuinte que alega a ausência de indicação no auto de infração de todos os responsáveis solidários a nomeação daqueles que entende não estarem nele presentes, bem assim a comprovação de que tais pessoas praticaram atos que os sujeitavam à responsabilização pelo pagamento dos débitos lavrados.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

Incumbe tão somente à autoridade administrativa aplicar fielmente a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, sendo-lhe vedado abster-se de sua integral aplicação, ao argumento de que determinado procedimento previsto legalmente conflita com princípios constitucionais, por força de a atividade do lançamento se configurar atividade plenamente vinculada, conforme ditames do Código Tributário Nacional.

Após a ciência da decisão, a pessoa jurídica autuada apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.660/1.757, no qual, em essência, reitera aquilo que alegou na Impugnação apresentada. Deixa de repetir, apenas, a alegação relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Por outro lado, apresenta alguns contrapontos aos fundamentos da decisão recorrida, os quais serão detalhados no curso do voto a seguir proferido.

Já o responsável ELON GOMES DE ALMEIDA apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1.830/1.897, no qual, basicamente, também se limita a reiterar as alegações trazidas na Impugnação. Deixa de apresentar a arguição referente à ausência de responsabilidade quanto ao lançamento da CSLL por não ter havido a qualificação da multa de ofício. E apresenta argumentos para se contrapor a fundamentos do Acórdão de primeira instância, os quais, também serão detalhados quando da apresentação do voto por este Relator.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões aos Recursos, conforme documento de fls. 2.042/2.153, refutando todas as alegações trazidas pelos

sujeitos passivo. Uma vez mais, o detalhamento dos argumentos apresentados será realizado na análise realizada no voto proferido.

O processo foi, então, distribuído por sorteio a este Relator, em 15 de abril de 2021.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

### **1 DA ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS**

A Recorrente QUALICORP foi cientificada da decisão de primeira instância em 04 de abril de 2019 (fl. 1.655) e apresentou o Recurso Voluntário, em 03 de maio do mesmo ano (fl. 1.658), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procurador eletrônico da pessoa jurídica, devidamente constituído, conforme consulta ao sistema informatizado e-processo.

Já o responsável tributário ELON GOMES DE ALMEIDA tomou ciência da decisão em 09 de abril de 2019 (fl. 1.657), e apresentou o seu Recurso em 08 de maio de 2019 (fl. 2.039).

O Recurso é assinado eletronicamente por procuradores devidamente constituídos à fl. 893.

A matéria objeto dos Recursos está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, os Recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

### **2 DAS PRELIMINARES E PREJUDICIAIS**

Desde a Impugnação, as Recorrentes sustentam algumas preliminares e prejudiciais ao julgamento dos Recursos Voluntários. Passa-se à análise conjunta das referidas alegações.

#### **2.1 DO CABIMENTO DA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO AUTÔNOMO PELO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO**

A alegação se refere a matéria, há muito pacificada, no âmbito do processo administrativo tributário, conforme Súmula CARF n.º 71:

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nada há a prover sob tal tema, nos presentes autos, já que a Impugnação apresentada pelo responsável tributário foi conhecida e apreciada pela instância julgadora *a quo* e o direito de apresentar Recurso Voluntário lhe foi assegurado, com a apreciação das alegações nele contidas, no presente julgamento.

A arguição, portanto, deve ser entendida como mera defesa do Recorrente acerca da sua legitimidade recursal contra a qual não houve, nem há, qualquer oposição.

## 2.2 DA SUPOSTA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO NA IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Neste ponto, o responsável tributário argui que o lançamento de ofício seria nulo, tendo em vista que ele foi o único a quem foi atribuída responsabilidade tributária, apesar de existirem outros contribuintes na mesma situação que ele e que, desta forma, seriam passíveis de inclusão no polo passivo. Haveria, assim, ao seu ver violação ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ora, é verdade que, por força dos mencionados dispositivos, a correta identificação dos sujeitos passivos é matéria a ser enfrentada pelo responsável pelo lançamento de ofício e que o erro nesta identificação macula de nulidade a constituição do crédito tributário. Cabe esclarecer, porém, que o vício que enseja a nulidade do lançamento é a identificação errônea do sujeito passivo. Ou seja, o contribuinte A é o sujeito passivo que deve constar do lançamento e a autoridade fiscal aponta o contribuinte B.

O suposto vício alegado pelo Recorrente, contudo, não configura qualquer espécie de nulidade. As autoridades fiscais identificaram com perfeição o sujeito passivo principal, a QUALICORP, sucessora por incorporação da ALIANÇA. A par disso, arrolaram como responsável tributário, com base no art. 135, inciso III, do CTN, o contribuinte ELON GOMES DE ALMEIDA, já que este ostentava, à época dos fatos geradores, a condição de administrador das pessoas jurídicas GAPE, GA e ALIANÇA, e teria incorrido na conduta prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

O fato de, supostamente, haver outros contribuintes que também figurassem como administradores das referidas pessoas jurídicas, e de que, por causa disso, também deveriam haver figurado na condição de responsáveis tributários seria mero equívoco das autoridades fiscais, jamais causa de nulidade do lançamento.

O único efeito decorrente do suposto equívoco seria o de que as autoridades responsáveis pelo lançamento teriam deixado “escapar” algum(ns) responsável(is) pelo crédito tributário. Ou seja, inadvertidamente, tais contribuintes teriam sido beneficiados pelo equívoco na constituição do crédito tributário.

Quanto ao ato praticado, entretanto, nenhum vício se observa, razão pela qual não há benefício ao Recorrente e não cabe o acolhimento da preliminar de nulidade do lançamento.

É irrelevante ao caso se enfrentar as razões e provas apresentadas pelo Recorrente para se contrapor ao fundamento adotado pela decisão de primeira instância para rejeitar a referida preliminar. Segundo os julgadores *a quo*, a alegação do responsável estaria desacompanhada das provas. Para o Recorrente, o ônus da prova recairia sobre a autoridade administrativa, mas, ainda sim, estas constariam do processo e teriam sido apontadas no Recurso Voluntário.

Repita-se. Como o suposto vício não é capaz de ensejar a nulidade do lançamento, é descabido o propósito de adentrar em tal discussão. Cabe, apenas, rejeitar a preliminar suscitada.

### 2.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO IRPJ/CSLL COM BASE NO LUCRO REAL EM RELAÇÃO AO ANO-CALENDÁRIO DE 2014

Segundo a Recorrente QUALICORP, o lançamento de ofício seria nulo, em relação ao ano-calendário de 2014, na medida em que, tendo sido constatado que o sujeito passivo teria optado indevidamente pelo Lucro Presumido, as autoridades fiscais estariam obrigadas a efetuar o apuração do IRPJ/CSLL com base no Lucro Arbitrado, não podendo realizar (como feito) o lançamento com base no Lucro Real.

O dispositivo legal que fundamenta a alegação da Recorrente é o art. 47, inciso IV, da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

[...]

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

De fato, a leitura isolada do referido dispositivo conduz à imperatividade da imposição ao sujeito passivo da apuração do IRPJ com base no Lucro Arbitrado, ante a constatação da indevida opção pela apuração com suporte no Lucro Presumido.

A norma em questão, contudo (apesar das relevantes considerações hermenêuticas apresentadas no Recurso), tem sido interpretada segundo regra geral que tem balizado a apuração com base no Lucro Arbitrado, ou seja, a adoção desta sistemática é obrigatória, diante da opção indevida pelo Lucro Presumido, **desde que a escrituração comercial e fiscal do sujeito passivo não possibilite a apuração com base no Lucro Real**, conforme, inclusive, doutrina citada na decisão recorrida e nas contrarrazões da PGFN.

De outra parte, a ausência dos elementos que tornem possível a apuração do Lucro Real conduz à aplicação da norma constante do art. 47, inciso IV, da Lei nº 8.981, de 1995, de cristalina clareza.

Neste sentido:

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Incabível o procedimento da autoridade fiscal de ignorar a falta de apresentação do Lalur pela fiscalizada, e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real,



tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação.

Inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outra alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro. (Acórdão n.º 1302-002.283, de 20 de junho de 2017, Relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A disposição constante do artigo 47, caput e inciso IV, da Lei n.º 8.981/95, é clara e inequívoca no sentido de que “*o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando (...) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido*”. Não se trata de uma faculdade, mas de efetiva imposição legal.

A douta autoridade fiscal não pode ignorar a falta de apresentação do LALUR pela fiscalizada e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação. (Acórdão n.º 1201-004.787, de 14 de abril de 2021, Redatora designada Conselheira Gisele Barra Bossa)

No caso sob exame, as autoridades fiscais constataram, a partir da consolidação dos valores de receita referentes às pessoas jurídicas ALIANÇA, GA e GAPE, que o sujeito passivo excedeu, no ano-calendário de 2013, o montante de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), estabelecido no art. 13 da Lei n.º 9.718, de 1998 (com redação conferida pela Lei n.º 12.814, de 2013), de modo que estaria obrigado à apuração com base no Lucro Real, conforme previsto no art. 14, inciso I, da mesma Norma legal:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei n.º 12.814, de 2013)

[...]

Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei n.º 12.814, de 2013)

A partir da referida constatação, os responsáveis pela constituição do crédito tributário consolidaram o resultado contábil das citadas pessoas jurídicas (receitas e despesas), para se chegar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com base no Lucro Real.

Foram juntados aos autos as Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) da ALIANÇA, GA e GAPE (conforme arquivos juntados às fls. 232, 451 e 712), elemento que substituiria o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), conforme disposição constante do art. 1º, §3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 2013 (inclusão efetuada por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.489, de 2014).

Não obstante, como as referidas pessoas jurídicas haviam optado pela apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido, o Bloco M das ECF (“Livro eletrônico de apuração do lucro real (e-lalur) e livro eletrônico de apuração da base de cálculo da CSLL” (e-Lacs)”) não continha informação relativa a qualquer ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os citados contribuintes não foram intimados a apresentar ECF retificadoras ou a se manifestar acerca da existência de ajustes. Tão-somente, as autoridades fiscais, como já reportado, consolidaram os resultados contábeis e efetuaram o lançamento com base no Lucro Real.

Neste sentido, cabe o acolhimento da preliminar invocada, na medida em que, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, as autoridades fiscais não dispunham dos elementos completos para a apuração do Lucro Real, mas apenas dos resultados contábeis das pessoas jurídicas envolvidas; e, como afirmado em uma das ementas acima transcritas, “tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação”.

Ao mesmo entendimento se chegou na decisão cujo excerto de ementa se transcreve a seguir:

FALTA DE APRESENTAÇÃO DO LALUR. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL PELA AUTORIDADE FISCAL. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE.

Carece de motivação a exigência, na sistemática do lucro real, de tributos incidentes sobre lucros calculados a partir da reunião de elementos da contabilidade das pessoas jurídicas que compõem o empreendimento fiscalizado, sem qualquer cogitação da necessidade de ajustes ao lucro líquido para apuração do lucro tributável. (Acórdão nº 9101-005.434, de 8 de abril de 2021, Relator Conselheira Edeli Pereira Bessa)

Deve ser considerado nulo, portanto, por vício material (erro na determinação da matéria tributável) o lançamento referente ao IRPJ e à CSLL em relação ao ano-calendário de 2014, em razão do que fica prejudicada a análise de todas as demais alegações que guardem relação, exclusivamente, com períodos de apuração contidos no ano-calendário em questão, a exemplo daquela referente a suposto equívoco na apuração realizada no lançamento de ofício, em relação ao 3º trimestre do ano-calendário de 2014, uma vez que teriam sido desconsideradas “as despesas incorridas pela GAPE com repasses a terceiros”.

### 2.3 DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA GAPE E DA GA

Sustenta a Recorrente QUALICORP que o lançamento de ofício padeceria, integralmente, de nulidade, na medida em que teria sido aplicada, indireta e indevidamente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica em relação às empresas GAPE e GA, com a transferência de receitas e despesas para a ALIANÇA.

Argumenta que os atos societários de constituição das sociedades desconsideradas foram devidamente registrados junto aos órgãos competentes, o que lhes confere a proteção dos direitos de personalidade, conforme art. 52 c/c 985 do Código Civil. Ademais, as referidas pessoas jurídicas respeitariam “a legislação civil, fiscal e regulatória, motivo pelo qual jamais poderiam ter sido desqualificadas”. Como argumento final, apontou a distinção da composição societária das citadas pessoas jurídicas.

Como bem esclarecido na decisão recorrida, não houve *in casu* a desconsideração da personalidade jurídica das empresas GAPE e GA, nos termos do art. 50 do Código Civil - cuja finalidade é alcançar os “bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso”-, mas a constatação da inexistência de fato das citadas sociedades, a partir dos elementos de prova colhidos no procedimento fiscal.

A Recorrente contesta esta afirmativa, sustentando que não teria havido a caracterização da inexistência das pessoas jurídicas.

Como se observa, portanto, a questão não se refere à possibilidade de nulidade do lançamento, mas da discussão fática acerca da (in)existência de fato das pessoas jurídicas, o que é matéria a ser enfrentada quanto ao mérito do Recurso.

Enquanto preliminar de nulidade, porém, deve ser rejeitada a alegação.

#### 2.4 DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A Recorrente QUALICORP suscita, ainda, a nulidade dos autos de infração contra ela lavrados sob o argumento de que padeceriam de iliquidez e incerteza, devido a “inúmeros equívocos ao apurar o montante devido”, quais sejam, a desconsideração de pagamentos realizados pela GAPE a sócios; a ausência de dedução das bases de cálculos dos demais tributos lançados de ofício; e desconsideração de pagamentos considerados cumulativamente como pagamentos sem causa, para incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte.

As alegações de nulidade no processo administrativo fiscal devem ser examinadas à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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)

A par disso, tratando-se de lançamento de ofício, é possível, ainda, reconhecer-se a sua nulidade por vício quanto aos procedimentos previstos no art. 142 do CTN (“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”), ou, ainda, quanto à observância dos requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A natureza dos vícios apontados pela Recorrente poderiam, eventualmente, levar ao reconhecimento da nulidade por violação aos últimos dispositivos citados, caso, efetivamente, ficasse comprovada a “iliquidez e incerteza” do lançamento.

O exame dos autos de infração de fls. 2/27, bem como do TVF de fls. 28/80, permite a constatação do completo atendimento a todos os requisitos formais na constituição do crédito tributário. Há claro detalhamento acerca dos fatos geradores, montante do crédito tributário apurado, identificação do sujeito passivo e penalidade aplicável, sem qualquer espaço para arguição de iliquidez ou incerteza.

Eventuais equívocos cometidos nas referidas apurações, tais como as apontadas pela Recorrente (desconsideração de pagamentos ou valores passíveis de dedução) não implicam a nulidade da autuação, mas, apenas, a redução dos montantes apurados. Tal análise, contudo, é matéria a ser apreciada no exame do mérito do lançamento.

Rejeita-se, assim, mais esta alegação de nulidade.

## 2.5 DA PREJUDICIALIDADE ENTRE OS RECURSOS

O responsável ELON GOMES DE ALMEIDA aduz que seria necessário proceder ao julgamento do Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica autuada, antes de se analisar a peça de defesa por ele próprio apresentado.

A alegação não é procedente.

Cada um dos sujeitos passivos responsabilizados no lançamento de ofício (contribuinte principal e responsável) possuem legitimidade para recorrer em relação ao crédito tributário constituído. Ademais, todos os responsáveis tributários podem, ainda, contrapor-se à respectiva imputação de responsabilidade, conforme reconhecido na Súmula CARF nº 71:

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Neste sentido, não há qualquer relação de prejudicialidade entre os recursos interpostos pelos sujeitos passivos, já que eventual acolhimento de um deles, quanto ao mérito do lançamento, aproveita aos demais.

No caso de múltiplos sujeitos passivos, o que se observa, no procedimento administrativo fiscal, é o julgamento conjunto dos recursos, tal qual foi realizado pelas autoridades julgadoras de primeira instância e, igualmente, é realizado neste momento. Em tal apreciação, os exames referente ao mérito da autuação e da atribuição de responsabilidade tributária são independente, sendo que o eventual cancelamento *in totum* da autuação, obviamente, torna desnecessária qualquer análise quanto ao vínculo de responsabilidade.

Não há nada a ser acolhido, portanto, quanto a esta alegação recursal.

## 2.6 DA PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 736.090

O responsável ELON GOMES DE ALMEIDA requer o sobrestamento do julgamento dos recursos voluntários para aguardar o desfecho do julgamento do Recurso Extraordinário nº 736.090 pelo Supremo Tribunal Federal, que trataria, em sede de repercussão geral, da (in)constitucionalidade da aplicação de multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Não há, contudo, qualquer previsão na legislação para o sobrestamento pleiteado pelo Recorrente, de maneira que deve ser rejeitado o pedido.

## 3 DO MÉRITO DO LANÇAMENTO

Após o exame de todas as preliminares e prejudiciais aventadas, passa-se ao julgamento das alegações relacionadas ao mérito do lançamento de ofício.

### 3.1 DAS PESSOAS JURÍDICAS GAPE E GA

O primeiro ponto a ser examinado, por ser central a toda autuação, diz respeito à caracterização das pessoas jurídicas GAPE ADMINISTRADORA E CORRETORA DE SEGUROS LTDA (GAPE) e GA CORRETORA DE SEGUROS CONSULTORIA ADMINISTRACAO E SERVICOS S/A (GA) como inexistentes de fato.

Conforme o relato fiscal, a GAPE, constituída em outubro de 2006, sempre esteve sobre o controle, direto ou indireto, de ELON GOMES DE ALMEIDA. Tal controle irrestrito, era garantido, inclusive, por meio de cláusulas do contrato, de modo que a existência de sócios minoritários seria mera formalidade jurídica adotada para “mascarar a real intenção da existência dessa entidade, que seria, entre outras, a contratação de empregados para ocupar cargos de gestão na ALIANÇA”.

Os elementos apontados pela autoridade fiscal para caracterizar a inexistência de fato da GAPE são:

- (i) possuir o mesmo endereço da ALIANÇA ADMINISTRADORA;
- (ii) não possuir qualquer empregado, no período fiscalizado;
- (iii) os serviços prestados à contratante ANAJUSTRA – Associação Nacional dos Servidores da Justiça do Trabalho, foram realizados por empregados da ALIANÇA ADMINISTRADORA, inclusive aqueles, formalmente, incluídos no quadro societário da GAPE;
- (iv) os serviços prestados à contratante ANAJUSTRA não se relacionariam a corretagem (área de atuação da GAPE), mas a atividades inerentes à “administração de benefícios, como apoio técnico na discussão de aspectos operacionais e oferecimento de planos para associados das pessoas jurídicas contratantes”;
- (v) a contratante ANAJUSTRA não manteve relação contratual com a ALIANÇA ADMINISTRADORA, durante os anos de 2012 a 2014;
- (vi) documentos internos da GAPE mostram pessoas que integraram, formalmente, o seu quadro societário (a exemplo de Ana Beatriz Branco França, Michele Pereira de Oliveira Santos e Mônica Regina Carneiro Silva) na condição de empregados da GAPE;
- (vii) vários empregados da ALIANÇA ADMINISTRADORA foram demitidos e, em seguida, passaram a integrar o quadro societário da GAPE, porém teriam continuado a prestar serviços à ALIANÇA ADMINISTRADORA (a exemplo de Rafael Lima Geraldo, Renata Barreto Rocha, Yuri Teixeira Figueiredo Santos, Márcia Fernandes Ribeiro da Cruz, Persia dos Reis Moura e Itala Barbosa Ramos dos Santos). Tal fato teria sido corroborado, inclusive, por depoimentos prestados em juízo em ações reclamatórias trabalhistas ajuizadas por estes “sócios” da GAPE contra a ALIANÇA ADMINISTRADORA;
- (viii) declaração prestada pela GAPE de que todos os contratos firmados por ela com clientes foram cedidos/transferidos à GA CONSULTORIA, entre 2012 e 2014;
- (ix) inexistência de estrutura física.

Neste sentido, conclui a autoridade fiscal:

Assim, considerando-se a transferência dos contratos da GAPE à GA, em maio de 2012, vê-se que o próprio contribuinte afirma que os serviços, obtidos como receita após esse momento, não foram efetivamente prestados pela GAPE. Porém, mesmo antes de maio de 2012, também não poderiam ter sido prestados os serviços contratados, já que não existiam funcionários ou mesmo um local próprio onde essa atividade pudesse ser realizada.

Para existir uma empresa, há que existir contratação de empregados, sede compatível para o desenvolvimento da atividade (própria ou alugada), recursos investidos (mesmo que de terceiros), tecnologia (mesmo que rudimentar), insumos, e a produção e circulação de bens e serviços, de forma articulada. Não há empresa sem a utilização de pelo menos alguns desses fatores de produção, senão todos.

No caso analisado, ficou demonstrado que a GAPE não tinha empregados, não possuía uma sede onde verdadeiramente exercesse suas atividades, não fazia circular ou produzir bens ou serviços, conforme afirmado por seu representante, levando à inafastável conclusão de que a GAPE não possuía existência real.

A ALIANÇA e a GAPE são, na verdade, a mesma empresa, fragmentada em CNPJs distintos para atender diversos objetivos ilícitos da empresa operacional.

Em relação à GA, afirma-se no TVF que, também, foi constituída em outubro de 2006, sendo controlada, nos anos de 2013 a 2014, por ELON GOMES DE ALMEIDA e QUALICORP CORRETORA DE SEGUROS, até ser incorporada por esta última em 2017, no curso do procedimento fiscal sob exame.

Os elementos apontados pela autoridade fiscal para caracterizar a inexistência de fato da GA são:

- (i) possuir os mesmos endereços da ALIANÇA ADMINISTRADORA;
- (ii) responsabilidade pelo pagamento dos aluguéis dos imóveis sede seria da ALIANÇA ADMINISTRADORA;
- (iii) não possuir qualquer empregado, no período fiscalizado;
- (iv) os serviços prestados à contratante ANAJUSTRA – Associação Nacional dos Servidores da Justiça do Trabalho, foram realizados por empregados da ALIANÇA ADMINISTRADORA e pessoas, formalmente, incluídas no quadro societário da GAPE;
- (v) a contratante ANAJUSTRA não manteve relação contratual com a ALIANÇA ADMINISTRADORA, durante os anos de 2012 a 2014
- (vi) diversos documentos relacionados ao contrato da GA com a ANAJUSTRA comprovando que o vínculo, efetivamente, dava-se com a ALIANÇA ADMINISTRADORA.

Daí, conclui a autoridade fiscal:

As informações e documentos obtidos acima, em especial as declarações do próprio contribuinte de inexistência de funcionários e de não pagamento de aluguéis de imóveis, que seriam os mesmos locais onde a ALIANÇA desempenharia suas funções, juntamente com a demonstração de que as pessoas que efetivamente operacionalizaram a prestação de serviços eram empregados da ALIANÇA, combinado com o fato de que o próprio tomador do serviço entendia que estava contratando com a ALIANÇA, embora o contrato formal tenha sido celebrado com a GA CORRETORA, evidenciam a inexistência dessa corretora.

Os Recorrentes se irressignam em relação às conclusões da autoridade fiscal apontando que todos os atos constitutivos relativos à GAPE e à GA foram levados a registro

junto aos órgãos competentes, e as referidas pessoas jurídicas “respeitaram a legislação civil, fiscal e regulatória, motivo pelo qual jamais poderiam ter sido desqualificadas como pretendeu a Autoridade Fiscal e a decisão ora recorrida”. Ou, ainda, que “cumprem perfeitamente o Código Civil e as exigências de registros estipuladas pela Receita Federal, não exercendo, portanto, em nenhum sentido, “abuso da personalidade jurídica”, “desvio da finalidade”, ou pela “confusão patrimonial”, prevista no Código Civil”.

Ora, a acusação fiscal não se volta contra o descumprimento de qualquer formalidade por parte da pessoa jurídica autuada, da GA e/ou da GAPE. A conclusão a que chega a autoridade fiscal, a partir dos elementos acima apontados e das provas juntadas aos autos, é que a GA e a GAPE, apesar de formalmente independentes, jamais possuíram existência efetiva e autônoma da ALIANÇA ADMINISTRADORA. Na verdade, serviriam, apenas, para os propósitos desta última.

Não merece acolhida, ainda, o argumento dos Recorrentes de que o Grupo Qualicorp, “não possui e jamais possuiu qualquer participação na GAPE, que permaneceu, de forma integral, sob a titularidade do Sr. Elon (e suas empresas)”, de modo que não poderia haver a transferência de receitas da GAPE para a ALIANÇA e a consideração de uma única sociedade. Os fatos elencados e comprovados pela autoridade fiscal demonstram que a GAPE, de fato, não existia, e que os serviços formalmente contratados com ela eram desempenhados pela ALIANÇA ADMINISTRADORA.

Inexiste, ainda, a união arbitrária das referidas sociedades, como argumentam os Recorrentes. O Fisco realizou as apurações necessárias e comprovou que a GA e a GAPE eram pessoas jurídicas inexistentes de fato e que as atividades, apenas formalmente, a elas atribuídas eram realizadas pela ALIANÇA ADMINISTRADORA, de modo que receitas e despesas relacionadas àquelas pessoas jurídicas deveriam ser consideradas em conjunto com esta última.

As provas reunidas no procedimento fiscal levam a consequências muito mais amplas do que a mera glosa de despesas, invocada pela QUALICORP. Não se trata da confusão de despesas entre três pessoas jurídicas distintas de efetiva existência. Mas, da comprovação de que duas dessas três pessoas jurídicas possuíam existência apenas no plano formal, sendo que todas constituíam uma única unidade. Neste sentido, a coincidência de endereços (com os custos sendo arcados pela ALIANÇA), a constatação de que os serviços formalmente contratados à GA e à GAPE eram desempenhados pela ALIANÇA, a ausência de qualquer estrutura física e de pessoas da GAPE e da GA e a formalização de vínculos irrealis dos empregados da ALIANÇA com aquelas pessoas jurídicas, comprovam a acusação fiscal e levam às consequências adotadas.

Quanto à existência de dolo e abuso, tais práticas se evidenciam a partir da sucessão de atos praticados para construir uma aparência de existência às pessoas jurídicas GA e GAPE e camuflar a prestação dos serviços por parte da ALIANÇA. Neste sentido, tem-se a constituição formal das referidas pessoas jurídicas; a demissão de empregados da ALIANÇA e subsequente formalização dos ingressos destes nos quadros societários da GAPE; a continuidade de prestação dos serviços à ALIANÇA, apesar dos vínculos formais com GA e GAPE. Impossível se crer que todos esses fatos foram realizados ao acaso, sem a evidente intenção de construir um cenário irreal que disfarçaria o efetivamente existente, de modo a reduzir a carga tributária sobre as receitas auferidas pela ALIANÇA, por meio da apuração do IRPJ e da CSLL por meio do regime do Lucro Presumido.



A autoridade fiscal não trabalha sequer com indícios ou presunções, mas sim com provas cabais da inexistência das pessoas jurídicas GA e GAPE e da confusão patrimonial entre as três sociedades, já que, efetivamente, apenas a ALIANÇA existia. Os argumentos de defesa se limitam a apontar o cumprimento de formalidades, mas não a efetiva existência das pessoas jurídicas citadas.

A QUALICORP sustenta (o Recorrente ELON faz afirmativa semelhante), ainda, que

empresas do mesmo grupo econômico (como era o caso da Aliança, GAPE e GA) podem se organizar e utilizar a mesma estrutura físico-operacional (o que envolve o imóvel onde se localizam, os móveis, equipamentos eletrônicos, funcionários, rateio de custos e despesas, etc) sem que isso signifique que há alguma confusão patrimonial entre elas; sem que sejam consideradas, em última análise, uma única empresa

De fato, é plenamente possível a existência de grupos econômicos constituídos por diversas pessoas jurídicas que desempenham atividades complementares e que, para tanto, compartilham estruturas físicas e de pessoal, por meio de rateio de custos e despesas. Nesta hipótese, contudo, deve haver a formalização das obrigações de cada uma das partes, por meio de instrumentos específicos que estabeleçam os critérios de rateio razoáveis, proporcionais e objetivos previamente firmados pelas envolvidas.

Neste sentido a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 2013:

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Nada disso é observado no caso concreto. Não há prova de que a GA e a GAPE desempenharam, efetivamente, qualquer atividade. Os empregados da ALIANÇA embora vinculados formalmente àquelas pessoas jurídicas continuaram trabalhando para a primeira. A cliente contratante da GA e da GAPE (ANAJUSTRA) tinha plena consciência de que estava, efetivamente, contratando a ALIANÇA. Não há comprovação de qualquer critério de rateio prévia e objetivamente fixado e, sequer, do rateio das despesas. Pelo contrário, os custos de aluguel de imóveis, por exemplo, eram arcados integralmente pela ALIANÇA, sem qualquer rateio pelas demais pessoas jurídicas que deles se utilizavam.

São alegadas, ainda, questões regulatórias, de modo que as atividades desempenhadas pela GA e pela GAPE (corretagem de seguros e planos de saúde) não poderiam ser realizadas pela ALIANÇA, administradora de benefícios, por força da Resolução Normativa ANS nº 196, de 2009.

Mais uma vez, não cabe dar razão aos Recorrentes.

Em primeiro lugar, é importante se esclarecer o que dispõe a referida Resolução Normativa, destinada a dispor sobre a Administradora de Benefícios. Inicialmente, são elencadas as atividades desenvolvidas pela referida espécie de prestadora de serviços:

Art. 2º Considera-se Administradora de Benefícios a pessoa jurídica que propõe a contratação de plano coletivo na condição de estipulante ou que presta serviços para pessoas jurídicas contratantes de planos privados de assistência à saúde coletivos, desenvolvendo ao menos uma das seguintes atividades:

I – promover a reunião de pessoas jurídicas contratantes na forma do artigo 23 da RN nº 195, de 14 de julho de 2009.

II – contratar plano privado de assistência à saúde coletivo, na condição de estipulante, a ser disponibilizado para as pessoas jurídicas legitimadas para contratar;

III – oferecimento de planos para associados das pessoas jurídicas contratantes;

IV – apoio técnico na discussão de aspectos operacionais, tais como:

a) negociação de reajuste;

b) aplicação de mecanismos de regulação pela operadora de plano de saúde; e c) alteração de rede assistencial.

Parágrafo único. Além das atividades constantes do ~~caput~~, a Administradora de Benefícios poderá desenvolver outras atividades, tais como:

I - apoio à área de recursos humanos na gestão de benefícios do plano;

II - terceirização de serviços administrativos;

III - movimentação cadastral;

IV - conferência de faturas;

V - cobrança ao beneficiário por delegação; e

VI - consultoria para prospectar o mercado, sugerir desenho de plano, modelo de gestão.

Posteriormente, apenas se esclarece que os corretores e corretoras, regulados pela Lei nº 4.594, de 1964, não se enquadram como Administradora de Benefícios:

Art. 6º Não se enquadram como Administradoras de Benefícios os Corretores e Corretoras regulamentados pela Lei nº 4.594, de 29 de dezembro de 1964.

O cerne no caso sob exame, porém, não são as restrições ou normatizações prescritas na legislação. Conforme dispositivo acima, as Corretoras, tais como a GA e a GAPE, não se enquadram como Administradoras de Benefícios. A questão, porém, é que, nos contratos firmados entre as citadas empresas e a ANAJUSTRA, há a previsão do desempenho de atividades compatíveis com aqueles reservados às Administradoras de Benefícios e, mais relevante, conforme provado nos autos, os serviços foram prestados pela ALIANÇA, apesar de formalmente contratados à GA e a GAPE. Daí porque acertada a conclusão da autoridade fiscal quando dispõe:

A documentação apresentada pela ANAJUSTRA, e parcialmente reproduzida a seguir, demonstra que a prestação de serviço não é relacionada à corretagem, área de atuação da GAPE e, sim, de atividades inerentes à administração de benefícios, como apoio técnico na discussão de aspectos operacionais e oferecimento de planos para associados das pessoas jurídicas contratantes.

Mas, mesmo que houvesse serviços de corretagens, esses também seriam prestados pela ALIANÇA, visto que a GAPE não detinha capacidade operacional para prestar qualquer tipo de serviço, pelos motivos apresentados neste item 3.1.2.

Tal fato fica, ainda mais, explícito no documento parcialmente transcrito no TVF, conforme excerto a seguir:

No documento abaixo é possível, novamente, verificar a verdadeira prestadora de serviços à ANAJUSTRA. Embora o contrato tenha sido firmado com a GA, e mesmo sem manter relação contratual formal com a ALIANÇA entre os anos de 2012 a 2014, conforme declarado pela ALIANÇA em resposta apresentada no dia 01/11/2017, essas entidades detalham ações a serem desempenhadas por elas, contando com funcionários vinculados à ALIANÇA para concretizar essas atividades. Afirma, inclusive, a existência de contrato entre a ALIANÇA e a ANAJUSTRA nesse período, conforme visto abaixo:



#### 1.-Diagnóstico

A Aliança Administradora de Benefícios celebrou contrato com a Associação Nacional de Servidores da Justiça do Trabalho - Anajustra com o objetivo de estipular planos de saúde junto a operadoras registradas na Agência Nacional de Saúde para ofertar aos servidores dos TRTs filiados a essa entidade de classe, bem como a seus dependentes legais.

Nesse modelo a Anajustra celebra Termo de Cooperação, de forma direta, com os Tribunais do Trabalho e indica a Aliança como operadora Administradora dos planos de saúde suplementar a serem ofertados aos beneficiários dos TRTs, passando a exercer a função de consignatária estipulante por conta e ordem dos beneficiários filiados à Anajustra.

Atualmente existem 8 (oito) TRTs conveniados com a Anajustra cuja gestão passou a ser realizada pela Aliança Administradora de Benefícios S.A, os quais são apresentados a seguir, indicando o potencial de vidas, as vidas ativas na Parceria Anajustra/Aliança e as operadoras concorrentes:



#### 3.- Objetivo Estratégico

Implantar, no período de 2013/2014, o modelo de saúde suplementar Anajustra/Aliança para, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) do total de beneficiários potenciais dos TRTs e melhorar a rentabilidade desse modelo nos TRTs que mantêm, atualmente, Termos de Acordo com a Anajustra.

#### 4.- Metas para o Exercício de 2013

Para alcançar o objetivo estratégico estabelecido no presente plano, foram definidas, as metas para o exercício de 2013 a seguir especificadas:

- a) Migrar o total de beneficiários ativos, nas datas de renovação dos termos de Acordo firmados entre os TRTs e Anajustra, para o modelo Aliança e lançar novos produtos no novo modelo nos seguintes TRTs: 16ª Região (MA); 5ª Região (BA); 1ª Região (RJ); 15ª Região (Campinas-SP); e 12ª Região (SC).
- b) Realizar prospecção de novos Tribunais, priorizando: 2ª Região (SP); 22ª Região (PI); 8ª Região (PA); 6ª Região (PE); e 3ª Região (MG).

No mesmo sentido, correspondência da ANAJUSTRA ao Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, igualmente, transcrito no TVF:

**Assunto: Planos de Saúde Estipulados pela Aliança Administradora de Benefícios de Saúde S/A**

Prezados Senhores,

4. No referido convênio, a ANAJUSTRA indica a Aliança Administradora de Benefícios de Saúde S.A., operadora registrada na ANS sob o nº 416771 e contratada por esta associação para efetuar a gestão dos planos de saúde dos servidores e ser responsável pela estipulação dos referidos planos junto às operadoras prestadoras dos serviços de saúde suplementar, bem como para desempenhar o papel de consignatária dos valores das mensalidades a serem pagas pelos servidores que efetuem sua adesão ao PRÓ-SAÚDE.

Constata-se, portanto, que, independentemente da legislação relativa às Administradoras de Benefícios e às Corretoras de Seguro, os contratos formalmente firmados com GA e GAPE se referiam, ao menos parcialmente, a atividades de Administração de Benefícios e todos os serviços foram prestados pela ALIANÇA.

Formalmente, existiam pessoas jurídicas distintas, dedicadas a atividades distintas e sujeitas a distintas regulamentações. Na prática, todos os serviços eram desempenhados pela ALIANÇA, de maneira que acertada a reunião de todas as receitas e despesas nesta pessoa jurídica.

É irrelevante que os contratos de corretagem firmados com a GAPE tenham sido, a partir de meados de 2013, transferidos para a GA, que passou a desempenhar a referida atividade. Mais uma vez, é necessário afirmar: todos os serviços eram executados pela ALIANÇA, já que aquelas não possuíam empregados.

Igualmente sem importância para a análise dos presentes autos as remissões efetuadas pelos Recorrentes às pessoas jurídicas Support Corretora de Seguros Ltda. e Support Consultoria Ltda., e subsequente formação de grupo econômico integrado pela GA, GAPE e ALIANÇA. Já se afirmou, aqui, inexistir óbice à existência de grupo econômico constituído por pessoas jurídicas que desempenham atividades conexas e que coordenam a sua atuação, inclusive por meio do rateio de despesas. As provas reunidas pela autoridade fiscal, contudo, revelam a inexistência de fato das pessoas jurídicas GA e GAPE e o exercício de toda atividade econômica pela autuada ALIANÇA, independentemente daquilo que está previsto, formalmente, nos respectivos atos constitutivos e registrado perante as autoridades competentes.

Para elidir a constatação de que a GAPE não dispunha de empregados, os Recorrentes afirmam que tal pessoa jurídica “realizava as suas atividades por meio de terceiros, pessoas jurídicas corretoras de planos de saúde vinculadas por relação contratual”. Ocorre que, de acordo com os contratos apresentados, a GAPE possuía diversas atividades sob sua responsabilidade. Repete-se, portanto, a questão: quem desempenharia tais tarefas, posto que a GAPE não possuía empregados? E com que estrutura operacional? As provas dos autos respondem: os empregados da ALIANÇA, que era a única pessoa jurídica efetivamente ativa.

O fato de haver equívoco da autoridade fiscal em relação à afirmação de que todas as atividades da GAPE teriam sido transferidas para a GA não altera o quadro probatório quanto

à constatação efetivamente relevante, que é a inexistência de fato de tais pessoas jurídicas, com o desempenho das atividades por parte da ALIANÇA.

Irrelevante, ainda, que a GAPE, em período posterior aos fiscalizados, tenha passado a atuar em outro endereço, distinto daquele ocupado pela ALIANÇA e GA. É fato desconectado com o procedimento fiscal. É, inclusive, possível que a GAPE tenha ganhado existência real após os períodos fiscalizados. Tal fato poderia ser apurado em investigações à parte. O essencial, no presente processo, é que ficou caracterizada a inexistência de fato nos períodos da autuação.

As constatações fiscais não são afastadas, também, pela comprovação de que a GA, formalmente, firmou diversos contratos e emitiu inúmeras notas fiscais de serviço. Mais uma vez, o ponto é que não se comprovou que havia estrutura de pessoal e operacional para o desempenho de tais atividades e não se afastou a constatação de que os serviços em nome de tal pessoa jurídica eram realizados pelos empregados da ALIANÇA.

O fato de a autoridade fiscal, após constatar a completa ausência de estruturas física e de pessoal da GA e da GAPE, bem como o fato de que os empregados da ALIANÇA eram aqueles que desempenhavam as atividades formalmente atribuídas àquelas pessoas jurídicas, haver reforçado a constatação por meio dos contratos por elas firmados com apenas um cliente (ANAJUSTRA), não invalida o lançamento ou o torna menos robusta a constatação. Se a Recorrente QUALICORP alega que houve a prestação de diversos serviços por meio de “dezenas de contratos”, bastaria, para afastar a constatação fiscal, fazer prova de quais os empregados da GA e da GAPE foram responsáveis pelos referidos serviços e por meio de qual estrutura física. Nada foi apresentado neste sentido.

Os Recorrentes afirmam que “Para a consecução de suas atividades a GA contava com apoio de equipes especializadas que atendem às empresas do Grupo Econômico do qual faz parte, bem como de equipes especializadas parceiras, contratadas para esse fim, além de mão de obra terceirizada”. Referem-se, então, a contrato com a pessoa jurídica ADECCO RECURSOS HUMANOS S/A cujo objeto é a “prestação de serviços de recrutamento, seleção e administração do trabalho temporário”. Não apresentam, contudo, nenhum elemento de prova de quais os profissionais contratados, por qual período, para qual atividade e, mais importante, onde os referidos profissionais teriam prestado os serviços.

Finalmente, quanto à liberdade das pessoas jurídicas para a opção pela apuração do IRPJ/CSLL com base no Lucro Presumido, é importante se estabelecer a distinção. As pessoas jurídicas, caso não obrigadas à apuração com base no Lucro Real ou Arbitrado, de fato, possuem a liberdade de optar pela apuração com base no Lucro Presumido. Desde que efetivamente existentes. É inaceitável, contudo, que uma pessoa jurídica constitua, apenas formalmente, duas outras pessoas jurídicas, exclusivamente, para segregar as receitas do grupo econômico, e, dentre outros reflexos, manter-se sujeita à apuração com base no Lucro Presumido.

Por todo o exposto, nada há a ser provido quanto a esta matéria, corroborando-se a constatação de inexistência de fato das pessoas jurídicas GA e GAPE e a apuração conjunta de suas receitas e despesas com aquelas diretamente associadas à ALIANÇA ADMINISTRADORA.

### 3.2 DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS NO LANÇAMENTO

Como já apontado, a Recorrente QUALICORP argumenta que, nos autos de infração contra ela lavrados, teriam sido cometidos alguns equívocos na apuração dos montantes devidos. Passemos à análise das alegações.

#### 3.2.1 Não exclusão de pagamentos efetuados pela GAPE aos seus sócios

Inicialmente, a Recorrente sustenta que, uma vez que a autoridade fiscal considerou que os pagamentos efetuados pela GAPE aos seus sócios possuiriam natureza salarial, deveria haver deduzido tais valores na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, a título de despesas operacionais.

Na decisão recorrida, considerou-se que os valores não reconhecidos originalmente pelo contribuinte não poderiam ser aproveitados para a redução dos valores devidos no lançamento de ofício.

A Recorrente refuta tal fundamento, afirmando que “**o Fisco, ao dar nova qualificação aos atos praticados pelos contribuintes, deve atribuir todos os efeitos tributários decorrentes dessa nova qualificação**”.

Merece acolhida a alegação da Recorrente.

Considerando-se que, por meio do procedimento fiscal, constatou-se que as pessoas inseridas no quadro societário da GAPE eram, na realidade, empregados da ALIANÇA ADMINISTRADORA, cabe o reconhecimento de que os valores que lhe foram pagos, a título de distribuição de lucros, possuíam natureza salarial, de modo que devem ser reconhecidas como despesas necessárias, nos termos do art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), dedutíveis na apuração do Lucro Operacional.

Não procede o que se defende nas contrarrazões apresentadas pela PGFN, no sentido de que não tendo havido o oportuno reconhecimento das despesas na escrituração contábil, ficaria obstada a dedução das despesas. A PGFN invoca o regime de competência para justificar a sua tese.

Ora, em primeiro lugar, os valores estavam registrados na escrituração da GAPE, apenas em rubricas distintas, já que se pretendia imputar-lhes a natureza de distribuição de lucros. Configurado que se trata de efetivos salários pagos a empregados, não se pode ignorar o seu caráter de despesas necessárias ao desempenho das atividades econômicas da pessoa jurídica atuada e, portanto, a sua dedutibilidade.

Neste mesmo sentido, decidiu esta Turma Julgadora, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

DESPESAS SALARIAIS. PRO LABORE. DEDUTIBILIDADE

Desconsideradas despesas de distribuição de lucros (dividendos) para considerá-las como despesas salariais (pro labore), cumpre reconhecer a dedutibilidade das despesas. (Acórdão n.º 1302-003.712, de 16 de julho de 2019, Relator Conselheiro Rogério Aparecido Gil)

Além disso, não há qualquer violação ao regime de competência ao se reconhecer a dedutibilidade dos valores reclassificados como salários, na medida em que se tratam de despesas pagas ou incorridas nos respectivos períodos de apuração a que se referem as receitas.

Os valores distribuídos aos sócios que foram considerados, efetivamente, como empregados estão detalhados em planilhas juntadas à fl. 713, e discriminados no auto de infração lavrado no processo n.º 10166.722466/2018-68, conforme Quadro a seguir:

MÊS	SALÁRIOS PAGOS (R\$)
JAN/2013	242.428,41
FEV/2013	192.689,32
MAR/2013	190.575,12
ABR/2013	136.928,07
MAI/2013	137.110,07
JUN/2013	136.928,07
JUL/2013	268.331,66
AGO/2013	136.647,35
SET/2013	104.852,07
OUT/2013	102.836,88
NOV/2013	82.961,98
DEZ/2013	169.017,28

Os valores consolidados, no ano-calendário, são os seguintes:

ANO-CALENDÁRIO	SALÁRIOS PAGOS (R\$)
2013	1.901.306,28

Deve, portanto, ser dado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria, com a deduções dos referidos valores das bases de cálculo apontadas no lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL.

### **3.2.2 Não exclusão dos tributos lançados de ofício**

A QUALICORP aponta, ainda, que haveria equívoco da autoridade fiscal quando não deduziu, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores correspondentes aos tributos lançados de ofício (PIS/COFINS, Imposto de Renda Retido na Fonte e Contribuições Previdenciárias) nos processos administrativos n.ºs 10166.722468/2018-57, 10166.722466/2018-68 e 10166.722469/2018-00.

Aqui, não possui razão a Recorrente, e a questão é resolvida, em parte, pela simples aplicação do art. 41 da Lei n.º 8.981, de 1995, em especial do seu §1º:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Portanto, plenamente correta a conclusão exposta na decisão recorrida, no sentido de que “não resta dúvida de que os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, como é o caso dos que aqui se examina, em virtude das impugnações apresentadas, não são dedutíveis das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL”.

Mais que isso, aqui sim o reconhecimento dos tributos constituídos de ofício no ano de 2018 nas apurações relativas aos anos-calendários de 2013 e 2014 constituiriam ofensa ao regime de competência. Ainda mais, no caso em que ainda não definitivamente constituídos. A sua dedutibilidade, consoante o referido regime, deverá ser aceita, apenas, nos períodos em que houver a constituição definitiva dos tributos lançados.

Nesta linha, a decisão a seguir ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

[...]

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial e, portanto, não alcança os valores do PIS e da COFINS lançados de ofício sobre as receitas omitidas. (Acórdão nº 9101-005.326, de 14 de janeiro de 2021, Relatora Conselheira Andréa Duek Simantob)

Da referida decisão, cito trecho da declaração de voto apresentada pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que aborda com extrema destreza a questão aqui posta:

Acompanhei a I. Relatora pelas conclusões, por entender que, na verdade, o direito pleiteado pela Recorrente não se sustenta não por força do § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/952, mas sim em face do próprio regime de competência, regime este que inclusive é reiterado no caput deste dispositivo como apto e necessário a permitir a dedutibilidade com tributos.

O contribuinte, ao não reconhecer contabilmente as contribuições ao PIS e COFINS ora exigidas na época dos seus fatos geradores, não incorreu em nenhuma despesa com estes tributos. E se não incorreu em despesa, não há que se falar, aos olhos do princípio da competência, em um direito de dedução fiscal pretérito que deveria ter sido garantido de ofício pelo fisco.

Ora, é pressuposto da dedutibilidade (conceito fiscal) que a despesa (conceito contábil) tenha sido incorrida/registrada pelo contribuinte, o qual possui o poder-dever de mensurar e reconhecer os eventos econômicos que possam impactar suas atividades de acordo com as práticas jurídico-contábeis que entender aplicáveis aos fatos.



Nesse sentido, se o contribuinte, á época dos fatos geradores dos tributos ora lançados, aplicou um critério de mensuração e reconhecimento de passivo tributário do qual o fisco não concordou, a diferença lançada constitui, s.m.j., um novo fato econômico (superveniente), do qual, aliás, o contribuinte poderá discordar do seu potencial decréscimo patrimonial, havendo meios próprios para seu exercício de defesa e contraditório.

A fiscalização, na verdade, não incorreu em despesas com PIS e COFINS do contribuinte, mesmo em se tratando de lançamentos ditos reflexos. Não há como confundir uma “obrigação tributária”, representada aqui pelos Autos de Infração, com uma “obrigação contábil” (passivo exigível) de exercícios anteriores.

Os lançamentos tributários de PIS/COFINS reflexos, pois, não constituem despesas pretéritas capazes de impactar o IRPJ e CSLL lançados no mesmo procedimento fiscal.

Tais lançamentos (principal + reflexos) poderão, isto sim, gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.

Dizemos “poderão” porque cada um dos lançamentos tributários será analisado individualmente pelo contribuinte, que além de possuir a faculdade de discutir a própria legitimidade das cobranças, tem a liberdade, dependendo da medida tomada e da política contábil adotada, de eleger o melhor momento de escriturar ou esses novos fatos econômicos em suas demonstrações financeiras, seja a título de passivo exigível, seja a título de provisão ou seja a título de tributo com exigibilidade suspensa, momento este que aí sim a despesa será incorrida, mas que não necessariamente será imediatamente dedutível aos olhos da lei fiscal.

Impossível, portanto, aceitar-se a dedutibilidade dos valores lançados de ofício em 2018, nas apurações relativas aos anos-calendários de 2013 e 2014, em especial quando ainda não há certeza sobre os montantes que serão efetivamente exigíveis ao final dos respectivos processos administrativos fiscais.

Deve ser negado provimento ao recurso voluntário, quanto a este tópico.

### 3.2.3 Apuração decorrente das análises anteriores

Após as análises efetuadas nos tópicos anteriores, com o parcial provimento do recurso voluntário da QUALICORP, cabe ajustar a apuração realizada pela autoridade fiscal, de modo a evidenciar os efeitos da presente decisão.

Neste sentido, considerando-se as despesas acolhidas no item 3.2.1, refaz-se a Tabela 2 constante da fl. 45 do TVF:

PERÍODO DE APURAÇÃO	RESULTADO ANTES DO IR/CSLL	IRPJ (15%)	IRPJ (ADICIONAL)	IRPJ A PAGAR
2013	73.347.370,41	11.002.105,56	7.310.737,04	18.312.842,60

Em relação CSLL, considerando-se as despesas acolhidas no item 3.2.1, a Tabela 3 constante da fl. 45 do TVF passa a possuir os seguintes valores:

PERÍODO DE APURAÇÃO	RESULTADO ANTES DO IR/CSLL	IRPJ (15%)
2013	73.347.370,41	6.601.263,34

### 3.3 DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

A Recorrente QUALICORP se insurge contra a aplicação da multa de ofício no percentual qualificado de 150% (cento e cinquenta por cento), no lançamento referente ao IRPJ. Sustenta a inexistência de qualquer conduta fraudulenta nas operações tratadas nestes autos. Afirma que “todos os atos praticados o foram em estrita observância ao que dispõe a legislação fiscal e, também, por motivações extra tributárias, notadamente razões regulatórias”.

Em acréscimo, argui que

(i) O dolo, elemento essencial para configuração da fraude, somente se configura quando o agente pratica, de forma consciente, a conduta descrita no tipo infracional, não podendo ser confundido com a prática consistente dos atos desqualificados pela Autoridade Fiscal; e

(ii) No caso concreto, mesmo que se entenda que teria havido um planejamento tributário, o que se alega apenas para argumentar, fato é esse não configura a prática do ato descrito no tipo infracional.

Na decisão recorrida, há uma síntese das constatações realizadas pela autoridade fiscal que justificam a aplicação da multa de ofício qualificada:

Conforme já amplamente debatido e demonstrado neste voto, a Contribuinte se utilizou das sociedades GA e GAPE visando lograr redução de seus encargos tributários.

A manobra procedida nas empresas citadas deu-se com a colocação de seus empregados na condição de sócios de ambas as empresas, que, ressalte-se eram também controladas pelo Sr. ELON GOMES DE ALMEIDA. Com isso, já se obtinha uma economia tributária no que tange os encargos previdenciários incidentes sobre as remunerações daqueles trabalhadores. Tal fato está devidamente comprovado nos autos, inclusive com a confissão de referidos “sócios” e outros documentos acostados, já devidamente examinados, razão pela qual carece de maior aprofundamento neste momento.

Ademais, também restou demonstrado que a GA e GAPE executavam serviços próprios da ALIANÇA, tal como aqueles prestados para a ANAJUSTRA, porém faturados nas empresas GA e GAPE, pessoas jurídicas que não foram as reais prestadoras dos serviços. No que se refere a esse fato, ficou plenamente evidenciado que foram empregados da ALIANÇA quem executavam os serviços em nome da GAPE.

Soma-se a isso ainda o fato de as sociedades GA e GAPE não possuírem domicílio próprio, desempenhando suas atividades no mesmo endereço da ALIANÇA.

Todo esse aparato montado pela ALIANÇA acabou proporcionando, ainda que de maneira forçada, a tributação de receitas da ALIANÇA, registradas na GA e GAPE pelo regime favorecido de tributação do lucro presumido, além de ter possibilitado a ALIANÇA optar por esse regime. Não fosse assim, todo o seu lucro teria que ser submetido às regras de tributação do lucro real.

No TVF, de outra parte, em trecho também citado na decisão *a quo*, a autoridade fiscal enquadra, com precisão, as condutas praticadas pelo sujeito passivo

A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está comprovada ante os inúmeros fatos demonstrados neste termo. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins ao longo dos anos-calendário de 2012 a 2014, por meio da transferência de receitas para GAPE/GA, ficções societárias. Tais operações foram feitas de forma artificial, utilizando-se de empresas existentes somente no papel, conforme já amplamente demonstrado neste termo.

E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, realizadas apenas formalmente, sem substância, com o propósito de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

Ora, as pessoas jurídicas GAPE e GA, não possuem substância econômica, sendo criadas artificialmente, apenas em documentos, com a finalidade de possibilitar a redução do montante de tributos. E o dolo da conduta está na vontade de o agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos federais.

Presente a fraude, fica autorizada a aplicação da multa de 150% sobre o crédito tributário que deixou de ser recolhido aos cofres da União.

De fato, não vejo motivos para discordar do responsável pelo lançamento e dos julgadores de primeira instância. Os documentos coletados no procedimento fiscal não deixam dúvidas acerca da inexistência de fato das pessoas jurídicas GA e GAPE, e das condutas praticadas pelos responsáveis pela ALIANÇA ADMINISTRADORA para aparentar uma situação diversa da realidade e, com isso, reduzir os tributos incidentes sobre as receitas auferidas.

Restou, indubitavelmente, comprovado que as pessoas jurídicas GA e GAPE foram constituídas por meio da inserção no quadro societário de empregados da ALIANÇA, os quais eram sucessivamente substituídos e eram quem efetivamente realizavam os serviços, apenas formalmente, atribuídos às citadas pessoas jurídicas inexistentes de fato.

Lembremos o que se estabelece no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

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.

Pois bem, as condutas praticadas tiveram por finalidade exatamente modificar as características essenciais dos fatos geradores praticados pela ALIANÇA, atribuindo-os às duas outras pessoas jurídicas, de modo a reduzir os montantes de tributos devidos.

A Recorrente suscita a necessidade do ânimo de prejudicar ou fraudar e do ato intencional pela parte. Ora, é exatamente isto que se constata no presente caso. Não há como se crer, por exemplo, que os empregados da ALIANÇA foram utilizados inadvertidamente na constituição da GA e da GAPE; ou que houve mero equívoco na atribuição a estas pessoas jurídicas dos serviços prestados pela ALIANÇA ADMINISTRADORA. Não se tratou de mero planejamento tributário, como alega a Recorrente, mas da prática de condutas fraudulentas, construindo uma realidade fictícia, para camuflar os fatos geradores praticados pela ALIANÇA e reduzir a incidência de tributos.

Não se trata, ainda, de “simples apuração de omissão de receita ou de rendimento”, como mencionado na Súmula CARF n.º 14, ou de “presunção legal de omissão de receita ou de rendimento”, hipótese a que se refere a Súmula CARF n.º 25. Aqui, as receitas foram declaradas e inexistente a aplicação de qualquer presunção. O que se praticou foi a atribuição fraudulenta das receitas a pessoas jurídicas inexistentes de fato, por meio dos já referidos ardis.

A alegação de questões regulatórias para justificar as condutas praticadas já foi rejeitada em tópico anterior. Como ficou estabelecido, ainda que houvesse justificativas para a existência de pessoas jurídicas distintas por questões empresariais ou regulatórias, o essencial, no caso, é que ficou comprovado que os serviços atribuídos à GA e à GAPE foram realizados pela ALIANÇA ADMINISTRADORA.

Por fim, não é hipótese da aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), na medida em que não se observa qualquer dúvida sobre os elementos elencados nos incisos do mencionado dispositivo. Há provas robustas e já referendadas das constatações registradas pela autoridade responsável pelo lançamento de ofício. Ainda que houvesse decisão por meio de voto de qualidade, como bem argumentou a PGFN, “**a divergência se torna irrelevante depois que a decisão do órgão é determinada**”. Após a formação da convicção dos julgadores e definição da decisão prevalecente, esta é a decisão administrativa resultante da análise dos autos.

Quanto à arguição de que a multa de ofício aplicada violaria o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal (vedação ao confisco), trata-se de análise que escapa à competência dos julgadores administrativos, conforme reconhecido na Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O referido enunciado deve ser interpretado em conjunto com as disposições constantes do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

E, ainda, com o art. 62 do RI/CARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Como se observa, ao contrário, inclusive do que já sustentou este Relator, os dispositivos normativos não impõem aos julgadores administrativos o não conhecimento de qualquer alegação de inconstitucionalidade apresentada pelos contribuintes nos seus recursos.

As alegações devem ser apreciadas, para que se examine se já existe alguma decisão ou ato dentre os acima relacionados que reconheça a inconstitucionalidade da norma atacada (hipótese em que o entendimento neles exposto deve ser aplicado). O que se veda ao julgador administrativo é, na ausência de qualquer dos referidos atos, reconhecer a referida inconstitucionalidade ou deixar de aplicar o ato normativo sob tal fundamento.

A Recorrente não aponta e não é do conhecimento deste Relator qualquer ato judicial ou administrativo que reconheça a inconstitucionalidade do art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação conferida por meio da Lei n.º 11.488, de 2007, que é o fundamento legal da

imposição da multa de ofício aplicada. Refere-se, apenas, a decisões judiciais que tratam da multa moratória de 20% (vinte por cento) e de julgamento ainda a ser realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do Recurso Extraordinário nº 736.090.

Portanto, na ausência de qualquer dos atos referidos nos dispositivos acima transcritos do Decreto nº 70.235, de 1972, e do RI/CARF, incide a vedação neles contida e reconhecida pela Súmula CARF nº 2, da impossibilidade de o julgador administrativo reconhecer ineditamente inconstitucionalidade de ato normativo ou deixar de aplicá-lo sob tal fundamento, de modo que deixo de analisar as razões apresentadas pela Recorrente, no intuito de demonstrar a existência de inconstitucionalidade da multa em questão.

Quanto à responsabilidade dos sucessores pela multa de ofício, cabe, apenas, invocar a Súmula CARF nº 113, de observância obrigatória por parte dos integrantes deste Colegiado:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nego provimento ao recurso, quanto a este tópico, mantendo incólume a multa de ofício aplicada.

### 3.4 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme relatado, no lançamento de ofício de que tratam os presentes autos, o contribuinte ELON GOMES DE ALMEIDA foi considerado responsável tributário pelos créditos tributários constituídos, com base no art. 135, inciso III, do CTN, na condição de administrador das pessoas jurídicas GA, GAPE e ALIANÇA ADMINISTRADORA.

A autoridade fiscal justificou a imputação, nos seguintes termos:

A fraude, que é a conduta dolosa de o contribuinte impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados. Pois a criação da GAPE e, posteriormente, da GA, levada a efeito pelos sócios do sujeito passivo, não possui substância econômica, sendo realizada artificialmente, apenas em documentos, com a finalidade de possibilitar, unicamente, a redução do montante de impostos. E o dolo da conduta está na vontade de o agente de alcançar o resultado, a redução indevida dos tributos.

Essa conduta perpetrada pelos administradores do contribuinte subsume-se ao que dispõe o art. 72 da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

*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.*

Desta forma, considerando que ELON GOMES DE ALMEIDA, CPF 455.245.306-82, tem poderes de administração da GAPE, GA e da ALIANÇA e, nessa qualidade, cometeu o ilícito descrito no referido art. 72, fica caracterizada a responsabilidade solidária pelo total do crédito tributário apurado nesta ação fiscal, conforme previsto no art. 135, III, do CTN, em decorrência de infração de lei.

O referido responsável tributário se limita a arguir a inexistência de fraude ou dolo, de modo que não poderia prevalecer a referida atribuição de responsabilidade. Argumenta que a criação da GA e da GAPE

foi mera decorrência da segregação das atividades de consultoria e corretagem de seguros, ao passo que a criação da Aliança Administradora de Benefícios de Saúde S/A se deu por questões regulatórias que viabilizaram a criação de um negócio autônomo, sujeito a um órgão regulador distinto – a ANS.

E prossegue com razões que sustentam a efetiva existência das três pessoas jurídicas e a inexistência de conduta dolosa de sua parte.

Os temas da inexistência de fato de GA e GAPE e da existência de fraude na constituição das referidas pessoas jurídicas e atribuição a elas dos serviços praticados pela ALIANÇA já foram objeto de abordagem em tópicos anteriores, de modo que não cabe aqui o reexame. Resta, portanto, a verificação se as condutas fraudulentas praticadas podem ser atribuídas ao responsável tributário em questão, de modo a justificar a incidência do art. 135, inciso III, do CTN, cujo teor se reproduz a seguir:

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:

[...]

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

Nesse sentido, todos os atos societários da GAPE (juntados à fl. 450), incluindo aqueles que efetuaram a inclusão e exclusão de empregados da ALIANÇA ADMINISTRADORA no quadro societário, contaram com a participação de ELON GOMES DE ALMEIDA, na condição de administrador. Foi o referido administrador, também, quem firmou os contratos pactuados entre a GAPE e a ANAJUSTRA (juntado à fl. 454) e GA e ANAJUSTRA (juntado à fl. 713), cujos serviços, conforme já descrito, foram realizados pelos empregados da ALIANÇA ADMINISTRADORA. Finalmente, os atos societários desta última pessoa jurídica também são subscritos por ELON GOMES DE ALMEIDA, inclusive como procurador dos demais sócios (juntado à fl. 230).

Há que se concordar, portanto, com as conclusões da autoridade fiscal, no sentido de que a referida pessoa física, possuindo o poder de administração sobre as três pessoas jurídicas envolvidas, e participando diretamente dos atos que redundaram nos fatos geradores de tributos e que estavam maculados pela fraude, deve responder na condição de responsável tributário, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN. Suas condutas, efetivamente, constituem infração de lei, na medida em que são praticados todos os atos que camuflam a realização dos fatos geradores por parte da ALIANÇA ADMINISTRADORA, por meio da utilização da GA e da GAPE.

Convém, apenas, registrar que, tendo sido mantida a qualificação da multa de ofício, fica prejudicada a prejudicial aventada pelo Recorrente, que vinculou a atribuição de responsabilidade à manutenção da penalidade qualificada.

Deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário, também, quanto a este tópico.

#### **4 CONCLUSÃO**

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para acolher a preliminar de nulidade do lançamento relativo aos períodos contidos no ano-calendário de 2014, e a dedução, nas bases de cálculo do ano-calendário de 2013, dos valores pagos aos empregados do grupo econômico a título de distribuição de lucros.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo