



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720452/2020-66
ACÓRDÃO	1402-007.497 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAGAP INSTALAÇÕES ELÉTRICAS EIRELI - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

INCONSTITUCIONALIDADES NO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF 02.

IMPUGNAÇÃO. ADE. NÃO IMPEDE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

É de cinco anos o prazo de que o Fisco dispõe para constituir os seus créditos, contado, no caso de o sujeito passivo ter agido com dolo, fraude ou simulação, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inc. I do art. 173 do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FALTA DA COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam-se como omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

LANÇAMENTO DECORRENTES DE OMISSÕES DE RECEITAS. CAUSA E EFEITOS.

A decisão prolatada no lançamento do IRPJ estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

SOLIDARIEDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias e penalidades, nos termos do inc. II e III do art. 135 do CTN.

ADMINISTRADORES. FRAUDE. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA DE DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA.

A imputação da responsabilidade solidária aos administradores por obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes e infração de lei, não implica desconsideração da personalidade jurídica da empresa.

REDUÇÃO DE MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. REDUÇÃO. EFEITO RETROATIVO.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 com redução de 150% para 100% em face da alteração da legislação com efeito retroativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter integralmente os lançamentos, reduzindo, todavia, de ofício, o percentual e o correspondente valor da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, sendo mantida, no mais a decisão da DRJ, inclusive a imputação de solidariedade a Antonio Silva Pereira, com fundamento no artigo 135, III, do CTN.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de Contribuições Previdenciárias Patronais, GILRAT, e Contribuições para Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), dos anos-calendário de 2015 a 2018, lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 5.979.991,03.

Antes da lavratura do auto de infração, o contribuinte foi excluído do Simples Nacional (Ato Declaratório Executivo nº 006933056, de 14 de dezembro de 2020, à e-fl. 3.377), por incorrer nas hipóteses de exclusão de ofício contidas nos inc. IV e VIII do art. 29, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

De início a fiscalização foi programada para serem auditados o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o Simples Nacional, a Contribuição Previdenciária da Empresa/Empregador e a Contribuição para Outras Entidades e Fundos, dos anos-calendário de 2015 e 2016.

Nos anos-calendário sob fiscalização, de 2015 a 2018, Jorge Silva de Moraes era o sócio administrador desde 22/07/2010 (15ª Alteração do Contrato Social) até 14/10/2015 (21ª Alteração do Contrato Social), quando a sociedade foi transformada de sociedade empresária limitada para empresa individual de responsabilidade limitada (Eireli).

Nessa data, 14/10/2015, Jorge Silva de Moraes passou à condição de titular da Eireli e assim permaneceu até 22/08/2020 (24ª Alteração do Contrato Social), quando a empresa individual de responsabilidade limitada foi transformada em sociedade limitada unipessoal. Nessa 24ª Alteração do Contrato Social a titularidade da Eireli foi transferida de Jorge Silva de Moraes para Antônio Silva Pereira. De acordo com a fiscalização, Jorge Silva de Moraes é interposta pessoa, que ingressou no quadro societário para ocultar o titular de fato do sujeito passivo, Antônio Silva Pereira, inscrito no CPF 391.613.669-00.

O Recorrente encontrava-se inscrito no Simples Nacional desde 01/01/2010. Em decorrência de procedimento fiscal, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.1.05.00-2019-00705-6, emitido em 20/11/2014, para verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Simples Nacional e outros tributos, o sujeito passivo fora excluído do Simples Nacional a partir de 01/01/2011. A exclusão do Simples Nacional foi realizada por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 47, de 17 de dezembro de 2015, expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá (PR). Os documentos que fundamentaram a exclusão e o ADE estão contidos no PAF sob nº 10950.725512/2015-91.

Entretanto, de acordo com a fiscalização, houve necessidade de realizar nova exclusão do Simples Nacional, haja vista que se constatou que: 1) o titular do sujeito passivo, nos períodos sob fiscalização, é interposta pessoa; 2) a escrituração contábil apresentada não permite a identificação da efetiva movimentação financeira, 3) o sujeito passivo utilizava documentos fiscais inidôneos para acobertar a maior parte de suas receitas.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 3.379 a 3.478, o lançamento decorreu dos seguintes fatos:

- 1- Omissão de Receitas Proveniente de Revenda de Mercadorias;
- 2- Omissão de Receitas Proveniente de Prestação de Serviços;
- 3- Omissão de Receitas Caracterizadas por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada;
- 4- Receitas de Revenda de Mercadorias Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional;
- 5- Receitas de Prestação de Serviços Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional.

Antes da lavratura dos autos de infração, a Recorrente foi excluída do Simples Nacional (Ato Declaratório Executivo nº 006933056, de 14 de dezembro de 2020, à e-fl. 3.377), por incorrer nas hipóteses de exclusão de ofício contidas nos inc. IV e VIII do art. 29, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

A Fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, pois constatou que a constituição da empresa foi feita em nome de interposta pessoa, visando transferir fraudulentamente a responsabilidade tributária pelas infrações cometidas. Outrossim, mesmo obrigado a emitir notas fiscais eletrônicas do Estado do Paraná e do Município de Umuarama (PR) a empresa imprimiu e utilizou documentos fiscais sem autorização para sua impressão, o que seria intuito de sonegação, fraude e conluio, revelados na vontade consciente de lesar a Fazenda, causando-lhe prejuízos, de acordo com as definições contidas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/96.

Outrossim, foi pessoalmente responsabilizado pelos créditos, nos termos do art. 135 do CTN, o Sr. Antônio Silva Pereira.

Apresentaram impugnações ao lançamento o contribuinte Hagap Instalações Elétricas Eireli e o responsável solidário Antonio Silva Pereira.

A Impugnação da empresa Hagap Instalações Elétricas Eireli alegou Preliminar de Nulidade do Lançamento em face de suposta prejudicialidade externa, qual seja, exclusão do Simples Nacional.

Informa que foi excluída do Simples Nacional pelo ADE nº 006933056, com ciência em 14/12/2020 e que impugnou o respectivo Ato Declaratório de Exclusão, estando pendente de

decisão administrativa, no qual os seus efeitos e exigibilidade encontram-se suspensos até o trânsito em julgado, conforme estabelecido nos arts. 23, §único da IN RFB nº 608/2006 c/c art. 151, III do CTN. Aduzi que a impossibilidade de constituir o crédito tributário enquanto não julgado o ato de exclusão seria nítida e lógica pois, caso ulteriormente a impugnante seja vencedora, restabelecendo-se o seu “*status quo ante*” mantém-se incluída definitivamente no regime de pagamento diferenciado, caindo por terra os argumentos e diferenças de ofício, perdendo totalmente seu objeto. Ressalta que não houve quaisquer outras detecções de omissões de receitas tributáveis, onde o lançamento sob análise, refere-se exclusivamente à cobrança das diferenças dos tributos como se a impugnante não fizesse parte do programa diferenciado, tanto que o Auditor ao constituir o crédito, abateu todos os valores anteriormente pagos pelo regime do Simples Nacional.

Entende que o lançamento deve ser decretado nulo de pleno direito, diante a incontroversa questão prejudicial que impede a constituição do crédito, sob pena de negar vigência ao direito da ampla defesa, contraditório e, sobretudo, suspensão da exigibilidade assegurados nos art. 39 da LC nº 123/06, Decreto nº 70.235/72 c/c art. 23, §único da IN RFB nº 608/2006 e art. 151, III do CTN.

Alegou que o lançamento utilizou como base de cálculo os anos-calendário de 2015 a 2018, tendo sido constituído, definitivamente, pela ciência do impugnante em 14.12.2020 e que o período de 01/01/2015 a 13.12.2015 foi atingido pela decadência, devendo a base de cálculo deste período ser extirpada.

Questiona as formalidades do Lançamento nos termos do art. 142 do CTN, asseverando que o art. 145 do CTN.

Argumenta que o crédito tributário constituído pela notificação válida do sujeito passivo é possível somente no prazo de 5 anos, contados *dies a quo* do surgimento do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN c/c art. 946 do RIR/2020, sob pena de responsabilidade funcional e que ultrapassado este prazo tem-se a extinção do crédito nos termos do art. 156, V do CTN.

Informa que a Fiscalização considerou como base de cálculo para a cobrança do IRPJ e Contribuições reflexas, as receitas brutas no período de 01.01.2015 a 31.12.2018, sendo que o fato gerador ocorreu no momento da aquisição da disponibilidade econômica, consoante estabelece o art. 218 do RIR.

Assevera que a contagem do prazo decadencial se desloca para a regra estatuída no art. 173 do CTN para encontrar respaldo no §4º do art. 150 do mesmo código, onde os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador e que posto tais informações, do *dies a quo* (01.01.2015 a 13.12.2015) até a efetiva constituição do lançamento pela notificação do impugnante em 14.12.2020, transcorreu, *in albis*, mais de cinco anos para o Fisco promover o lançamento, restando perdida, a destempo, a competência administrativa para exercer o direito

material da constituição do crédito, emergindo a decadência quinquenal, na formado art. 150, §4º do CTN.

Alega também que a lei tributária possui interpretação literal e restritiva quando se tratar de situação mais gravosa, devendo ser aplicada a hermenêutica que mais favorece o sujeito passivo. Cita o art. 63 da Lei nº 9.430/96, que o lançamento deve ser feito para constituir o crédito para se evitar perder o direito material, visto que não há interrupção e nem suspensão neste prazo.

Omissão de Receita – Depósitos Bancários – Fato Gerador Inexistente

Aduz que o lançamento fiscal teve como premissa o excesso de receita bruta extraídas de simples depósitos bancários. Informa que estes não podem ser considerados como sinônimos de renda típicos para exigir tributo, não se prestando, para ser utilizado como receita bruta auferida.

Assevera que o fato do signo-presuntivo deve conter como pressuposto a materialização do ato de “auferir renda e proventos de qualquer natureza, ao passo que a contribuição sobre o lucro, incide sobre a “obtenção de lucros”, comando do art. 43 do CTN, repristinado pelos artigos 33, “caput”, art. 47, XIII e 910, todos do RIR/18 (resultados positivos – rendimentos, ganhos e lucros auferidos).

Informa que a constituição do crédito tributário deve obrigatoriamente observar os requisitos do art. 142 do CTN, especialmente, provar a real existência do fato gerador, constatando a efetiva ocorrência fática ou jurídica descrita na norma, qual seja: exteriorização de riqueza e realização de gastos incompatíveis com a renda disponível. O imposto de renda, tem como objeto a tributação e cobrança sobre rendas e proventos de qualquer natureza, sendo factível para a ocorrência do fato gerador, a real exteriorização de riquezas, sem a qual, inexistente obrigação a ser cumprida, consoante estatuem os comandos do RIR/18.

Entende que não pode prevalecer o lançamento de ofício mediante base de cálculo injurídica (simples depósitos bancários), pois implicaria cobrar imposto sobre aquilo que não é renda e contribuição sobre aquilo que não é lucro.

Ressalta que se o ponto principal da hipótese de incidência tributária é o aumento positivo do patrimônio, não se pode aceitar que o aplicador da lei (Auditor Fiscal) dê alcance jurídico sobre situação atípica, querendo aquilo que o legislador não quis.

Aduz que a base de cálculo utilizada como excesso de receita bruta não guarda relação com as exteriorizações de riquezas constitucionalmente previstas (renda, acréscimo de patrimônio e resultados positivos), favorecendo a presunção legal em favor da Impugnante.

Argumentou que o art. 42 da Lei nº 9.430/96 não traz consigo a inteligência “*juris tantum*” cabendo a quem alega a veracidade dos fatos, sob pena de nulidade plena da exigência e que deve ser aplicado o princípio da inocência, não só porque a constituição do crédito não admite a presunção simples, mas em se tratando de penalidade deve ser interpretada de maneira

mais benigna, conforme dispõe os art. 112 do CTN c/c o art. 967 do RIR/18. Traz jurisprudência do CC a respeito.

Por fim, requer o reconhecimento da preliminar suscitada de questão prejudicial externa, diante da ausência de definitividade do processo de exclusão do Simples Nacional, decretando a nulidade do lançamento na forma dos artigos 39, §6º da LC nº 123/06, art. 23, § único da IN RFB nº 608/96, art. 75, §3º da Resolução CGSN nº 94/2001 e art. 151, III do CTN. Reconhecer a superveniência da Decadência, vez que o lançamento foi definitivamente, constituído em 14.12.2020, posteriormente ao prazo máximo legalmente previsto em cinco anos, nos termos do art. 150, §4º c/c art. 173, ambos do CTN e artigos 946 do RIR/18, extinguindo-se o crédito nos termos do art. 156 do CTN. Alternativamente, pede a nulidade do lançamento diante da ausência de legalidade da base de cálculo constituída ao escopo de simples depósitos bancários negando vigência ao princípio da legalidade e tipicidade cerrada e às disposições do art. 142 do CTN c/c art. 33; art. 47, XIII e art. 910 do RIR/18, visto não ter sido detectado acréscimos patrimoniais próprios para a cobrança do IRPJ e demais contribuições consoante art. 43 do CTN.

Com relação a Impugnação do Responsável Solidário, Antonio da Silva Pereira, argumentou que a estaria o Fisco impedindo de se efetuar o lançamento de ofício para exigência de eventuais diferenças de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL enquanto não julgado o ato de exclusão.

Aduziu que lega que o Sr. Antonio Silva Pereira foi eleito como responsável tributário solidário da empresa autuada, de modo que a imputação aviltou às disposições do art. 135, III do CTN, devido a interpretação extensiva errônea e equivocada da Fiscalização, visto que esta deu tratamento estéril ao instituto do Mandato legalmente enraizado no art. 653 do Código Civil.

Defendeu que o art. 121 do CTN, dispõe sobre a sujeição passiva, não podendo o aplicador da lei eleger aleatoriamente os que sejam mais convenientes, visto que a legislação tributária deve ser interpretada restritivamente e literalmente quando se tratar de infração, de maneira mais favorável ao acusado (art. 107 c/c 112 do CTN).

Aduziu que aquele que não mantiver íntima conexão com a materialidade do fato abstratamente posto na norma, não detém capacidade jurídica obrigacional vinculativa para sofrer imposição tributária, haja vista que a norma estabelece as pessoas que realizam efetivamente o imposto (arts. 146, III, “a” c/c art. 155, §2º, XII, “a”, ambos da CF/88).

Ressalta que o Mandatário/Procurador (Antonio Silva Pereira) praticou atos exclusivamente em nome da empresa mandante, jamais em nome próprio, atuando nos estritos termos do art. 653 do CCB/02. Entende que o simples fato de ter sido nomeado procurador da empresa, não enseja a sua responsabilização solidária, conforme propagado no item 13 do Termo de Verificação Fiscal, ainda, mais nos ditames do art. 135 do CTN.

Assevera que inexistindo provas que o terceiro obrou excessivamente sobre o mandato outorgado, não há imputação capaz de obrigá-lo ao pagamento de tributo, sob pena de haver confusão de personalidades jurídicas. Neste sentido, apresenta decisão judicial.

Salienta que a responsabilização com base no inc. II do art. 135 do CTN, reconhece a natureza subsidiária da responsabilização, sendo a responsabilização da pessoa jurídica hábil a busca da responsabilização.

Defendeu que não há Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.

A DRJ julgou improcedente a impugnação para manter integralmente o crédito constituído.

A Recorrente apresentou Recurso voluntário mantendo os argumentos das impugnações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Trata-se de auto de infração de Contribuições Previdenciárias Patronais, GILRAT, e Contribuições para Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), dos anos-calendário de 2015 a 2018, lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 5.979.991,03.

O Recorrente encontrava-se inscrito no Simples Nacional desde 01/01/2010. Em decorrência de procedimento fiscal, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.1.05.00-2019-00705-6, emitido em 20/11/2014, para verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Simples Nacional e outros tributos, o sujeito passivo fora excluído do Simples Nacional a partir de 01/01/2011. A exclusão do Simples Nacional foi realizada por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 47, de 17 de dezembro de 2015, expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Maringá (PR). Os documentos que fundamentaram a exclusão e o ADE estão contidos no PAF sob nº 10950.725512/2015-91.

Entretanto, de acordo com a fiscalização, houve necessidade de realizar nova exclusão do Simples Nacional, haja vista que se constatou que: 1) o titular do sujeito passivo, nos períodos sob fiscalização, é interposta pessoa; 2) a escrituração contábil apresentada não permite a identificação da efetiva movimentação financeira, 3) o sujeito passivo utilizava documentos fiscais inidôneos para acobertar a maior parte de suas receitas.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal, às 3.379 a 3.478, o lançamento decorreu dos seguintes fatos:

1- Omissão de Receitas Proveniente de Revenda de Mercadorias;

- 2- Omissão de Receitas Proveniente de Prestação de Serviços;
- 3- Omissão de Receitas Caracterizadas por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada;
- 4- Receitas de Revenda de Mercadorias Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional;
- 5- Receitas de Prestação de Serviços Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional.

Antes da lavratura dos autos de infração, a Recorrente foi excluída novamente do Simples Nacional (Ato Declaratório Executivo nº 006933056, de 14 de dezembro de 2020), por incorrer nas hipóteses de exclusão de ofício contidas nos inc. IV e VIII do art. 29, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006).

Esses documentos fiscais inidôneos, segunda a fiscalização, foram impressos sem a respectiva autorização para impressão de documentos fiscais e emitidos para acobertar as receitas do sujeito passivo nos anos-calendário de 2015 a 2018, períodos em que o sujeito passivo já estava obrigado a emissão de notas fiscais eletrônicas (NF-e) e notas fiscais eletrônicas de serviço (NFS-e), conforme restará demonstrado nesse Termo.

Em face de informações contidas nos extratos bancários, apresentados pela Recorrente em 28/03/2019, a fiscalização elaborou os “*Demonstrativos dos Depósitos e Créditos a Comprovar*” (especificados no quadro abaixo das folhas 3383), para cada conta bancária, nos quais foram listados, individualizadamente, os depósitos e créditos efetuados nas respectivas contas bancárias. Não foram listados nesse demonstrativo os valores de resgates de aplicações financeiras ou poupança.

De acordo com a fiscalização, os *Demonstrativos dos Depósitos e Créditos a Comprovar* foram incluídos no Termo de Intimação Fiscal (TIF) lavrado em 11/04/2019, cuja ciência por via postal ocorreu em 12/04/2019, mediante o qual o sujeito passivo fora intimado a, no prazo de 20 dias:

1. Comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem **individualizada** dos recursos creditados nas contas bancárias, conforme depósitos e créditos especificados nos “*Demonstrativos dos Depósitos e Créditos a Comprovar*” de cada conta bancária, que seguiram em anexo ao presente termo;
2. Apresentar demonstrativo (em arquivo Excel) de transferências entre contas de titularidade do contribuinte. No citado demonstrativo deverão ser apontadas as contas envolvidas (tanto a conta em que ocorreu o débito, quanto a conta em que ocorreu o crédito);
3. Indicar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, dentre os créditos listados, empréstimos contraídos no período;
4. Indicar e comprovar, mediante documentação hábil e idônea, quaisquer estornos dos créditos efetivados nas contas bancárias e relacionados nos “*Demonstrativos dos Depósitos e Créditos a Comprovar*”.

(...)

*No dia 23/07/2020, lavrou-se Termo de Intimação Fiscal, mediante o qual o sujeito passivo foi intimado a apresentar: 1) Livros Diário e Razão Contábil dos anos-calendário de 2017 e 2018; 2) Livro Caixa dos anos-calendário de 2017 e 2018; 3) Livro de Registro de Entradas, de Saídas e de Apuração do ICMS dos anos-calendário de 2017 e 2018; 4) Livro de Registro de Serviços Prestados dos anos-calendário de 2017 e 2018; 5) Blocos das notas fiscais que contenham **TODAS** as notas fiscais de prestação de serviço e as notas fiscais de venda de mercadorias/produtos (modelo 1 ou 1A) emitidas nos anos-calendário de 2017 e 2018; 6) Blocos das notas fiscais que contenham **TODAS** as notas fiscais de venda de mercadorias/produtos (modelo 1 ou 1A) emitidas nos anos-calendário de 2015 e 2016; 7) Arquivo digital contendo a imagem de **TODAS** as notas fiscais solicitadas nos itens 5 e 6 do presente Termo; 8) Arquivo digital contendo a imagem de todas as notas fiscais eletrônicas de prestação de serviço emitidas nos anos-calendário de 2017 e 2018; 9) Planilha (em arquivo digital, formato *xlsx*), na qual sejam relacionadas **TODAS** as notas fiscais de prestação de serviço e de venda de mercadorias/produtos, mencionadas nos itens anteriores.*

(...)

*Em 17/09/2020, por meio do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 17/09/2020, o sujeito passivo foi reintimado a apresentar: 1) Blocos das notas fiscais que contenham **TODAS** as notas fiscais de prestação de serviço e as notas fiscais de venda de mercadorias/produtos (modelo 1 ou 1A) emitidas nos anos-calendário de 2015, 2016, 2017 e 2018; 2) Arquivo digital contendo a imagem de **TODAS** as notas fiscais solicitadas no subitem anterior; 3) Planilha na qual sejam relacionadas todas as notas fiscais de prestação de serviço e de venda de mercadorias/produtos, mencionadas no item 1.*

Após analisar diversos documentos, contratos, notas fiscais, realizar diligências, buscas de diversas origens, conforme minuciosamente relatado no Termo de Verificação de 100 páginas (folhas 3379-3478) a fiscalização identificou omissão de receitas e fraudes, com pessoa interposta e notas fiscais inidôneas.

O Auto de Infração aplicou a multa qualificada de 150%, pois constatou que a constituição da empresa foi feita em nome de interposta pessoa, visando transferir fraudulentamente a responsabilidade tributária pelas infrações cometidas.

Relatou a fiscalização que mesmo obrigado a emitir notas fiscais eletrônicas do Estado do Paraná e do Município de Umuarama (PR) a Recorrente imprimiu e utilizou documentos fiscais sem autorização para sua impressão, o que seria intuito de sonegação, fraude e conluio, revelados na vontade consciente de lesar a Fazenda, causando-lhe prejuízos, de acordo com as definições contidas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/96.

Outrossim, foi pessoalmente responsabilizado pelos créditos, nos termos do art. 135 do CTN, o Sr. Antônio Silva Pereira, conforme descrito às e-fls. 3.468 a 3.475.

A fiscalização constatou-se a omissão de diversas receitas, conforme pode-se observar às e-fls. 3.453, no quadro sinótico abaixo, transcrito da decisão da DRJ:

9. QUADRO SINÓTICO DAS RECEITAS AUFERIDAS PELO SUJEITO PASSIVO (Declaradas e Omitidas)

No procedimento de fiscalização, conforme especificado no item anterior, constatarem-se as seguintes receitas auferidas pelo sujeito passivo, nos anos-calendário de 2015 a 2018:

Descrição Receitas	2015	2016	2017	2018
8.1.2.1. Receitas de Revenda de Mercadorias Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional	496.351,28	580.549,64	356.049,84	1.202.720,46
8.1.2.2. Receitas de Prestação de Serviços Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional	2.160.677,84	939.066,63	629.186,11	890.494,99
8.1.2.4. Omissão de Receitas Proveniente de Prestação de Serviços	8.616.318,07	7.009.864,44	4.782.290,03	6.403.113,34
8.1.2.3. Omissão de Receitas Proveniente de Revenda de Mercadorias	380.592,83	151.697,42	319.029,10	486.934,28
8.1.2.5. Omissão de Receitas Caracterizada por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada	980.535,16	554.929,78		
Total das Receitas Apuradas pela Fiscalização	12.634.475,18	9.236.107,91	6.086.555,08	8.983.263,07

Agora, veja o comparativo entre o valor total das receitas apuradas pela fiscalização e o valor total das receitas acobertadas por documentos inidôneos emitidos pelo sujeito passivo. Observar que, nos anos-calendário de 2015 a 2018, em média, 87,06% (oitenta e sete inteiros e seis décimos por cento) das receitas auferidas pelo sujeito passivo foram acobertas por documentos fiscais inidôneos.

Descrição	2015	2016	2017	2018	TOTAL
Total das Receitas Apuradas pela Fiscalização	12.634.475,18	9.236.107,91	6.086.555,08	8.983.263,07	36.940.401,24

Preliminar

Exclusão do Simples Nacional - Suspensão dos Efeitos

A Recorrente alega que o lançamento seria nulo, porquanto teria impugnado o Ato Declaratório que a excluía do Simples, o que suspenderia os efeitos da exclusão, “conforme estabelecido no artigo 23, parágrafo único da INSRF n. 608/2006 c/c art.151, III do CTN” e impediria a lavratura de auto de infração.

Ocorre que a partir da ciência do Ato Declaratório de Exclusão do referido sistema simplificado de tributação, e consoante data dos efeitos nele expressos, a empresa fica sujeita às mesmas regras tributário-fiscais às quais estão subordinadas as demais pessoas jurídicas, consoante art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, a seguir:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Assim, não há qualquer empecilho à autoridade fiscal constituir o crédito, nos moldes entabulados no presente feito, até mesmo com o fito de prevenir decadência.

A impugnação contra Ato de Exclusão do Simples não impede a constituição de crédito relativo ao período da exclusão, por falta de previsão legal nesse sentido; o inciso III do art.

151 do CTN, em que se escorou a defesa, se refere a "suspensão da exigibilidade do crédito", ou seja, parte de crédito já constituído.

Defende ainda Recorrente que o Ato de Exclusão seria nulo, porquanto depósitos bancários não poderiam ser considerados como "receita bruta auferida".

Ocorre que a exclusão do Simples se deu em virtude da Recorrente não ter escriturado a sua movimentação bancária – o que não foi questionado pela defesa –, particularidade que por si só justifica a exclusão, e por ter auferido receita maior do que o limite de permanência no sistema; receita que restou caracterizada ante a falta de comprovação da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários.

Ora, a apuração da base de cálculo dos tributos lançados com base nos depósitos bancários tem suporte legal no artigo 42 da Lei nº 9.430/96:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I – os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II – no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil Reais). (art. 42, § 3º, II, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 4º da Lei nº 9.481, de 13/08/1997).

Ademais, o STF, em 24 de fevereiro de 2016, concluiu o julgamento que reconheceu a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, a qual permitiu a transferência dos dados protegidos pelo sigilo bancário diretamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Desta maneira, está correto no Ato de Exclusão do SIMPLES vez que a Recorrente não fez qualquer prova para demonstrar a origem dos depósitos bancários. A exclusão do SIMPLES NACIONAL surtirá efeito a partir de 01/01/2011.

Conforme mencionado, a Recorrente foi intimada a comprovar a origem dos recursos utilizados em depósitos havidos em suas contas bancárias e não o logrou fazer quanto aos montantes relacionados.

Nesse sentido, os depósitos de origem não comprovada foram caracterizados como omissão de receita, o que se fez com suporte do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, como dito; de consequente, constituiu-se o respectivo crédito, por meio do lançamento.

Note-se que a impugnação contra Ato de Exclusão do Simples não impede a constituição de crédito relativo ao período da exclusão, por falta de previsão legal nesse sentido. O assunto é objeto da Súmula “Vinculante5” do Carf nº 77:

Súmula CARF nº 77:

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

De fato, os depósitos bancários, em si, não caracterizam fato gerador de nenhum tributo. Nada obstante, a inteiro teor do que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a falta de comprovação da origem dos recursos neles utilizados caracteriza omissão de receita, que, ao fim e ao cabo, é objeto de tributação. O assunto inclusive é objeto da Súmula nº 26 do Carf:

Súmula CARF nº 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Os Recorrentes alegam que parte dos valores constituídos no presente lançamento devem ser anulados, tendo em vista que foram atingidos pela decadência, nos termos do §4º do art. 150 do CTN, pelo fato de se tratar de lançamento por homologação e com pagamento antecipado dos tributos.

Ao se aplicar o comando legal pertinente ao Auto de infração em tela, se constata que a competência mais antiga objeto dos lançamentos é 01/2015, correspondendo o dia 01/01/2016 como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Sendo assim, o prazo limite para lançamento seria 31/12/2020, como a Recorrente foi cientificada do AI em 14/12/2020, não haveria qualquer competência fulminada pela decadência.

No entanto, a Recorrente defende que deve ser considerado outro termo de início de decadência por estar sujeito ao lançamento por homologação.

Portanto, o debate nesse ponto refere-se a definir a aplicação do artigo 173 ao invés do artigo 150 do CTN. A diferença nesse caso será definida pela ocorrência ou não de fraude. Segue abaixo a redação de ambos os artigos.

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

(...)

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ocorre que no caso aplica-se o inc. I do art. 173 do CTN, pois foi demonstrado a presença de dolo ou fraude.

Ora, no Termo de Verificação Fiscal evidenciou fraudes realizadas pela Recorrente, abaixo destacadas nos termos da decisão da DRJ:

- Nos anos-calendário sob fiscalização o sujeito passivo encontrava-se sob a titularidade de uma interposta pessoa Sr. Jorge Silva de Moraes, sendo que o administrador e titular de fato da empresa era o Sr. Antônio Silva Pereira;

- A empresa utilizou farta documentação fiscal inidônea (notas fiscais modelo I e notas fiscais de prestação de serviço, ambas em papel, impressas sem a competente autorização para impressão de documentos fiscais) visando acobertar a maior parte das suas receitas, com o intuito doloso e fraudulento de ocultar suas receitas, que corresponderam em média em torno de mais de 87,06% de suas receitas.

Desta maneira, deve ser aplicado o artigo 173 do CTN o qual dispõe que o prazo para o início da contagem do prazo decadencial inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, inclusive, este entendimento encontra-se consolidado por meio da Súmula nº 72 do CARF:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

INCONSTITUCIONALIDADES

A alegada inconstitucionalidade de dispositivos legais, atos normativos e princípios constitucionais não pode ser oposta à autoridade julgadora administrativa, cuja competência cinge-se à análise do caso concreto em face da legislação vigente.

A declaração de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário, conforme Súmula CARF 02:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

MÉRITO**DO LANÇAMENTO**

A Recorrente defendeu que os depósitos bancários não seriam “sinônimos de renda típicos para exigir tributo”. No entanto, conforme mencionado anteriormente, o procedimento de utilização de depósitos bancários foi realizado dentro das normas tributárias.

Recapitulando, conforme Termo de Verificação Fiscal, intimado a comprovar a origem dos recursos utilizados em depósitos havidos em suas contas bancárias, a Recorrente não o logrou fazer, conforme pode-se observar às e-fls. 3379-3478:

8.1.2.5. Omissão de Receitas Caracterizada por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

Omissão de receitas proveniente de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea, de acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Consoante descrição detalhada no item "02. DA FISCALIZAÇÃO" do presente Termo, o sujeito passivo, por meio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 11/04/2019, foi intimado a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem individualizada dos recursos creditados em suas contas bancárias, especificados nos "Demonstrativos dos Depósitos e Créditos a Comprovar" de cada conta bancária, encaminhados juntamente ao citado TIF.

Em 24/06/2019 o sujeito apresentou o arquivo digital denominado FISCALIZAÇÃORECEITA FEDERAL 2019.xlsx\ O arquivo digital apresentado pelo sujeito passivo não veio acompanhado de documentos comprobatórios.

Posteriormente, em 25/07/2019, após análise do arquivo digital apresentado pelo sujeito passivo e dos documentos coletados em procedimento de diligência na Copei Distribuição S.A., a fiscalização produziu o "Demonstrativo dos Depósitos e Créditos a Comprovar Elaborado em 25/07/2019" para cada conta bancária, em que a fiscalização indicou aqueles créditos bancários que foram comprovados e aqueles não comprovados.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 25/07/2019, o sujeito passivo foi intimado a comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem individualizada dos recursos creditados nas contas bancárias, conforme os depósitos e créditos especificados no "Demonstrativo dos Depósitos e Créditos a Comprovar Elaborado em 25/07/2019"

No dia 19/08/2019, o sujeito passivo apresentou sua resposta na ARF de Umuarama (PR), na qual informa que "toda documentação fisco/contábil solicitada foi devidamente entregue tempestivamente, sendo que demais documentos alheios ora solicitamos (sic) não possuímos, porquanto, impossível serem entregues".

Assim sendo, a fiscalização lavrou no dia 07/10/2019 Termo de Intimação Fiscal, mediante o qual o sujeito passivo foi reintimado a apresentar os mesmos documentos/elementos requisitados no TIF lavrado em 25/07/2019.

No dia 25/10/2019, o sujeito passivo apresentou sua resposta semelhante à anterior, na qual relata que "toda documentação fisco/contábil solicitada foi devidamente entregue tempestivamente, extratos, notas e demonstrativo das transferências, sendo que demais documentos alheios ora solicitamos (sic) não possuímos, porquanto, impossível serem entregues".

Considerando que o sujeito passivo não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse a origem dos créditos bancários, a fiscalização procedeu à análise desses créditos com fundamento principalmente na farta documentação obtida em diligência realizada na Copel Distribuição S.A.. nas notas fiscais eletrônicas de serviço obtidas na Prefeitura Municipal de Umuarama e nas notas fiscais eletrônicas (NF-e) obtidas no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). (grifei)

Inicialmente a fiscalização elaborou para cada conta bancária o "Demonstrativo dos Depósitos e Créditos Comprovados e Não Comprovados", cujo arquivo digital (Dem dos Dep e Cred Comprovados e N Comprovados.xlsx) foi anexado ao processo. Nesse demonstrativo foram indicados os Créditos Bancários Comprovados e os Créditos Bancários Não Comprovados, assim como na mesma linha dos créditos bancários foram descritos os documentos que os comprovam. Além disso, foram somados os montantes mensais dos créditos bancários comprovados e não comprovados.

Cumprir repisar que as notas fiscais (prestação de serviços e venda de mercadorias - modelo 1) em papel, emitidas para a Copei Distribuição S.A. ou para pessoas físicas ou jurídicas (denominadas como interessados nas Cartas-Acordo firmadas entre a o interessado, a Copei Distribuição S.A. e o terceiro habilitado — sujeito passivo), eram todas inidôneas. haja vista que foram impressas sem a respectiva autorização para impressão de documentos fiscais.

Em seguida, elaborou-se o Demonstrativo Sintético dos Créditos Comprovados e Não Comprovados, para os anos-calendário de 2015 e 2016. cujo arquivo digital Dem Sintético dos Créd Comprov e N Comprov.xlsx foi anexado ao processo, no qual foram totalizados mensalmente os valores creditados, assim como os créditos comprovados e os não comprovados em cada conta bancária, de acordo com a indicação realizada no "Demonstrativo dos Depósitos e Créditos Comprovados e Não Comprovados". Ao final desse demonstrativo foram totalizados mensalmente os valores creditados não comprovados.

De fato, depósitos bancários, em si, não caracterizam fato gerador de nenhum tributo. Nada obstante, a inteiro teor do que dispõe o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a falta de comprovação da origem dos recursos neles utilizados caracteriza omissão de receita, esta objeto

de tributação. Nessa esteira, não haveria a necessidade da comprovação da “real exteriorização de riquezas”, inclusive tal assunto já foi inclusive objeto da Súmula nº 26 do CARF, acima transcrita.

Ora, conforme consta no Termo de Verificação fiscal de fls. 3379-3478, fora realizada identificação de receitas de diversas origens:

“8.1.2. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)

8.1.2.1. Receitas de Revenda de Mercadorias Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional

Conforme já relatado, o sujeito passivo foi excluído do Simples Nacional.

Nestas circunstâncias, as receitas declaradas pelo sujeito passivo foram submetidas à tributação por regime inadequado (Simples Nacional). Portanto, os valores dessas receitas declaradas (não tributadas adequadamente) serão objeto de lançamento de ofício, de acordo com o regime de tributação aplicável.

Na tabela a seguir, consigna-se a receita bruta de revenda de mercadorias mensalmente declarada, nos anos-calendário de 2015 a 2018, conforme Extratos do Simples Nacional anexados ao processo.

Período	Revenda de mercadorias, exceto para o exterior - Sem substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção)	Revenda de mercadorias, exceto para o exterior - Com substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação (o substituto tributário do ICMS deve utilizar essa opção)	TOTAL das Receitas Declaradas
jan/2015	78.227,67	-	78.227,67
fev/2015	45.361,65	-	45.361,65
mar/2015	600,00	-	600,00
abr/2015	48.269,27	-	48.269,27
mai/2015	34.639,55	-	34.639,55
jun/2015	112.178,84	-	112.178,84
jul/2015	7.795,95	-	7.795,95
ago/2015	8.006,09	-	8.006,09
set/2015	57.054,13	-	57.054,13
out/2015	27.330,38	-	27.330,38
nov/2015	26.187,05	-	26.187,05
dez/2015	50.700,70	-	50.700,70
TOTAIS	496.351,28		496.351,28

jan/2016	89.568,45	-	89.568,45
fev/2016	15.020,05	-	15.020,05
mar/2016	21.354,86	-	21.354,86
abr/2016	137.705,22	-	137.705,22
mai/2016	36.246,79	-	36.246,79
jun/2016	27.962,66	-	27.962,66
jul/2016	9.047,26	-	9.047,26
ago/2016	105.842,81	-	105.842,81
set/2016	36.870,26	-	36.870,26
out/2016	14.687,35	-	14.687,35

Documento de 99 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo código de localização EP11.0925.085-AD16:1220:19270.8889 no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> consulte a página de autenticação no final deste documento

CF DEFIS



MINISTÉRIO DA
ECONOMIA

Fl. 3439



Receita Federal

Folhas 61/99 do Termo de Verificação Fiscal
Contribuinte: HAGAP INSTALAÇÕES ELÉTRICAS LTDA
CNPJ: 02.609.925/0001-60 / TDPF-F: 09.1.05.00-2019-00012-2

nov/2016	68.965,59	-	68.965,59
dez/2016	17.278,34	-	17.278,34
TOTAIS	580.549,64		580.549,64

jan/2017	77.750,95	-	77.750,95
fev/2017	15.969,75	-	15.969,75
mar/2017	25.157,29	-	25.157,29
abr/2017	36.772,83	-	36.772,83
mai/2017	10.217,01	-	10.217,01
jun/2017	17.873,39	-	17.873,39
jul/2017	13.541,79	-	13.541,79
ago/2017	75.725,18	-	75.725,18
set/2017	28.460,75	-	28.460,75
out/2017	24.142,64	-	24.142,64
nov/2017	3.500,13	-	3.500,13
dez/2017	26.938,13	-	26.938,13
TOTAIS	356.049,84		356.049,84

jan/2018	27.789,76	42.178,97	69.968,73
fev/2018	12.599,34	-	12.599,34
mar/2018	11.655,10	410.177,03	421.832,13
abr/2018	-	370.704,40	370.704,40
mai/2018	-	-	-
jun/2018	-	24.315,00	24.315,00
jul/2018	-	27.079,20	27.079,20
ago/2018	26.701,85	57.059,56	83.761,41
set/2018	-	-	-
out/2018	7.500,00	-	7.500,00
nov/2018	4.986,00	-	4.986,00
dez/2018	179.974,25	-	179.974,25
TOTAIS	271.206,30	931.514,16	1.202.720,46

8.1.2.2. Receitas de Prestação de Serviços Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional

Conforme já relatado, o sujeito passivo foi excluído do Simples Nacional.

Nestas circunstâncias, as receitas declaradas pelo sujeito passivo foram submetidas à tributação por regime inadequado (Simples Nacional). Portanto, os valores dessas receitas

declaradas (não tributadas adequadamente) serão objeto de lançamento de ofício, de acordo com o regime de tributação aplicável.

Na tabela a seguir, consigna-se a receita bruta de prestação de serviços mensalmente declarada, nos anos-calendário de 2015 a 2018, conforme Extratos do Simples Nacional anexados ao processo.

Período	Locação de bens móveis, exceto para o exterior	Prestação de Serviços, exceto para o exterior - Sujeitos ao fator "r", sem retenção/substituição tributária de ISS, com ISS devido ao próprio Município do estabelecimento	Prestação de Serviços, exceto para o exterior - Sujeitos ao fator "r", com retenção/substituição tributária de ISS	Prestação de serviços, exceto para o exterior, sujeitos ao Anexo III com retenção/substituição tributária de ISS	Prestação de serviços, exceto para o exterior, sujeitos ao anexo III sem retenção/substituição tributária de ISS, com ISS devido ao próprio município do estabelecimento	TOTAL das Receitas Declaradas
jan/2015	96.288,15	-	-	-	-	96.288,15
fev/2015	-	-	-	264.507,82	-	264.507,82
mar/2015	-	-	-	166.313,80	-	166.313,80
abr/2015	-	-	-	203.846,21	-	203.846,21
mai/2015	-	-	-	163.785,51	-	163.785,51
jun/2015	-	-	-	238.229,26	-	238.229,26
jul/2015	-	-	-	296.797,06	-	296.797,06
ago/2015	-	-	-	297.139,27	-	297.139,27
set/2015	-	-	-	195.707,24	-	195.707,24
out/2015	-	-	-	210.240,89	-	210.240,89
nov/2015	-	-	-	24.560,63	3.262,00	27.822,63
dez/2015	-	-	-	-	-	-
TOTAIS	96.288,15	-	-	2.061.127,69	3.262,00	2.160.677,84

jan/2016	-	-	-	66.788,74	-	66.788,74
fev/2016	-	-	-	291.142,77	-	291.142,77
mar/2016	-	-	-	86.946,82	-	86.946,82
abr/2016	-	-	-	-	-	-
mai/2016	-	-	-	165.385,76	-	165.385,76
jun/2016	-	-	-	177.989,55	-	177.989,55
jul/2016	-	-	-	41.970,65	-	41.970,65
ago/2016	-	-	-	26.946,67	-	26.946,67
set/2016	-	-	-	-	-	-

Documento de 99 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo código de localização EP11.0925.085-AD18.1220.13276.8589 no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> consulte a página de autenticação no final deste documento.

PRF DEFIS

MINISTÉRIO DA
ECONOMIA

Fl. 3441



Receita Federal

Folhas: 63/99 do Termo de Verificação Fiscal
Contribuinte: HAGAP INSTALAÇÕES ELÉTRICAS LTDA
CNPJ: 02.609.925/0001-60 / TDPF-F: 09.1.05.00-2019-00012-2

out/2016	-	-	-	-	-	-
nov/2016	-	-	-	73.395,67	-	73.395,67
dez/2016	-	-	-	8.500,00	-	8.500,00
TOTAIS	-	-	-	939.066,63	-	939.066,63

jan/2017	-	-	-	-	-	-
fev/2017	-	-	-	-	-	-
mar/2017	-	-	-	-	-	-
abr/2017	-	-	-	3.178,00	-	3.178,00
mai/2017	-	-	-	25.600,49	-	25.600,49
jun/2017	-	-	-	26.997,98	-	26.997,98
jul/2017	-	-	-	36.000,00	-	36.000,00
ago/2017	-	-	-	19.791,85	-	19.791,85
set/2017	-	-	-	123.769,69	-	123.769,69
out/2017	-	-	-	387.738,10	-	387.738,10
nov/2017	-	-	-	6.110,00	-	6.110,00
dez/2017	-	-	-	-	-	-
TOTAIS	-	-	-	629.186,11	-	629.186,11
jan/2018	-	-	42.712,46	-	-	42.712,46
fev/2018	-	-	28.910,00	-	-	28.910,00
mar/2018	-	-	147.256,77	-	-	147.256,77
abr/2018	-	-	28.170,96	-	-	28.170,96
mai/2018	-	-	-	-	-	-
jun/2018	-	-	64.426,14	-	-	64.426,14
jul/2018	-	-	67.814,29	-	-	67.814,29
ago/2018	-	-	83.687,54	-	-	83.687,54
set/2018	-	-	125.649,83	-	-	125.649,83
out/2018	-	-	94.836,29	-	-	94.836,29
nov/2018	-	-	109.123,38	-	-	109.123,38
dez/2018	-	-	97.907,33	-	-	97.907,33
TOTAIS	-	-	890.494,99	-	-	890.494,99

8.1.2.3. Omissão de Receitas Proveniente de Revenda de Mercadorias

O sujeito passivo auferiu receitas oriundas de revenda de mercadorias.

Verificou-se que existem receitas de revenda de mercadorias: 1) nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) obtidas no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED); 2) nas notas fiscais em papel (modelo 1), que foram emitidas sem a respectiva autorização para impressão de documentos fiscais, consideradas, portanto, inidôneas.

Essas notas fiscais em papel (modelo 1) foram todas coletadas em diligência na Copel Distribuição S.A. e estão relacionadas aos contratos pactuados entre a Copel Distribuição S.A., o “Interessado” (particular, pessoa jurídica ou física) e o “Terceiro Legalmente Habilitado” (sujeito passivo), contratos estes denominados “Carta-Acordo”.

Maiores detalhes sobre essas “Carta-Acordo” encontram-se no item “7.3. Dos Contratos Pactuados entre a Copel Distribuição S.A. e Particulares e o Sujeito Passivo” do presente Termo.

Conforme informação contida no site do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra – www.sintegra.gov.br), o sujeito passivo está obrigado a emitir NF-e desde o dia 01/01/2012.

(...)

Observou-se ainda que, de forma indevida, o sujeito passivo inseria receitas de prestação de serviços nas notas fiscais modelo 1 no quadro que era destinado somente a venda de mercadorias/produtos. Não se trata de nota fiscal modelo 1, que permite venda de mercadorias/produtos conjugada com a prestação de serviços de competência municipal no mesmo documento fiscal. Vide abaixo a nota fiscal nº 909 emitida em 31/07/2017 em que se verifica, no quadro de descrição dos produtos, a menção à “entrada serviço” no valor de R\$ 4.100,00.

(...)

Diante do exposto, elaboraram-se as seguintes planilhas, relacionando as notas fiscais de vendas de mercadorias: 1) Demonstrativo de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de Vendas Emitidas pelo Sujeito Passivo (arquivo digital Dem de NF-e de Vendas Emitidas pelo Sujeito Passivo.xlsx anexado ao processo); 2) Demonstrativo de Notas Fiscais de Prestação de Serviço e/ou Venda de Mercadorias Emitidas em Papel para Outras Pessoas Físicas ou Jurídicas (exceto Copel) (arquivo digital Dem de NF de Prest de Serviço ou Venda de Merc Emitidas em Papel para Outras.xlsx anexado ao processo).

Cumpre mencionar que no Demonstrativo de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de Vendas Emitidas pelo Sujeito Passivo encontram-se NF-e emitidas com CFOP 5949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado).

Embora o sujeito passivo tenha emitido essas NF-e com CFOP 5949, os valores correspondentes a essas notas fiscais foram creditados na conta bancária do sujeito passivo, concluindo-se, portanto, que são vendas efetivadas. Vide por exemplo as NF-e nº 162 e 163, emitidas no dia 20/02/2015, com CFOP 5949, nos respectivos valores de R\$ 18.300,00 e R\$ 20.300,00, que foram creditadas na conta bancária do sujeito passivo na Caixa Econômica Federal (Ag. 570 conta 2141-0) no dia 11/03/2015.

Os arquivos digitais das imagens das notas fiscais de prestação de serviço e/ou venda de mercadorias emitidas em papel para outras pessoas físicas ou jurídicas (exceto Copel), todas coletadas em procedimento de diligência na Copel Distribuição S.A., foram anexadas ao processo.

Na tabela abaixo, encontram-se os montantes mensais das vendas de mercadorias, totalizadas nos dois demonstrativos acima citados, realizadas nos anos-calendário de 2015 a 2018, deduzidas das receitas declaradas no Simples Nacional, e na coluna “D” (Total da Receita Omitida) o valor da receita omitida apurada pela fiscalização.

(...)

8.1.2.4. Omissão de Receitas Proveniente de Prestação de Serviços

O sujeito passivo auferiu receitas oriundas de prestação de serviços.

Verificou-se que existem receitas de prestação de serviços: 1) nas Notas Fiscais Eletrônicas de Serviço (NF-e) obtidas, por meio de ofícios, na Prefeitura Municipal de Umuarama (PR); 2) nas notas fiscais em papel (modelo 1), que contem indevidamente serviços prestados em seu conteúdo, que foram emitidas sem a respectiva autorização para impressão de documentos fiscais, consideradas, portanto, inidôneas; 3) nas notas fiscais faturas de serviços em papel, que também foram emitidas sem autorização para impressão de documentos fiscais.

Essas notas fiscais (modelo 1) e as notas fiscais faturas de serviços em papel foram todas coletadas em diligência na Copel Distribuição S.A..

Conforme já mencionado no subitem anterior, essas notas fiscais em papel (modelo 1) estão relacionadas aos contratos pactuados entre a Copel Distribuição S.A., o “Interessado”

(particular, pessoa jurídica ou física) e o “Terceiro Legalmente Habilitado” (sujeito passivo), contratos estes denominados “Carta-Acordo”.

Vide abaixo, a título exemplificativo, imagem da nota fiscal fatura de serviços.

(...)

É imperioso mencionar que o sujeito passivo se encontra obrigado a emitir notas fiscais eletrônicas de prestação de serviços, desde 01/07/2013, conforme art. 1º, inciso II, alínea “c”, do Decreto nº 37/2013, de 08 de março de 2013, da Prefeitura Municipal de Umuarama. Assim sendo, nos anos-calendário sob fiscalização (2015 a 2018) não poderia ter emitido nenhuma nota fiscal de prestação de serviços em papel.

Diante do exposto, elaboraram-se as seguintes planilhas, relacionando as notas fiscais de vendas de mercadorias: 1) Demonstrativo das Notas Fiscais Eletrônicas de Serviço (NFS-e) Emitidas pelo Sujeito Passivo (vide arquivo digital Dem das Notas Fiscais Eletrônicas de Serviço (NFS-e).xlsx anexado ao processo); 2) Demonstrativo de Notas Fiscais de Prestação de Serviço e/ou Venda de Mercadorias Emitidas em Papel (modelo 1) para Outras Pessoas Físicas ou Jurídicas (exceto Copel) (vide arquivo digital Dem de NF de Prest de Serviço ou Venda de Merc Emitidas em Papel para Outras.xlsx anexado ao processo); 3) Demonstrativo de Notas Fiscais de Prestação de Serviço em Papel Emitidas para a Copel Distribuição S.A (vide arquivo digital Dem de NF de Prest de Serviço em Papel Emitidas para a Copel.xlsx anexado ao processo).

Os arquivos digitais contendo a imagem de todas as notas fiscais mencionadas no parágrafo anterior foram anexados ao processo.

Na tabela abaixo, encontram-se os montantes mensais das receitas de prestação de serviços, totalizadas nos três demonstrativos acima citados, auferidas nos anos-calendário de 2015 a 2018, deduzidas das receitas declaradas no Simples Nacional, e na coluna “E” (Total da Receita Omitida) o valor da receita omitida apurada pela fiscalização.

(...)

É necessário ressaltar que todos os serviços prestados constantes das notas fiscais de prestação de serviços emitidas para a Copel Distribuição S.A. sofreram retenção de 5% de ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), corroborando o fato de que se trata somente de prestação de serviços.

Conforme os §§ 4º e 5º da Cláusula Nona – Condições de Faturamento, contida nos contratos pactuados com a Copel Distribuição S.A., constam as formalidades exigidas na emissão das notas fiscais relativas aos serviços prestados e aos materiais fornecidos:

(...)

Verifica-se no §5º que o sujeito passivo deveria emitir a nota fiscal correspondente aos materiais, especificando cada item fornecido, a quantidade, os valores unitários, subtotais, e o valor total, ou seja, o sujeito passivo deveria ter emitido nota fiscal específica para os materiais fornecidos, fato este que não foi constatado pela fiscalização em relação às notas fiscais emitidas para a Copel Distribuição S.A.

Todas as notas fiscais emitidas para a Copel Distribuição S.A. estavam relacionadas somente a prestação de serviços.

8.1.2.5. Omissão de Receitas Caracterizada por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

Omissão de receitas proveniente de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, cuja origem dos recursos utilizados nestas operações não foi comprovada mediante documentação hábil e idônea, de acordo com o artigo 42 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Portanto, foi correto o procedimento da fiscalização ao constituir o crédito em relação a omissão de rendimentos caracterizado pelos depósitos bancários. Em relação às outras omissões apontadas pelo Fisco, quais sejam, Omissão de Receitas Proveniente de Revenda de Mercadorias; Omissão de Receitas Proveniente de Prestação de Serviços; Receitas de Revenda de Mercadorias Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional; Receitas de Prestação de Serviços Declaradas e Tributadas Indevidamente pelo Simples Nacional, o Impugnante nada contradiz a este respeito.

Conforme fls. 3456, a fiscalização reconheceu a existência de recolhimentos havidos a título de Simples Nacional, relativos aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2015 a 2018, conforme Extratos do Simples Nacional (anexados ao processo) que foram considerados como dedução dos respectivos tributos e períodos de apuração objeto de lançamento de ofício neste procedimento fiscal. Para essa finalidade, foram desmembrados os citados valores recolhidos de acordo com sua composição, demonstrada no quadro de fls. 3455-3456.

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

Considerando que a Recorrente, por meio do Ato Declaratório Executivo 006933056, de 14 de dezembro de 2020, expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Londrina (PR), foi excluído do SIMPLES Nacional com efeitos a partir de 01/01/2015, o sujeito passivo submeteu-se as normas de tributação das empresas em geral, com apuração dos resultados pelas regras do lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, nos termos do artigo 32 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Contudo, consoante o § 2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 2006, o sujeito passivo pode optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual:

Art. 32.

...

*§ 2º Para efeito do disposto no **caput** deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.*

Por meio do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 17/09/2020, em seu item 3, o sujeito passivo foi intimado a realizar essa opção.

No dia 06/10/2020, o sujeito passivo anexou sua resposta ao DCC sob nº 13033.227433/2020-27 sem se manifestar a respeito desse item.

Em 19/10/2020, lavrou-se Termo de Intimação Fiscal, reintimando o sujeito passivo a realizar a opção pela tributação do RIPJ e da CSLL na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

Em 06/11/2020, o sujeito passivo anexou ao DCC sob nº 13033.227433/2020-27 nova resposta na qual informa que *“em caso de eventual lançamento fiscal, que o mesmo seja praticado na forma pela qual a nossa empresa se encontra, ou seja, nos procedimentos do Simples Nacional”*

Considerando a ausência de opção pelo sujeito passivo, este se sujeita ao lucro real, apurado em períodos trimestrais, desde que a escrituração contábil mantida pelo contribuinte a possibilite.

Entretanto, como restou demonstrado as escriturações contábeis apresentadas pelo sujeito passivo são imprestáveis para identificação da movimentação financeira e para determinar o lucro real.

Diante do relato da fiscalização, a tributação do ano-calendário de 2015, 2016, 2017, 2018 foi realizada com base no lucro arbitrado, em conformidade com o artigo 530, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999):

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

...

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real;*

Já para o quarto trimestre do ano-calendário de 2018, o arbitramento foi realizado com fulcro no art. 603, inciso III, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018):

Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

...

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

b) determinar o lucro real;

Nesse cenário, a fiscalização apresentou os cálculos aplicáveis às Contribuições Previdenciárias nos seguintes termos:

8.1.1. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

8.1.1.1. Contribuições Previdenciárias (Parte Patronal) Incidentes Sobre

Remunerações Pagas aos Segurados Empregados

A contribuição previdenciária a cargo da empresa (patronal) é de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais da empresa, em consonância com o artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A Lei nº 8.212, de 1991, em seu artigo 22, inciso II e alíneas, instituiu ainda a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, às alíquotas de 1%, 2% ou 3%, dependendo do grau de risco de acidente do trabalho, tendo-se em conta a atividade preponderante da empresa.

Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (Publicado(a) no DOU de 17/11/2009, seção , página 35)

“...

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57;

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;

c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante,

aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 03 de novembro de 2010)

c) a empresa com mais de **1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento**, na forma da alínea “b”, exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

d) ...”“...

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, **no estabelecimento**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)”

O Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, regulamentou a aplicação, acompanhamento e avaliação do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, mediante a inclusão do artigo 202-A no Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999).

O Fator Acidentário de Prevenção - FAP é um índice, que pode variar entre cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado sobre a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), que tanto pode resultar em aumento como diminuição da respectiva contribuição.

Decreto no 3.048, de 6 de Maio de 1999

Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

§ 1o O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 2o Para fins da redução ou majoração a que se refere o **caput**, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 4o Os índices de frequência, gravidade e custo serão calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, levando-se em conta: (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

I - para o índice de frequência, os registros de acidentes e doenças do trabalho informados ao INSS por meio de Comunicação de Acidente do Trabalho - CAT e de benefícios acidentários estabelecidos por nexos técnicos pela perícia médica do INSS, ainda que sem CAT a eles vinculados; (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

II - para o índice de gravidade, todos os casos de auxílio-doença, auxílio-acidente, aposentadoria por invalidez e pensão por morte, todos de natureza acidentária, aos quais são atribuídos pesos diferentes em razão da gravidade da ocorrência, como segue: (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

a) pensão por morte: peso de cinquenta por cento; (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

b) aposentadoria por invalidez: peso de trinta por cento; e (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

c) auxílio-doença e auxílio-acidente: peso de dez por cento para cada um; e (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social, apurados da seguinte forma: (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

a) nos casos de auxílio-doença, com base no tempo de afastamento do trabalhador, em meses e fração de mês; e (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

b) nos casos de morte ou de invalidez, parcial ou total, mediante projeção da expectativa de sobrevida do segurado, na data de início do benefício, a partir da tábua de mortalidade construída pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE para toda a população brasileira, considerando-se a média nacional única para ambos os sexos. (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 5o O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 6o O FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua divulgação. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

§ 7o Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 8o Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1o de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 9o Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008. (Redação dada pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP. (Incluído pelo Decreto nº 6.957, de 2009)

Os valores do Fator Acidentário de Prevenção – FAP - para o sujeito passivo são, para o CNAE Preponderante e para os anos-calendários da presente ação fiscal:

(...)

Incide também sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos, as contribuições devidas a Outras Entidades ou Fundos (Contribuições destinadas a Terceiros), conforme determinam os artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Nos termos do art. 109, §5º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, as contribuições devidas a outras entidades ou fundos são calculadas de acordo com o código FPAS (Fundo da Previdência e Assistência Social) da atividade:

Art. 109. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação e cobrança da contribuição devida por lei a terceiros, ressalvado o disposto no § 1º do art. 111. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

...

§ 5º A contribuição de que trata este artigo é calculada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos, e é devida: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

I - pela empresa ou equiparada, de acordo com o código FPAS da atividade, atribuído na forma deste Capítulo; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

A classificação da atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado nos atos constitutivos e no CNPJ, e a atribuição do correspondente FPAS (Fundo da Previdência e Assistência Social) são realizadas pelo próprio sujeito passivo.

No presente caso, atribuíram-se pelo próprio sujeito passivo os seguintes códigos FPAS para seus estabelecimentos:

CNPJ Estabelecimento	FPAS
02.609.925/0001-60	507
02.609.925/0001-60	515

Os percentuais das contribuições devidas a outras entidades ou fundos para os respectivos FPAS encontram-se abaixo detalhados:

FPAS	507	515
(*) autentica Documento de 99 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado pelo e-mail EP11.0025.001-AD15:1220:13276.8559 no endereço https://cav.receita.fazenda.gov.br/CA consultando a página de autenticação no fim do documento.		
MINISTÉRIO DA ECONOMIA Reo 5/99 do Termo de Verificação Fiscal CNPJ: HAGA INSTALAÇÕES ELÉTRICAS LTDA 0609.923/0001-60 / TDPF-F: 09.1.05.00-2019-00012-2		
Salário-educação	2,50%	2,50%
IN CRA	0,20%	0,20%
SENAC	-	1,00%
SENAI	1,00%	-
SESC	-	1,50%
SESI	1,50%	-
SEBRAE	0,60%	0,60%
TOTAL	5,80%	5,80%

Assim sendo, constitui-se o crédito tributário, mediante a lavratura de Auto de Infração, relativo às mencionadas contribuições (patronal e devidas a outras entidades e fundos), sobre as remunerações dos segurados empregados, declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (Gfip), dos anos-calendário de 2015 a 2018.

Elaborou-se o Demonstrativo dos Valores das Remunerações dos Segurados Empregados (FPAS 507 e 515), cujo arquivo digital (Dem dos Valores das Rem dos SegEmpregados.xlsx) foi anexado ao processo, contendo os valores das remunerações dos segurados empregados no período de 2015 a 2018.

Nas duas tabelas abaixo, encontram-se totalizados, por FPAS (507 e 515), os valores mensais da remuneração dos empregados, sobre os quais foram apuradas as contribuições:

(...)

8.1.1.2. Contribuição Previdenciária (Parte Patronal) Incidente Sobre Remunerações Pagas aos Segurados Contribuintes Individuais

A contribuição previdenciária a cargo da empresa (patronal) é de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração paga, devida ou creditada, a qualquer título aos segurados contribuintes individuais da empresa, em consonância com o artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Lei nº 8.212, de 24 de Julho de 1991

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

...

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009

“...

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

...

III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

Assim sendo, constitui-se o crédito tributário, mediante a lavratura de Auto de Infração, relativo à contribuição previdenciária patronal, sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais, declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (Gfip), nos anos-calendário de 2015 a 2018.

Elaborou-se o Demonstrativo dos Valores das Remunerações dos Segurados Contribuintes Individuais, cujo arquivo digital (Dem dos Valores das Rem dos Seg Contrib Individuais.xlsx) foi anexado ao processo, contendo os valores das remunerações dos segurados contribuintes individuais nos anos-calendário de 2015 a 2018.

No quadro abaixo, encontram-se totalizados os valores da remuneração dos segurados contribuintes individuais, sobre os quais foram apuradas as contribuições:

(...)

Portanto, corretamente calculado o auto de infração com base no Lucro Arbitrado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Recorrente Antonio Silva Pereira, eleito como responsável tributário solidário da empresa autuada, fundamentando-se no art. 135 do CTN, argumenta que atuou exclusivamente nos interesses da empresa, e não em nome próprio. Informa que inexistem provas que obrou excessivamente sobre o mandato outorgado, não havendo imputação capaz de obrigá-lo a pagar o tributo, sob pena de confusão patrimonial de personalidades jurídicas.

A DRJ esclareceu, de forma resumida como se deu a constituição e a participação dos sócios na referida empresa, para tanto, observa-se no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 3.467, o seguinte:

13. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DE ANTÔNIO SILVA PEREIRA

Conforme os elementos e informações apresentados pela fiscalização no presente Termo, cuja síntese segue abaixo, restou comprovado, indubitavelmente, que Antônio Silva Pereira (CPF 391.613.669-00) é o administrador e titular de fato do sujeito passivo:

1. Antônio Silva Pereira foi sócio-administrador do sujeito passivo somente no período de 28/03/2002 (Alteração do Contrato Social nº 3) até 07/08/2004 (Alteração do Contrato Social nº 6).

2. Com exceção desse período em que foi sócio-administrador, nos demais períodos Antônio Silva Pereira teve o cuidado de obter procuração outorgada pelos sócios-administradores (de direito) do sujeito passivo para que continuasse administrando-o com amplos, gerais e ilimitados poderes. Vejam esses fatos, a seguir. As procurações encontram-se detalhadamente listadas no item "5- DAS ALTERAÇÕES DO CONTRATO SOCIAL E DAS PROCURAÇÕES OUTORGADAS" do presente Termo.

(...)

A DRJ também relatou que a Fiscalização descreveu como ocorreu a entrada e a saída dos sócios na Recorrente ao longo das 24ª alterações contratuais, as quais permite verificar que o Sr. Antônio Silva Pereira ora retira-se da sociedade (6ª, 13 e 19 alteração) e por vezes volta como sócio (10, 15 e 24 alteração). Além deste fato, às e-fls. 3.397, foram elencadas as procurações dos sócios administradores feitas todas ao outorgado Antônio Silva Pereira. Nesse cenário, a DRJ chegou a conclusão de que deve ser mantida a responsabilidade pelos seguintes fundamentos:

O que se verifica é que em toda a existência da empresa o Sr. Antônio Silva Pereira poderia administrá-la, com amplos, gerais e ilimitados poderes, para tanto pode-se observar os inúmeros relatos da Fiscalização a respeito do uso dessas procurações como descritos às e-fls. 3.401, tais como: a emissão de todos os cheques dos anos-calendário de 2015 e 2016, assinatura em vários contratos e aditivos pactuados com a Copel Distribuição S.A (na condição de procurador do sujeito passivo), bem como não foi apresentado nenhum documento assinado por Jorge Silva de Moraes que agisse como administrador da empresa.

Especificamente no período de 2015 a 2018, o sócio José Paulino Sobrinho ingressou na sociedade como quotista, em 28/11/2013, quando da retirada do Sr. Antônio Silva Pereira, e retirou-se em 27/07/2015, conforme e-fls. 3.402 e 3.403, sendo que o Sr. José Paulino Sobrinho era empregado da empresa desde 01/06/2005 e atuava como Supervisor administrativo e de Manutenção Elétrica, desligando-se da empresa em 30/11/2017 e retornando em 01/08/2018, com a mesma ocupação. O que se observa nesta situação é que era sócio quotista da empresa ao mesmo tempo era empregado dela (28/11/2013 a 27/07/2015). Assim, verifica-se que mesmo quando o Sr. Antônio Silva Pereira não fazia parte da sociedade como sócio era inserido alguém de seu quadro funcional, visando manter o controle da administração sob seu comando.

A mesma situação ocorre com o Sr. Jorge Silva de Moraes, que foi empregado do sujeito passivo no período de 04/10/2000 a 19/02/2011, como cozinheiro e também manteve vínculo de emprego na empresa A S P Materiais Elétricos Eireli a qual o Sr. Antônio Silva Pereira é o titular. Importa salientar que o Sr. Jorge Silva de Moraes não apresentou nenhuma DIRPF para a RFB, para declarar a aquisição das quotas do capital do sujeito passivo, transações imobiliárias ou propriedade de veículos. Outro ponto que deve ser destacado é que o endereço informado na base do CPF da RFB é que o Sr. Jorge Silva de Moraes residia em uma construção de aparência antiga, bem modesta e aparentemente morava na parte dos fundos dessa construção. Toda a descrição feita pela Fiscalização a respeito do Sr. Jorge Silva Moraes não deixa a mínima dúvida de que a situação econômica-financeira dele era incompatível com a condição de sócio-administrador ou titular de uma Eireli que auferiu receita bruta de R\$ 12.634.475,18, no ano-calendário de 2015, conforme apurado pela Fiscalização.

Cabe ressaltar que foram 23 contratos firmados com a Copel e que representam a maior parte das receitas auferidas pelo sujeito passivo, neste sentido, consta do Termo de Verificação Fiscal, trechos destes documentos, e-fls. 3.407 a 3.414, sendo que em nenhum deles consta a assinatura do Sr. Jorge Silva de Moraes, mas consta na maior parte a assinatura do Sr. Antônio Silva Pereira.

*Outro ponto que deve ser destacado, é que nas notas fiscais emitidas pela empresa para a Copel a autorização para impressão de documentos fiscais indicada no rodapé da nota não existe, conforme resposta da Prefeitura de Umuarama (PR), além do que o CNPJ da gráfica que supostamente teria feita a impressão dessas notas fiscais está com um dígito a menos (CNPJ: 0761719/**001**-70), sendo o dígito verificador, caso fosse 0001 seria o 57 e não o 70. Se não bastasse tais incongruências, ainda o cadastro do CNPJ: 07.617.119/0001-57, pertence a Associação de Proteção aos Proprietários de Van. Destaca-se ainda que todas as notas fiscais emitidas nos anos-calendário de 2015 a 2018, para a Copel foram em papel, preenchidas com máquina datilográfica, quando deveria ter sido emitido notas fiscais de serviço eletrônicas a partir de 01/07/2013.*

Não param por aí as fraudes elencadas pela Fiscalização, para tanto descreve que em um outro tipo de contrato denominado Cartas de Acordo, conforme e-fls. 3.419 a 3.423, as irregularidades perpetradas pela empresa, conforme resumos das inconsistências encontradas:

Vejam-se as inconsistências encontradas nesse documento fiscal: 1) o número do CNPJ da gráfica que supostamente imprimiu esse documento também está faltando um dígito (CNPJ 07617119/001-70), conforme já relatado; 2) a nota fiscal modelo 1 acima é exclusivamente para saída (venda) de mercadorias/produtos e não é cabível para receita de prestação de serviço; observar que consta em seu corpo a descrição “unidade des (sic) serviço” no valor de R\$ 23.000,00; o sujeito passivo deveria ter emitido uma nota fiscal específica para prestação de serviços; 3) em consulta ao site do SINTEGRA na Internet (www.sintegra.gov.br) constatou-se que o sujeito passivo se encontra obrigado a emitir notas fiscais eletrônicas a partir 01/01/2012 e não poderia ter emitido essas notas fiscais, modelo 1, em papel a partir de então.

Conforme se verifica essas notas fiscais modelo 1 também são inidôneas.

O sujeito passivo possuía tanto notas fiscais de prestação de serviços, conforme restou claro no subitem anterior, como notas fiscais modelo 1, ambas em papel, inidôneas. Um verdadeiro arsenal de documentos fraudulentos, utilizados com intuito de dificultar a apuração de suas receitas pelas autoridades fazendárias.

Ora, diante do todo o relato é evidente a participação do Sr. Antônio Silva Pereira na condução total dos negócios realizados pela empresa e que houve a utilização de notas fiscais inidôneas para acobertas as suas receitas, sendo que tais documentos somente puderam ser verificados após diligência realizada na Copel Distribuição S.A.

Entendo que a responsabilização deve ocorrer somente nos casos em que for descrito a condutado do responsabilizado. No presente caso, além de ter sido evidenciada a administração por parte do Recorrente, também restou comprado sua participação na fraude **vez que assinou os contratos com a Copel e que representam a maior parte das receitas auferidas pelo sujeito passivo, neste sentido, consta do Termo de Verificação Fiscal, trechos destes documentos, e-fls. 3.407 a 3.414, sendo que em nenhum deles consta a assinatura do Sr. Jorge Silva de Moraes, mas consta na maior parte a assinatura do Sr. Antônio Silva Pereira.**

Ademais, o Relatório Fiscal relata outras participações do Recorrente:

3. Nos anos-calendário de 2015 a 2018, de posse das procurações outorgadas por Jorge Silva de Moraes (que foi sócio-administrador a partir de 22/07/2010 e titular da Eireli a

partir de 14/10/2015), Antônio Silva Pereira movimentava as contas bancárias do sujeito passivo. (fls. 3470).

4. Em amostragem de 100 (cem) cheques emitidos nos anos-calendário de 2015 e 2016, no valor total de R\$ 6.552.298,85, pela conta bancária nº 602-5, mantida na agência 4379-6 do Sicoob Arenito, constatou-se que TODOS, sem exceção, foram assinados por Antônio Silva Pereira. Vide imagem do cheque nº 004867-4, emitido em 06/01/2015, e assinado por Antônio Silva Pereira:



5. Também se utilizando das procurações outorgadas, Antônio Silva Pereira assinou os contratos e os respectivos aditivos pactuados com a Copel Distribuição S.A., o principal cliente do sujeito passivo. (fls. 3471).

(...)

6. Antônio Silva Pereira assinava também, como representante do sujeito passivo, os documentos denominados Cartas-Acordo e todos os demais documentos conexos (tais como o Termo Particular de Cessão de Créditos e o Formulário de Autorização para Crédito em Conta Corrente ou Conta Poupança), detalhadamente descritos no subitem do presente Termo 7.3. DOS CONTRATOS PACTUADOS ENTRE a COPEL DISTRIBUIÇÃO S.A, PARTICULARES e o SUJEITO PASSIVO.

7. A fiscalização não constatou a existência de qualquer documento que comprovasse a atuação de Jorge Silva de Moraes como administrador do sujeito passivo.

8. Jorge Silva de Moraes era somente um “laranja”, utilizado para ocultar o administrador e titular de fato do sujeito passivo, Antônio Silva Pereira.

Diante de todo o exposto, deve Antônio Silva Pereira, responder solidariamente pelos tributos e contribuições apurados em razão TER SIDO PROVADO SUA PARTICIPAÇÃO nas infrações constatadas pela fiscalização, em conformidade com o art. 135 do CTN.

E ao contrário do defendido pelo Recorrente não há que se falar em necessidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, vez que a solidariedade tributária não se confunde com os institutos da desconsideração da personalidade jurídica e do redirecionamento da execução, sendo que no momento em que a autoridade fiscal verifica que se está diante do art. 135 do CTN como ensejadora de solidariedade passiva, é seu dever efetuar o lançamento sobre a pluralidade de sujeitos passivos solidários, constituindo o crédito tributário de maneira a identificar corretamente as pessoas ligadas ao pólo ativo solidariamente.

REDUÇÃO DA MULTA

Apesar de não constar expressamente recurso com relação à multa, deve-se ressaltar que o Auto de Infração está correto em aplicá-la.

O artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 dispõe que sonegação fiscal é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Nesta linha o artigo 72 da mesma lei conceitua fraude como 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 seu pagamento.

Já o artigo 73 do mesmo ato legal determina que conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Assim, no presente caso constatou-se a constituição do sujeito passivo em nome de interposta pessoa, para transferir-lhe fraudulentamente a responsabilidade tributária e penal pelas infrações cometidas.

Além disso, constatou-se que o sujeito passivo, mesmo obrigado a emitir notas fiscais eletrônicas (NF-e) pelo Estado do Paraná e notas fiscais de prestação de serviço eletrônicas (NFS-e) pelo município de Umuarama (PR) procedeu à impressão e à utilização de documentos fiscais sem autorização para impressão de documentos fiscais.

Portanto, face o evidente intuito de sonegação, fraude e conluio, revelados na vontade consciente e desejada de lesar a Fazenda, causando-lhe prejuízos, de acordo com as definições contidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, combinados com o comando legal plasmado no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996 estava correta a autoridade fiscalizadora em aplicar multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o montante dos tributos apurados.

No entanto, cabe uma observação final que irá beneficiar os Recorrentes em face de alteração da legislação cuja aplicação se impõe ao presente caso.

Verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

*III - **apresentar a documentação técnica** de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Note-se que o § 1º do caput do artigo 44 acima transcrito alterou o termo “duplicado” pelo termo “majorado” na seguinte disposição: “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **majorado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”, e na sequência apontou duas possibilidades para a majoração em seus incisos VI e VII:

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

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

Ou seja, a nova lei, através da substituição do inciso VI acima, passou a dispor que na hipótese de ausência de reincidência, deve ser aplicada (no caso reduzida) a multa de 100%, sendo, portanto, reduzida de 150% para 100%.

Isto porque a redação anterior dobrava automaticamente a multa de 75% (mencionada no caput), o que implicava na multa de 150%. A redação nova da lei não dobra mais automaticamente a multa de 75% e sim aponta a multa de 100% para os casos gerais (de não reincidência). Isto significa que a multa que antes era de 150% passou a ser de 100% para não reincidentes, deixando de dobrar automaticamente.

Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

Ocorre que no presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Resumindo, mantenho a qualificação da multa de ofício, porém reduzindo seu percentual para 100%.

Em face do exposto, voto por conhecer, afastar a preliminar e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter integralmente a decisão da DRJ, reduzindo, todavia, de ofício, o percentual o correspondente ao valor da multa de ofício qualificada a 100% em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, sendo mantida, no mais a decisão da DRJ, inclusive manutenção da responsabilidade do Sr. Antonio.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni