



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722986/2018-77
ACÓRDÃO	2004-000.482 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAROLINE FELIZ SARRAF FERRI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

REQUERIMENTO DE SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE EFETIVA CAUSA SUSPENSIVA. CONTINUIDADE REGULAR DO PROCESSO.

Inexistindo efetiva causa suspensiva do processo administrativo fiscal, impõe-se o seu prosseguimento regular, na forma do Decreto nº 70.235.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos no processo administrativo fiscal apenas os atos praticados por pessoa incompetente e/ou com prejuízos para que o contribuinte exercite o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o lançamento sido efetivado no quinquídio legal não ocorre a decadência.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a trabalhador como forma de retribuir o trabalho prestado.

Somente são permitidas as exclusões do salário de contribuição quando expressamente comprovadas as inclusões de verbas não salariais. Meras alegações teóricas, sem apontar com especificação, a partir das memórias de cálculos, a efetiva inclusão de determinada verba não tributável no lançamento de ofício, prescindindo o julgamento de liquidez e certeza, rechaçam o pedido genérico de afastamento de determinadas verbas.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS-MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE DE LIMITE.

Não se aplica a limitação de 20 salários-mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 45 da Lei nº 6.950/1981, ao cálculo das contribuições destinadas a Terceiros em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A multa de ofício qualificada é aplicável quando caracterizada simulação com o objetivo de reduzir o montante das contribuições devidas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA FIXADA NO PATAMAR DE 150%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, c, CTN. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. TEMA 863 DO STF.

Há de ser reduzida a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da Lei nº 14.689/2023, por força da aplicação do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como considerando o julgamento efetivado pelo STF em Repercussão Geral no Tema 863 (RE 736.090).

PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA PARA ENCOBRIR SUJEIÇÃO DE FUNCIONÁRIOS À PESSOA FÍSICA. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO. LANÇAMENTO CONTRA A PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS PAGOS PELA PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

É inadmissível aproveitar no lançamento realizado em face da pessoa física, diretamente no contencioso, tributos pagos pela pessoa jurídica interposta para encobrir a efetiva sujeição dos funcionários à pessoa física.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e rejeitar as preliminares; no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros (relator), que dava provimento parcial em maior extensão, para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, bem como aproveitar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica em relação as contribuições previdenciárias de mesma natureza. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mario Hermes Soares Campos (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente). Ausente a conselheira Miriam Denise Xavier, substituída pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 850/903, páginas 790/843 do pdf), com efeito suspensivo, interposto pelo recorrente, qualificado nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com o Acórdão nº 101-015.239 – 5ª TURMA/DRJ01, de 28/12/2021 (e-fls. 805/832, páginas 745/772 do pdf), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

NULIDADE.

São considerados nulos no processo administrativo fiscal apenas os atos praticados por pessoa incompetente e/ou com prejuízos para que o contribuinte exercite o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

DECADÊNCIA.

O prazo para constituição do crédito tributário pela Fazenda Nacional é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte deixe de efetuar o pagamento e/ou adote procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a trabalhador como forma de retribuir o trabalho prestado.

Somente são permitidas as exclusões do salário de contribuição expressamente previstas na legislação de regência e desde que atendidos todos os requisitos normativos previstos.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SALÁRIO-EDUCAÇÃO.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou pela constitucionalidade da cobrança do salário-educação (Súmula 732) do STF, aprovada em sessão plenária de 26/11/2003).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRAUDE.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada fraude, simulação e/ou sonegação com o objetivo de reduzir o montante das contribuições devidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com Relatório Fiscal (e-fls. 31/47) motivando o ato juntamente *com representação fiscal para baixa de inscrição de CNPJ com trânsito em julgado administrativo* (e-fls. 331/341; e-fl. 365; com despacho decisório, e-fls. 788/800; e-fl. 984), tendo o contribuinte sido notificado em 27/12/2018 (edital – e-fl. 369), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Trata-se de lançamento de crédito tributário, relativo à cobrança de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, e contribuições devidas ao Terceiro FNDE/Salário-educação, incidentes sobre fatos geradores apurados no período compreendido pelas competências 1/2013 a 12/2017, conforme autos de infração de fls. 2/28.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 31/47), o presente procedimento fiscal decorreu de diligência fiscal realizada na empresa EXC Auxílio Administrativo Ltda - ME, CNPJ 10.../0001 51, que resultou na lavratura da Representação Fiscal integrante do Processo nº 11624 720.049/2018-07, submetida ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, visando a baixa de ofício do CNPJ da referida empresa.

Segundo a fiscalização, foi constatada a inexistência de fato da pessoa jurídica EXC Auxílio Administrativo Ltda e a subordinação de seus funcionários à Sra. Caroline Feliz Sarraf Ferri, enquanto titular do Serviço Distrital do Portão em Curitiba/PR, sendo esta senhora, também, sócia majoritária da empresa EXC.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, a fiscalização, face a descaracterização do CNPJ da EXC, considerou os funcionários desta empresa como sendo subordinados diretamente à Sra. Caroline e lançou, em relação à matrícula CEI 51.202.57744/05 desta senhora, as contribuições previdenciárias da Empresa e GILRAT e as contribuições devidas ao FNDE/Salário-Educação, incidentes sobre as verbas salariais dos referidos funcionários, considerando o período de 1/2013 a 1/2017.

Os valores das bases de cálculo das contribuições lançadas são aqueles das verbas salariais pagas pela EXC a seus funcionários e declaradas em suas GFIP no período de 1/2013 a 1/2017, incluindo as competências referentes a décimo-terceiro salário.

Foi aplicada multa de ofício qualificada correspondente à alíquota de 150% - decorrente da prática de simulação e de fraude, conforme previsão do artigo 44, inciso I, e parágrafo 1º da Lei nº 9.430/1996.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 372/428), que instaurou o contencioso, foi sumarizada no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Preliminarmente, alega o que segue:

- nulidade da intimação por edital, por ter sido a intimação postal enviada ao endereço antigo da impugnante, e não ao seu endereço atual, ao qual foram encaminhadas as intimações fiscais anteriores;

- nulidade material do auto de infração, pois, embora conste no Relatório Fiscal que a base de cálculo das contribuições lançadas foi extraída da GFIP da EXC, não constam informações sobre a composição dos valores ali informados, o que impede a impugnante de verificar (i) os segurados sobre os quais as contribuições são exigidas; e (ii) as verbas que compõem essa base de cálculo;

- nulidade material do auto de infração em razão de erro na apuração da contribuição, por não ter sido descontado do valor apurado as contribuições previdenciárias pagas pela EXC no regime do Simples Nacional;

- nulidade material do auto de infração, por ter sido incluído na base de cálculo das contribuições, por equivocada presunção, a remuneração de funcionários da EXC sem relação com os serviços prestados à impugnante;

- nulidade material da autuação, pois inexistente previsão legal que permita a autoridade fiscal desconsiderar negócios jurídicos (contratos de prestação de serviços) celebrados entre a EXC e a autuada;

- decadência dos créditos tributários com fatos geradores anteriores a 27/12/2013, pois a contagem da decadência pelo artigo 173, inciso I, do CTN não se aplica ao caso concreto, uma vez que (i) não houve qualquer fraude ou simulação; e (ii) tanto a impugnante como a EXC realizaram recolhimentos de contribuições previdenciárias em todo o exercício de 2013, o que atrai a contagem do prazo decadencial pelo art. 150, §4º, do CTN.

No mérito, sustenta:

- a improcedência das autuações, sob as alegações de que os negócios praticados pela EXC são válidos e que a EXC possuía autonomia operacional, gerencial, patrimonial e financeira (subitens 1.1.1 a 1.18 do Relatório Fiscal) e;

- que os negócios praticados entre a EXC e a impugnante eram regulares e que inexistiu qualquer abuso ou simulação (subitem 3.2 do Relatório Fiscal).

Subsidiariamente, alega que:

- inexistência de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual não procede a qualificação da multa de ofício em 150%;
- há a necessidade de se abater das contribuições apuradas as contribuições previdenciárias pagas pela EXC;
- há a necessidade de excluir da base de cálculo as remunerações de funcionários que prestavam serviços exclusivamente para a EXC;
- não incide contribuições previdenciárias sobre verbas de caráter não salarial, tais como: aviso prévio indenizado e do auxílio-doença (comum e acidentários), salário-maternidade, férias gozadas e seu respectivo adicional, horas extras e seu respectivo adicional e adicional de periculosidade;
- não exigência dos valores cobrados a título de salário-educação, por ter sido a exigência desta contribuição tacitamente revogada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que alterou o artigo 149, §2º, III, da CF/88 para restringir as bases de cálculo possíveis para exigência de contribuições previdenciárias.

Ao final, requer:

[...] dignem-se V.Sas, a reconhecer a nulidade da intimação realizada por edital (fl. 369), tendo em vista que a intimação do Auto de Infração foi dirigida a endereço diferente daquele ao qual foram enviadas as Intimações Fiscais anteriores, e que o Auditor Fiscal sabia ser o endereço atual da Impugnante.

Caso não se entenda pela nulidade da intimação por edital, requer dignem-se V. Sas. a, no mérito, julgar totalmente procedente a presente Impugnação, para o fim de reconhecer a nulidade material ou a total improcedência do Auto de Infração lavrado contra a Impugnante, pelas razões já expostas.

Ad argumentandum, na remota hipótese de não serem acolhidos os fundamentos pela nulidade ou total improcedência do Auto de Infração, requer dignem-se V. Sas. a:

- a. reconhecer a decadência dos débitos referentes a fatos geradores ocorridos até 27/12/13;*
- b. afastar a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, uma vez que não restam configuradas as hipóteses de sonegação, fraude ou conluio no caso concreto;*
- c. determinar que os valores pagos pela EXC a título de contribuições previdenciárias sejam compensados e abatidos do valor histórico do débito principal, com os respectivos reflexos no cálculo da multa e dos juros moratórios;*
- d. excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas da Impugnante as remunerações pagas pela EXC a funcionários que não prestavam serviços à Impugnante ou ao Serviço Distrital do Portão, indicados no tópico 4.3 desta Impugnação;*
- e. excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas da Impugnante as verbas que não possuem caráter salarial, como os pagamentos realizados a título de aviso prévio indenizado e auxílio-doença*

(comum e acidenta rio), salário maternidade, férias gozadas e seu respectivo adicional, horas extras e seu respectivo adicional e adicional de periculosidade; e

f. excluir os valores relativos ao salário-educação (fls. 19-27), considerando que esta contribuição foi revogada pela Emenda Constitucional nº 33/01.

Conforme Despacho nº 9, de 27/6/2019, da então 5ª Turma DRJ/BSB (fls. 786/787), os autos foram encaminhados à DRF de origem para aguardar a decisão final sobre o pedido de baixa do CNPJ da empresa EXC.

Despacho nº 9

Pelo exposto, considerando não haver decisão definitiva quanto à baixa do CNPJ da EXC nos autos do processo nº 11624-720.049/2018-07, e que tal decisão repercute no julgamento do presente lançamento fiscal, propõe-se o encaminhando dos autos à DRF de origem, para que se aguarde a decisão final sobre o pedido da fiscalização de baixa do CNPJ da empresa EXC, com posterior reenvio dos autos a esta DRJ para julgamento.

Em 23/8/2021 (despacho de encaminhamento – fl. 803), foi juntado aos autos o Despacho Decisório nº 71 - SRRF09/DISIT, formalizado nos autos do processo nº 11624 720.049/2018-07, que não deu provimento ao recurso hierárquico referente à baixa de ofício da empresa EXC Auxílio Administrativo Ltda - ME, CNPJ nº 10.../0001-51, com posterior encaminhamento para esta DRJ para devido seguimento ao litígio administrativo.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Antes, requer, introdutoriamente, a suspensão do processo administrativo até o fim do Processo Judicial nº 5025999-29.2021.4.04.7001, ajuizado pela EXC Auxílio Administrativo Ltda.

Posteriormente, apresentou petição requerendo, caso não cancelada a multa de ofício de 150%, a redução dela por força da nova Lei nº 14.689, que alterou o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430 (e-fl. 987/988).

Depois, na sequência, apresentou pedido de juntada a título de memorial para apoio ao julgamento, tratando-se de Laudo Pericial (e-fls. 993/1.031).

É o que importa relatar.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 10/01/2022, e-fl. 847, protocolo recursal em 08/02/2022, e-fl. 848, e despacho de encaminhamento, e-fl. 980), bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de suspensão do processo administrativo fiscal em razão do processo judicial ajuizado por EXC Auxílio Administrativo Ltda.

A recorrente requer a suspensão do processo administrativo fiscal em razão do **Processo Judicial nº 5025999-29.2021.4.04.7001, ajuizado pela EXC Auxílio Administrativo Ltda.**

Argumenta que a autuação decorre do entendimento da Receita Federal no sentido de que a EXC Auxílio Administrativo Ltda ("EXC") é empresa que não existe de fato, a qual foi baixada e, por isso, ensejou o procedimento. Porém, judicialmente há o questionamento por parte da recorrente, que não se conforma com esse entendimento.

Muito bem. Não assiste razão aos argumentos da recorrente.

Não é caso de suspensão do processo. Explico.

Pelo rito do Decreto nº 70.235, não há previsão legal para suspensão do processo administrativo fiscal em trâmite, caso não tenha ordem judicial expressa, ademais a ação judicial nº 5025999-29.2021.4.04.7001/PR, ajuizada pela EXC Auxílio Administrativo Ltda, não contém ordem de suspensão processual do processo administrativo fiscal em espécie.

Adicionalmente, apesar de se encontrar em fase recursal, a sentença foi de improcedência, com data do ato assinado em 28/08/2023. Na parte final da sentença o juízo da 1ª Vara Federal de Londrina da Seção Judiciária do Paraná assenta:

Por fim, também não há como acolher o argumento de que "a suposta 'simulação', ainda que fosse verdadeira, não é hipótese de 'inexistência de fato' para baixa do CNPJ". É que, configurada a ausência de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, caberá a declaração de inexistência de fato da empresa pela RFB. Eventual utilização deste subterfúgio como simulação para a prática de evasão tributária poderá ainda ocasionar, a

depende do caso, lançamento de ofício pelo Fisco, além de responsabilização criminal e administrativa do contribuinte.

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, julgo IMPROCEDENTES os pedidos, com fulcro no artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil.

De mais a mais, a questão da inexistência de fato da EXC Auxílio Administrativo Ltda já foi tratada no Processo Administrativo Fiscal nº 11624 720.049/2018-07 e este tem trânsito em julgado administrativo constatando a inexistência de fato da famigerada pessoa jurídica.

Por conseguinte, diante do trânsito em julgado administrativo do Processo Administrativo Fiscal nº 11624 720.049/2018-07, cabe neste processo administrativo fiscal aplicar as consequências do que foi reconhecido lá naquelas autos.

Aliás, o Processo Judicial nº 5025999-29.2021.4.04.7001/PR tem por objeto rediscutir (**agora judicialmente**) a “*legitimidade do ato administrativo que, no âmbito do PAF nº 11624.720049/2018-07, resultou na declaração da inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica autora (evento 14, PROCADM11), acatando representação fiscal que entendeu pela inexistência de fato da empresa. A causa de pedir reside no aspecto material, uma vez que a autora defende a ausência dos pressupostos normativos verificados para a configuração da 'inexistência de fato'. É juridicamente possível a baixa do CNPJ de pessoas jurídicas inexistentes de fato, conforme prevê a Lei nº 9.430/96.*” (trecho extraído da sentença do Processo Judicial nº **5025999-29.2021.4.04.7001/PR**).

Fato é que judicialmente a recorrente sequer vem tendo sucesso em seu inconformismo.

Não é hipótese legal ou sequer regimental de suspensão do atual processo administrativo fiscal.

Sendo assim, rejeito a preliminar de suspensão do processo administrativo fiscal.

- Preliminar de nulidade da intimação por edital

A recorrente não se conforma com a intimação por edital e requer a nulidade.

Ocorre que, não lhe assiste razão.

Ora, a intimação dos autos de infração foi realizada por edital face a impossibilidade de se obter a ciência pessoal da contribuinte – que chegou a agendar dia e hora para receber a autuação, mas não compareceu. Além do mais, houve tentativa infrutífera de intimá-la por via postal, conforme disposto em detalhada Informação Fiscal (e-fl. 365).

A intimação foi encaminhada para o endereço “R 282, 100, apt. 1101, Meia Praia, Itapema, SC” (Aviso de Recebimento colacionado, e-fl. 367), que corresponde ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, conforme extrato “Consulta Base CFP” (e-fl. 344). Tal procedimento encontra-se em consonância com o disposto no art. 23, inciso II, e §4º, do Decreto

nº 70.235, segundo os quais a intimação por via postal deve ser encaminhada para o domicílio eleito pelo sujeito passivo, que corresponde ao endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária.

Cabe registrar que a contribuinte, cientificada por edital, apresentou impugnação tempestiva. Não há qualquer relato de prejuízos.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade da intimação por edital.

- Preliminar de nulidade material da base de cálculo

Alega a recorrente nulidade material da base de cálculo, porém não lhe assiste razão.

Conforme Relatório Fiscal, os valores das bases de cálculo das contribuições lançadas correspondem às verbas salariais pagas pela EXC Auxílio Administrativo Ltda a declarados funcionários seus em GFIPs no período de 01/2013 a 01/2017, incluindo as competências referentes a décimo-terceiro salário.

A fiscalização anexou aos autos, por amostragem, extratos da Receita Federal do Brasil, com os resumos das GFIPs relativas aos meses 01/2013, 05/2013, 10/2013, 01/2014, 05/2014, 10/2014, 01/2015, 05/2015, 10/2015, 01/2016, 05/2016, 10/2016 e 01/2017.

A recorrente, como sócia majoritária da EXC Auxílio Administrativo Ltda, tem acesso às GFIP da empresa, razão pela qual, inclusive, indicou em item específico da impugnação, o nome de supostos empregados que não teriam prestado serviço para o cartório da qual era titular, assim como impugnou verbas que entende não terem caráter remuneratório.

Por esta razão, carece de fundamento a alegação da defesa de que a contribuinte estaria impedida de verificar (i) os segurados sobre os quais as contribuições são exigidas; e (ii) as verbas que compõem essa base de cálculo.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade material da base de cálculo.

- Preliminar de nulidade material por erro na forma de cálculo do tributo

Alega a recorrente nulidade material por erro na forma de cálculo do tributo, porém não lhe assiste razão.

Conforme reportado no Relatório Fiscal: “[...] a fiscalização, face a descaracterização do CNPJ da EXC, considerou os funcionários desta empresa como sendo subordinados diretamente à Sra. CAROLINE e lançou em relação à matrícula CEI 51.202.57744/05 desta senhora, as contribuições previdenciárias da Empresa e GILRAT e também as contribuições devidas ao FNDE – Salário Educação, incidentes sobre as verbas salariais dos referidos funcionários, considerando o período de 01/2013 a 01/2017.”

O fato de não ter sido apropriadas as contribuições previdenciárias recolhidas pela empresa EXC Auxílio Administrativo Ltda na sistemática do Simples Nacional, tal como pretende a

contribuinte, não enseja nulidade material. É possível apenas debater o mérito, inclusive como capítulo de mérito que traz de forma subsidiária ao enfrentamento.

Não há nulidade, porque o debate é de mérito. Tratará de enfrentar se deve, ou não, ocorrer o aproveitamento.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade material por erro na forma de cálculo do tributo.

- Preliminar de nulidade material por inclusão de funcionários sem relação com os serviços prestados para a recorrente

Alega a recorrente nulidade material por inclusão de funcionários sem relação com os serviços prestados para a recorrente, porém não lhe assiste razão.

O argumento foi desenvolvido no Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07, o qual já transitou em julgado administrativamente e não foi positivo para a recorrente, não sendo apto a gerar qualquer nulidade.

Frise-se que, ao restar materializada a descaracterização do CNPJ da EXC Auxílio Administrativo Ltda e, conseqüentemente, a fraude e simulação envolvendo a dita famigerada empresa e a autuada, o entendimento adotado, com acerto, é que todos os funcionários da EXC Auxílio Administrativo Ltda eram subordinados diretamente à contribuinte recorrente.

Assim, afasta-se a alegação de nulidade material aventada pela defesa, de suposta inclusão de remuneração de funcionários na base de cálculo sem relação com os serviços prestados para a recorrente.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade material por inclusão de funcionários sem relação com os serviços prestados para a recorrente.

- Preliminar de nulidade material por inexistência de previsão legal que permita a desconsideração de negócios jurídicos

Alega a recorrente nulidade material por inexistência de previsão legal que permita a desconsideração de negócios jurídicos por parte da fiscalização, porém não lhe assiste razão.

Ora, primeiro, as discussões pertinentes ao Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07 já tiveram o trânsito em julgado administrativo. Ademais, como ponderado, sentença do Processo Judicial nº **5025999-29.2021.4.04.7001/PR** foi de improcedência.

Demais disto, registre-se que a legislação abaixo mencionada prevê expressamente a baixa da inscrição do CNPJ de empresa que não exista de fato, cuja conclusão precede necessariamente de desconsideração de negócios jurídicos pela autoridade fiscal, nestes termos:

Lei nº 9.430/1996

Art. 80. As pessoas jurídicas que, estando obrigadas, deixarem de apresentar declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios poderão ter sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ baixada, nos termos e

condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação.

§ 1º Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas:

I – que não existam de fato; [...]

[...]

Instrução Normativa RFB nº 1863/2018

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

[...]

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que:

a) não dispuser de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;

[...]

Acrescente-se também que, ao contrário do entendimento da recorrente, a legislação tributária expressamente atribui à autoridade fiscal o poder de descaracterizar atos ou negócios jurídicos quando constatar que foram realizados de forma fraudulenta, com intuito evasivo, tal como verificado no caso em questão e especialmente na forma já debatida no Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07, já encerrado.

Aliás, nos termos do art. 33 da Lei nº 8.212, compete à atual Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil o planejamento, a execução, o acompanhamento e a avaliação das atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições previdenciárias.

Tal atividade envolve o dever de efetuar a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, conforme disposto no art. 142 do CTN.

Evidentemente, quando o legislador estabeleceu o dever da autoridade fiscal de efetuar o lançamento, teve como objetivo a identificação do verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a verdadeira matéria tributável.

Nesse sentido, a autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, que não pode ficar subordinada aos aspectos formais dos atos e fatos.

Como toda prerrogativa decorre de um dever, uma vez verificado que o sujeito passivo se utiliza de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a fraude e/ou

simulação, não resta outra opção à fiscalização a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e as demais empresas fiscalizadas.

Nesse mesmo sentido tem o art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. É o que assentou o Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07, já encerrado.

Diante disto, resta claro a possibilidade de o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil desconsiderar os atos e fatos simulados e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

De mais a mais, o que se observa é um lançamento sem nulidades. Deveras, são considerados nulos no processo administrativo fiscal apenas os atos praticados por pessoa incompetente e/ou com prejuízos para que o contribuinte exercite o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. No mais, a identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade material por inexistência de previsão legal que permita a desconsideração de negócios jurídicos.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

- Decadência e ausência de simulação

Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito, e a enfrento em conjunto com a tese de ausência de simulação.

Alega a recorrente ocorrência de decadência, pois a contagem deveria ser na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Enfrento a temática em conjunto com a alegação de ausência de simulação e concluo que não assiste razão para a recorrente.

Ora, a contagem é na forma do art. 173, I, do CTN, considerando existir a simulação reconhecida nas discussões pertinentes ao Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 11624-720.049/2018-07, o qual já teve o trânsito em julgado administrativo reconhecido.

A famigerada empresa EXC Auxílio Administrativo Ltda, na verdade, não existe; é empresa inexistente do ponto de vista de fatos concretos. Ademais, como ponderado, sentença do Processo Judicial nº 5025999-29.2021.4.04.7001/PR foi de improcedência e reconhece os

aspectos anotados no processo administrativo fiscal que cabe aplicar em efeitos, a fim de evitar posições conflitantes da administração.

Relembre-se que o lançamento em vergasta decorre da lavratura da Representação Fiscal integrante do Processo nº 11624-720.049/2018-07, submetida ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Curitiba/PR, visando a baixa de ofício do CNPJ da empresa EXC AUXÍLIO ADMINISTRATIVO LTDA, por ter sido constatado a inexistência de fato desta pessoa jurídica e a subordinação de seus funcionários à pessoa da autuada recorrente, enquanto titular do Serviço Distrital do Portão em Curitiba/PR, sendo esta senhora também sócia majoritária daquela empresa.

Consta, após as defesas aplicáveis, no Processo Administrativo de Representação Fiscal para Baixa de ofício do CNPJ da EXC AUXÍLIO ADMINISTRATIVO LTDA, nos termos do art. 31, § 2º, da IN RFB nº 1863, de 2018, que a inscrição foi baixada por meio de ADE. O Ato Declaratório Executivo nº 011519643 declarou a baixa de ofício da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do contribuinte EXC AUXÍLIO ADMINISTRATIVO LTDA.

Esclareça-se que as razões de mérito apresentadas pela EXC AUXÍLIO ADMINISTRATIVO LTDA, notadamente de que os negócios praticados pela empresa seriam válidos e que possuía autonomia operacional, gerencial, patrimonial e financeira, já foram analisadas pela autoridade fiscal que elaborou o Despacho Decisório nº 71 – SRRF09/Disit (Processo nº 11624-720.049/2018-07), que concluiu que a EXC inexistia de fato, e que subsidiou a efetiva baixa da empresa por meio do Ato Declaratório Executivo nº 011519643.

Fato é que a conclusão acerca da inidoneidade da empresa EXC Auxílio Administrativo Ltda (por inexistência de fato) já transitou em julgado no âmbito administrativo, de modo que se entende não caber reanalisar toda a matéria fática que fundamentou tal decisão administrativa.

Pelo mesmo motivo, as alegações de nulidade material da autuação em razão de suposto erro na composição da base de cálculo, por supostamente incluir remuneração de funcionários da EXC Auxílio Administrativo Ltda sem relação com os serviços prestados para a recorrente, já foram analisados no âmbito do mencionado Despacho Decisório nº 71 – SRRF09/Disit, nos autos do processo nº 1624-720.049/2016-07, de modo a não caber reapreciar e revisar.

Ainda assim, trago à colação e replico os fundamentos do Despacho Decisório nº 71 – SRRF09/Disit, nos autos do processo nº 1624-720.049/2016-07, atestou que (*transcreva-se a decisão que se tornou definitiva*):

Despacho Decisório nº 71 – SRRF09/Disit – Processo nº 1624-720.049/2016 07

Em síntese, a representação de fls. 02 a 12 afirma que empresa é inexistente de fato em razão dos fatos verificados, dentre os quais destacamos:

- a) A titular do Serviço Distrital do Portão em Curitiba/PR, CAROLINE FELIZ SARRAF FERRI ("CAROLINE"), era sócia da empresa EXC AUXÍLIO ADMINISTRATIVO LTDA - ME ("EXC"), com 50% das quotas da data criação (03/2009) até 06/11/2009, e com 97% das quotas a partir desta data (fl. 02);
- b) O endereço informado na data de abertura era uma os fundos de uma residência, e lá não foi encontrado nenhum funcionário ou administrador. Além disso, a proprietária (e locadora) informou que "uma funcionária da EXC ocasionalmente lá atendia, mas neste dia não estava lá" (fl. 02);
- c) A fiscalização obteve o número de telefone de uma das funcionárias, e a encontrou trabalhando no estabelecimento FERRI & GABARDO CENTRO DE ESTÉTICA LTDA, CNPJ 23.303.775/0001-31, do qual a Sra. CAROLINE também era sócia-administradora (fls. 02/03);
- d) As faturas de energia foram emitidas em nome da sócia majoritária, sra. CAROLINE. Semelhantemente, a empresa informou que se utilizada das linhas telefônicas desta sra. (fl. 03);
- e) A titular do Serviço Distrital do Portão em Curitiba/PR, sra. CAROLINE, contratou a empresa EXC para a prestação de diversos serviço e locação de bens (fls. 03/04);
- f) O valor mensal da locação correspondia a 10% do valor dos bens (fl. 04);
- g) "Nos livros contábeis da empresa, de 2013 a 2015, estes bens móveis [locados] foram contabilizados no ativo permanente, em quatro subgrupos, e por um valor total, sem considerar as depreciações, de R\$ 455.070,24. No entanto, estes livros foram registrados na Junta Comercial do Paraná somente em 18/10/2017, após solicitação dos mesmos pela fiscalização através do HDF em 03/10/2017. As emissões de notas fiscais tendo a Sra. CAROLINE como a locatária, também se deram até 01/2017, mês em que ela deixou o cartório. Os supostos pagamentos que, em tese, duraram mais que seis anos, superando sobremaneira, conjuntamente em valor, aquele correspondente ao total dos itens, indicam prática de simulação com tal negócio, considerando também, a variedade e as características dos bens locados, muito peculiares ao uso diário de um cartório" (fls. 04/05);
- h) "Constatou-se uma drástica diminuição do número de funcionários da empresa a partir de março de 2017, praticamente um mês após a saída da Sra. CAROLINE do Serviço Distrital do Portão em Curitiba/PR. (...) Tal fato comprovou que a quase totalidade dos funcionários da EXC esteve de fato, à disposição da titular do cartório do Portão em Curitiba/PR, até sua saída do mesmo ao final de 01/2017. (...) Dos trabalhadores que foram desligados da empresa, a fiscalização constatou pelos sistemas da RFB, que oito deles migraram a partir de 02/2017, para a matrícula CEI - cadastro específico do INSS - da nova titular do cartório e três, para a matrícula CEI da Sra. CAROLINE, mas agora, como titular do Primeiro Serviço de Registro de Imóveis de Londrina/PR" (fl. 05);

i) Embora com poucos funcionários, a EXC celebrou diversos contratos de prestação de serviços e locação de bens para titulares de cartórios em cidades de outros estados (fls. 05 a 08);

j) "Com relação à contabilização da aquisição dos bens locados a titulares de outros cartórios a partir de 2014, verificou-se que nos livros contábeis de 2013 a 2015, solicitados através do Termo de Início de Diligência Fiscal, não houve registro de variação no Ativo Permanente da empresa, indicando aumento da quantidade de bens, conforme cópia dos balancetes em anexo. Alguns registros ocorreram somente em 01/2018, em algumas páginas do Livro Diário de 2016, solicitado pelo TIF de 10/01/2018, item 1, e com datas retroativas, conforme já exposto nos subitens 11.1 a 11.3. (...) A fiscalização, através do TIF de 27/03/2018, item 2, solicitou amostra de extratos bancários de conta bancária de titularidade da empresa, indicando seu ônus financeiro na compra dos bens. Como resposta, a empresa, no documento de 05/04/2018, item 2, cópia em anexo, atestou que **os bens foram adquiridos pelos sócios da empresa com posteriores ou concomitantes compensações de valores à pessoa jurídica**" (fl. 09 - destaques nossos).

7. Por sua vez, a interessada apresentou as alegações de fls. 601 a 633. Transcrevemos o resumo elaborado pela própria representada (fls. 634 e 635):

a) "Atividades da Recorrente não demandavam vasto espaço físico: negócio prestado via acesso remoto, prescindindo da estrutura e do pessoal de uma empresa com modelo de negócio tradicional. Ademais, a EXC dispunha de imóvel próprio. A natureza dos serviços por ela prestados se coadunam com a sua estrutura enxuta";

b) "Os serviços de digitalização por natureza não exigem muita estrutura física e podem, sim, ser prestados via acesso remoto no tocante à administração. Evidentemente, o manuseio dos arquivos físicos ocorria no espaço físico das serventias; mas o gerenciamento da atividade era remoto. A empresa prestava serviços de digitalização e digitação, sendo esta uma prática comum no mercado";

c) "Cabe ao mercado regular o que é ou não razoável nos negócios jurídicos privados. Ademais, o percentual de 10% (para móveis novos) e 5% (para usados) é perfeitamente compatível com os riscos do negócio";

d) "A escrituração tardia dos bens locados no Ativo Permanente da empresa foi um equívoco da contabilidade, comum a qualquer empresa. A EXC mantinha organizados seus livros contábeis";

e) "a ausência de funcionários no dia da fiscalização (2018) decorreu do encerramento de boa parte dos contratos no final de 2017, não se podendo considerar a situação fática naquele momento específico como se fosse o padrão de atuação";

f) "a prestação de serviços não era exclusiva à Sra. Caroline, a qual mantinha, inclusive, diversos funcionários registrados no seu próprio CEF;

g) "Os negócios da EXC existiam de fato, não se tratando de mera simulação, e o planejamento tributário é expediente lícito e aceito no ordenamento jurídico brasileiro".

[...]

10. É importante ressaltar que não apenas as empresas sem qualquer materialidade podem ser baixadas. Empresas criadas com finalidade de servir de mero "escudo" para a redução de tributos também podem ser. Neste sentido, a Apelação Cível nº 5001981-20.2012.404.7207/SC (TRF4):

[...]

12. É o que ocorreu com a empresa em análise. Ela não existe de fato: quem atua é tão somente a sócia majoritária, CAROLINE, como demonstraremos

13. Em primeiro lugar, registramos que em nenhum momento foi contestado pela representada que a empresa supostamente funcionaria (à época do início da fiscalização) no endereço procurado pela fiscalização, a saber, rua Cap. Tenente Maris de Barros, 220, Casa 7 (fundos). Bairro Portão, Curitiba/PR, para onde teria sido transferida em 2013 (cf. documento de fls. 65 e 66). Entretanto, como relatado na representação (fl. 03), a empresa nem mesmo possuía fatura de água, luz ou telefone em seu próprio nome.

14. A proprietária da residência onde supostamente a empresa funcionaria declarou que não havia hidrômetro para a locatária, e a representada declarou que "utilizou como números de telefone para contato os seguintes, constantes **no plano pessoal de telefonia da sua sócia majoritária [CAROLINE]**" (fl. 32; destaques nossos). E examinando os documentos de fls. 26 a 31, verificamos que a conta de luz está em nome de CAROLINE.

15. Mas não é só. Na leitura da medição do consumo de luz, vemos que no suposto endereço da empresa houve o consumo de apenas 2 (dois) kWh em seis meses (05/2017 a 10/2017). Não obstante terem sido faturados 30kWh por mês em todo o período, tratava-se do **consumo mínimo faturado**, como se verifica da análise das contas de fls. 26 a 31.

16. Para facilitar o entendimento, apresentamos uma tabela com a leitura dos medidores de luz:

Mês de Referência	Leitura Anterior	Leitura do Mês	Consumo (kWh)	Folha do Processo
Maio/2017	9260	9260	0	31
Junho/2017	9260	9260	0	30
Julho/2017	9260	9260	0	29
Agosto/2017	9260	9261	1	28
Setembro/2017	9261	9262	1	27
Outubro/2017	9262	9262	0	26

Consumo mensal do endereço informado pela empresa. Fonte: contas das fls. 26 a 31.

17. **A representada quer fazer crer que, de seis meses, a empresa funcionou sem gastar energia em quatro, e com um consumo de um único kWh em dois!**

18. Acrescente-se que é possível verificar que **nos meses de 05/2016 a 04/2017, a empresa apresentou o mesmo comportamento**, sendo faturado apenas o consumo mínimo de 30 kWh em todo o período, como se verifica da conta de fl. 31.

19. Além disso, como demonstrado na foto apresentada pela fiscalização e não contestada pela representada (fl. 16), **tratava-se de um imóvel residencial e não havia qualquer indicação de que ali funcionaria uma empresa.**

20. Somente cerca de 6 (seis) meses após o início da fiscalização o endereço da empresa foi alterado para a rua João Huss, nº 405, apartamento 1502, Bairro Gleba Fazenda Palhano, em Londrina/PR (cf contrato social às fls. 67 a 72). Mas novamente aqui temos um problema: trata-se do **endereço residencial** de CLEUSA MARIA FELIZ, a outra sócia da empresa EXC e **mãe de CAROLINE FELIZ SARRAF FERRI**, conforme declarado nas fls. 67, 68, 315 e 349. Novamente, **é pouco crível que uma empresa funcionasse em um apartamento residencial.**

21. Também devemos destacar que a contabilidade da empresa apresentava graves irregularidades, conforme relatado na representação inicial (fls. 04 a 06 e 09):

Nos livros contábeis da empresa, de 2013 a 2015, estes bens móveis foram contabilizados no ativo permanente, em quatro subgrupos, e por um valor total, sem considerar as depreciações, de R\$ 455.070,24. **No entanto, estes livros foram registrados na Junta Comercial do Paraná somente em 18/10/2017, após solicitação dos mesmos pela fiscalização através do TIDF em 03/10/2017.** As emissões de notas fiscais tendo a Sra. CAROLINE como a locatária, também se deram até 01/2017, mês em que ela deixou o cartório. Os supostos pagamentos que, em tese, duraram mais que seis anos, siderando sobremaneira, conjuntamente em valor, aquele correspondente ao total dos itens, indicam prática de simulação com tal negócio, considerando também, a variedade e as características dos bens locados, muito peculiares ao uso diário de um cartório.

(...)

Nos livros contábeis de 2013 e 2014 não houve registro da aquisição destes bens. A contabilização dos documentos somente ocorreu em 01/2018 no Livro Diário relativo a 2016, com datas retroativas, após indagações da fiscalização, através do Termo de Intimação Fiscal de 10/01/2018, item 5 (cópia em anexo).

Com relação à contabilização da aquisição dos bens locados a titulares de outros cartórios a partir de 2014, verificou-se que nos livros contábeis de 2013 a 2015, solicitados através do Termo de Início de Diligência Fiscal, **não houve registro de variação no Ativo Permanente da empresa, indicando aumento da quantidade de bens, conforme**

cópia dos balancetes em anexo. Alguns registros ocorreram somente em 01/2018, em algumas páginas do Livro Diário de 2016, solicitado pelo TIF de 10/01/2018, item 1, e com datas retroativas, conforme já exposto nos subitens 11.1 a 11.3. (fl. 09)

(destaques nossos)

22. Na intimação de fl. 280 foram solicitados extratos de conta bancária de titularidade da empresa, indicando pagamentos a fornecedores dos bens que foram locados a titulares de cartórios, e que comprovassem o ônus financeiro da empresa na aquisição de tais bens. Como resposta, a representada informou que "Quanto a este item, **os pagamentos em geral de aquisição de bens foram realizados pelos sócios** com posteriores ou concomitantes compensações de valores à pessoa jurídica" (fl. 282). Como se observa, não havia separação entre a empresa EXC e sua sócia majoritária.

23. Outra indicação de que a empresa somente existia formalmente pode ser vista nas alterações contratuais. Em abril de 2009 CAROLINE e HUSSEIN GEMHA SALUM BIANCO ("HUSSEIN") integralizaram, em partes iguais, o capital social de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), em um total de 300.000 (trezentas mil) quotas, ou seja, um real por quota (fls. 39 a 41). Em fevereiro de 2010, na terceira alteração social (fls. 49 a 53), o sócio HUSSEIN transfere 141.000 (cento e quarenta e uma mil) quotas para CAROLINE, recebendo um real por quota. Semelhantemente, em novembro de 2011 o sócio HUSSEIN transfere suas restantes 9.000 (nove mil) quotas, novamente recebendo um real por quota (fls. 57 a 61). Ou seja, ignorou-se qualquer alteração patrimonial ocorrida na empresa, que causasse lucros ou prejuízos. Ora, o patrimônio da empresa necessariamente foi alterado com a aquisição dos bens para locação e a cobrança de 10% (dez por cento) ao mês a título de aluguel.

23 [sic]. Este conjunto de evidências aponta que a empresa EXC não existia de fato: trata-se de um escudo utilizado por CAROLINE para reduzir o pagamento de tributos. Isto porque na condição de tabeliã teria que pagar 27,5 % (vinte e sete e meio por cento) sobre seus rendimentos, descontados das despesas necessárias. Por outro lado, a EXC era optante pelo Simples Nacional - a receita de locação de bens móveis é tributada com uma alíquota progressiva que começa em 6% (seis por cento). Assim, quanto mais despesas de locação a pessoa física CAROLINE tivesse, menos IRPF ela pagaria, e esta diferença iria para a EXC, que seria tributada com uma alíquota muito menor e que, em última análise, comporia o lucro que beneficiaria a própria CAROLINE, na condição de sócia com 97% (noventa e sete por cento) das quotas.

24. Em que pese estes argumentos já serem suficientes para comprovarem a inexistência de fato da empresa, é relevante analisarmos outros aspectos da representação.

25. Em primeiro lugar, a representada afirma que a EXC prestava serviços de digitação e digitalização (fls. 614 a 617). De fato, há empresas que prestam tais

serviços. Entretanto, não é o caso da EXC, como afirmou a própria CAROLINE (conforme consta do relatório do PAD anexado pela própria representada; fls. 636 a 641):

Em sede de preliminar, [CAROLINE] aduziu (...)

(...)

que na competência administrativa do E.TJPR não está fiscalização **das relações de emprego entre o agente delegado e seus prestadores de serviço;**

(...)

a Requerida contou com **colaboradores cedidos pela pessoa jurídica EXC Auxílio Administrativo.**

Arguiu (...) (...)

a Requerida protocolou o Ofício N. 154/2009 perante a Vara de Registros Públicos e Corregedoria do Foro Extrajudicial de Curitiba, notificando que **os serviços de apoio eram realizados por empresas terceirizadas;** (...) informou-se que parte dos colabores da serventia estavam **cedidos** pela empresa EXC Auxílio Administrativo; (...) que ao final da correição não foi identificado qualquer ponto de dúvida sobre a regularidade da aludida **cessão de mão de obra;** (...).

No mérito, a Requerida sustentou que (...) inexistia qualquer orientação da CGJ em relação à **cessão de mão de obra das atividades-meio da Serventia** e, muito menos, orientação específica no caso concreto da Acusada

(...)

que se não é vedada a atividade empresarial para notários/registradores, e nem a contratação de empresas para a cessão de mão de obra ou locação de mobiliário, deve-se concluir que ela é permitida; (...) que não houve qualquer prejuízo aos usuários do serviço em razão da forma de contratação adotada pela Requerida; que independentemente do entendimento que venha a ser dado à matéria, requer o julgamento improcedente do presente PAD; que a gerência administrativa e financeira da serventia é de responsabilidade exclusiva do agente delegado; que se não é vedada a atividade empresarial para notários/registradores, e nem a **contratação de empresas para a cessão de mão de obra** ou locação de mobiliário, deve-se concluir que ela é permitida; (...) **todos os auxiliares contratados pela empresa EXC somente executaram serviços auxiliares**, sendo que toda a atividade-fim foi exclusivamente prestada pela Requerida e pelos escreventes habilitados; (...) que todas as declarações prestadas pelas testemunhas (...) foram uníssonas na afirmação de que havia explícita distinção entre

escreventes (contratados direto pela Acusada) e auxiliares de cartório (terceirizados da empresa "EXC Auxílio Administrativo Ltda."); (...)

(destaques nossos)

26. Como se observa, havia, isto sim, um contrato de cessão de mão de obra para serviços administrativos. Ainda que estes auxiliares cedidos fizessem algum trabalho de digitação e digitalização, isto se daria no âmbito do serviço da serventia. Em resumo: não se trata de serviço de digitação e de digitalização, mas de simples cessão de mão de obra. Isto explica o porquê de vários empregados comecem no cartório e somente depois serem contratados pela EXC para prestar serviço no mesmo local, conforme consta da decisão do PAD (fls. 646/647):

Fato 02

Conforme se extrai da portaria inaugural, imputa-se á Acusada, basicamente, a contratação de diversos auxiliares de cartório por regime de interposição de mão-de-obra, valendo-se da pessoa jurídica EXC Auxílio Administrativo, em afronta ao art. 20 da Lei 8935/94 e art. 30, inc. V, da Lei 8935/94, que trata da dignidade no exercício da função delegada.

As informações dos funcionários listados na portaria inaugural não foram rechaçadas pela Requerida em sua defesa, tendo admitido, aliás, que os escreventes aptos à prática de atos notariais eram contratados em seu nome, ao passo que os auxiliares de cartório e outros empregados terceirizados eram contratados por intermédio da pessoa jurídica EXC Auxílio Administrativo.

A testemunha Silvana da Silvana esclareceu que em 2009 foi contratada como escrevente e registrada em nome da Dra. Caroline; que em 2013 foi contratada como auxiliar e registrada pela EXC; que entregou a carteira dentro do Cartório; que sabia como procedimento normal que escreventes eram registrados em nome da Dra. Caroline e auxiliares pela EXC; que em 2009, como escrevente, assinava documentos, autenticações; que são os escreventes os responsáveis pelos atos; que a verificação final compete ao escrevente.

A testemunha Rodrigo Cordeiro mencionou que iniciou as atividades como assistente de atendimento no balcão e foi contratado pela pessoa jurídica EXC; que prestava auxílio no balcão, fotocópias, atendimento telefônico; que obedecia ao coordenador do atendimento; que também se reportava à titular do cartório; que os auxiliares de cartório eram contratados pela EXC; que quem dava fé no ato era o escrevente.

A testemunha Daniele Lineek afirmou que começou como auxiliar e depois virou escrevente; que como auxiliar era contratada pela empresa

EXC; que quando passou a ser escrevente foi registrada em nome da agente delegada titular; **que os escreventes eram responsáveis pela conclusão do ato; que os auxiliares faziam um preenchimento no sistema e entregavam para o escrevente fazer a conferência.**

(...)

(destaques nossos)

27. Também o contrato de fl. 77 não deixa dúvida de que se tratava de cessão de mão de obra. Tanto assim que a responsabilidade pelo recrutamento e seleção era da própria CAROLINE, na condição de contratante:

CONTRATANTES:

As partes têm entre si ajustadas, de um lado, EXC AUXILIO ADMINISTRATIVO LTDA (...), de ora em diante simplesmente chamada de CONTRATADA e, de outro lado, CAROLINE FELIZ SARRAF FERREI, (...) na qualidade de AGENTE DELEGADA DO SERVIÇO DISTRITAL DO PORTÃO, sito à Av. Presidente Arthur da Silva Bernardes, nº 2.350, Município de Curitiba/Paraná, em diante simplesmente chamada de CONTRATANTE.

1. DO OBJETO:

O presente contrato tem por objeto a **cessão de mão de obra para serviços administrativos especializados**, no tocante à atividade meio da contratante, em instalações situadas na Av. Pres. Arthur da Silva Bernardes, 2350, conjunto 03, Município de Curitiba/Paraná ou em outra que venha indicar.

2. DO OBJETO

A CONTRATANTE disponibilizará à CONTRATADA, mediante a sua solicitação, profissionais habilitados para a prestação dos seguintes serviços:

- Auxiliares de atendimento;
- Auxiliares de recepção;
- Auxiliares de caixa;
- Auxiliares de serviços gerais e copa;
- Auxiliares de controle e processamento de dados;
- Auxiliares administrativos;
- Analistas financeiro, administrativos e de recursos humanos.

2.1. A quantidade de postos de trabalho fica a exclusivo critério da contratante.

3. DO RECRUTAMENTO E SELEÇÃO

Caberá à Contratante realizar a seleção para contratação de profissionais necessários para ocuparem postos de trabalho vagos ou para fins de substituições, sempre respeitando o compromissado em sua Organização de Cargos e Salários ou documento equivalente e mediante apoio operacional da Contratada.

(destaques nossos)

28. Assim, afasta-se a alegação de que a EXC prestava serviços de digitação e digitalização. O que havia (formalmente) era uma cessão de mão de obra, e neste contexto é que o empregado cedido eventualmente faria a digitação ou digitalização. Mas **no plano fático o que realmente ocorria era a CAROLINE escolhendo os empregados de seu cartório e os vinculando à EXC.** O fato de CAROLINE recrutar e selecionar os contratados demonstra a relação direta entre ela e o contratado.

29. Acrescente-se que **a representada alega que prestaria o serviço pela internet, mas em 2018 a EXC não possuía nem sequer linha telefônica em seu nome.**

30. A representada também alega (fl. 623):

2.2 Mesmo em se considerando a argumentação do Fiscal Representante, replicada na decisão recorrida, fato é que o aluguel de 10% sobre o valor dos bens segue os ditames da natureza do negócio e do mercado. Tendo isso em vista, tem-se que:

(i) os contratos celebrados neste percentual referiam-se a móveis novos, comprados de acordo com o interesse dos clientes (*on demand*);

(ii) os bens locados eram, em geral, pouco duráveis, de pequena vida útil, como computadores, impressoras, mobiliário de escritório. No caso dos eletrônicos, a rápida obsolescência e o risco de defeitos técnicos reduziam ainda mais tal vida útil;

(iii) os titulares de Serventias Extrajudiciais (público-alvo da Recorrente) estão sujeitos a grande instabilidade e insegurança em relação a suas delegações/designações. E possível que sobrevenham decisões da corregedoria local — ou mesmo do E. CNJ — alterando as condições de exercício da titularidade, como localidade da Serventia;

(iv) por um lado, a instabilidade explica a atratividade da locação dos bens em vez da compra, apesar do valor elevado: **evita-se um investimento muito alto e arriscado quando se é investido na delegação. Por outro, ela explica a elevação do valor dos aluguéis como remuneração pelo risco — já que os contratos podem ser rescindidos de forma repentina.**

Outrossim, são perfeitamente válidos os valores de aluguel praticados nos contratos de locação de mobília e equipamentos.

(destaques nossos)

31. Ora, esta argumentação não se sustenta por mais de uma razão.

32. Em primeiro lugar, porque “os pagamentos em geral de aquisição de bens foram realizados pelos sócios com posteriores ou concomitantes compensações de valores à pessoa jurídica” (fl. 282). Portanto, não apenas CAROLINE teria condições de adquirir os móveis como ela efetivamente os adquiriu.

33. Além disso, não se compreende qual seria o risco que a empresa EXC, da qual CAROLINE tem 97% (noventa e sete por cento) das cotas, correria ao contratar com a própria CAROLINE, pessoa física.

34. A representada acrescenta (fls. 625/626):

Por derradeiro, cumpre destacar ainda que surpreende a alegação do Fiscal Representante, igualmente constante da decisão recorrida, no sentido de que a cobrança de 10% sobre o valor dos bens seria abusiva e serviria como demonstração da inexistência de fato da empresa.

Nesse compasso, e a título de exemplo, veja-se que foi juntado aos autos o orçamento formulado pela empresa "John Richard — Aluguel de Móveis " com valores superiores aos contratos que foram celebrados pela empresa EXC (anexo 9 das contrarrazoas, fls. 500-502).

Observe-se, na tabela abaixo, um rápido comparativo entre os valores que eram cobrados pela EXC e os valores cobrados no mercado pela empresa "John Richard — Aluguel de Móveis ":

DESCRIÇÃO	QTIDADE	VALOR TOTAL DOS BENS EXC	VALOR DO BEM P/ LOCAÇÃO EXC	VALOR UNITÁRIO CONTRATOS EXC	VALOR COBRADO "JOHN RICHARD"
ARMÁRIO	21	R\$ 31.846,11	R\$ 3.184,61	R\$ 151,65	R\$ 120,47
CADEIRA	123	R\$ 45.736,11	R\$ 4.573,61	R\$ 37,18	R\$ 110,37
GAVETEIRO	25	R\$ 8.755,14	R\$ 875,51	R\$ 35,02	R\$ 70,50
MESA ADMINISTRATIVA	83	R\$ 74.479,09	R\$ 7.447,91	R\$ 89,73	R\$ 79,16
MESA REUNIÃO	2	R\$ 2.903,76	R\$ 290,387	R\$ 145,19	R\$ 248,83
VALOR TOTAL		R\$ 163.720,21	R\$ 16.372,02	R\$ 458,77	R\$ 629,33

35. Estes valores vieram de um suposto orçamento enviado por e-mail pela empresa John Richard - Aluguel de Móveis (Anexo 9 das contrarrazoas; fl. 501). Mas ainda que se aceitasse esta correspondência (o que se admite apenas para argumentar), não é possível comparar objetos com tanta variação. Ora, uma mesa pode custar dezenas de reais ou dezenas de milhares de reais. A representada quer comparar objetos que não necessariamente possuem a menor semelhança.

36. Além disso, um aluguel mensal no valor de 10% (dez por cento) do valor do bem, e por um prazo de 60 (sessenta) meses é, evidentemente, fora de qualquer parâmetro razoável. Já ao final do primeiro ano a locatária - e dona de 97% das ações da locadora EXC - já teria desembolsado 120% (cento e vinte por cento) do valor dos bens, o que já retiraria qualquer lógica econômica da operação. Acrescente-se que o contrato tem cláusula de indenização de 20% (vinte por cento) do valor do bem, por cada ano de uso (fl. 83), e cláusula penal de 10% (dez por cento) do valor total do contrato de 60 (sessenta) meses (fl. 84).

37. Finalmente, a representada afirma (fls. 632/633):

Observa-se, portanto, que houve pontual decisão do Juiz Corregedor em relação à sócia Caroline, oportunidade na qual reconheceu a regularidade dos contratos celebrados com a empresa EXC Auxílio Administrativo Ltda e, por consequência, a sua existência fática, motivo pelo qual também pleiteia a reforma da decisão administrativa para obstar a baixa do CNPJ.

38. Entretanto, a regularidade ou irregularidade da empresa não era objeto do PAD. Como decidiu o sr. Juiz corregedor (fls. 648/649):

Considerando que o serviço extrajudicial envolve uma atividade pública, a princípio a terceirização de mão de obra não seria cabível, eis que haveria a contratação de empregados autônomos que potencialmente se sujeitariam ao comando de agentes delegados diversos, isto é, sem exclusividade, prejudicando eventualmente a autenticidade e segurança dos atos registrares e notariais.

(...)

Assim, como não são imputadas **irregularidades na fiscalização da atuação material dos auxiliares de cartório terceirizados, mas apenas a eventual anomalia do regime contratual eleito pela Requerida**, tem-se que a antijuridicidade da conduta resta afastada pelo entendimento acima firmado pela Corregedoria Geral da Justiça, não se vislumbrando, assim, a tipicidade material do ilícito administrativo imputado à Requerida.

(destaques nossos)

39. O PAD tinha como objeto eventuais ilícitos administrativos cometidos pela representada CAROLINE. Não foi analisado qualquer aspecto tributário na matéria, nem houve pronunciamento acerca da existência, ou não, da EXC.

40. Diante do exposto, concluímos que empresa EXC não existe de fato: trata-se de mero escudo utilizado por CAROLINE para reduzir o pagamento de tributo.

É, por isso, que a contagem do prazo de decadência do lançamento deve se processar pela regra do art. 173, I, do CTN.

Aliás, no Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07, o qual já teve o trânsito em julgado administrativo reconhecido, a simulação decorre da própria ausência de capacidade financeira, patrimonial e operacional da EXC Auxílio Administrativo Ltda, o que vai ser reconhecido nas conclusões judiciais da primeira instância judicial (processo judicial nº **5025999-29.2021.4.04.7001/PR**). A discussão não cabe ser reenfrontada com o trânsito em julgado administrativo e já tendo sido estabelecido.

Sobremais, a discussão disciplinar da tabeliã (Processo Administrativo Disciplinar nº 0002426-19.2017.8.16.0179.) não cabe e não interfere nestes autos, não interferindo na esfera tributária eventual não penalização da corregedoria para os serviços cartoriais.

Não se trata de mera “economia tributária”, que a recorrente diz ser permitida, mas de entender que havia simulação, tanto que a empresa foi reconhecida como inexistente e baixado o CNPJ da EXC Auxílio Administrativo Ltda. Ademais, o laudo pericial juntado pela recorrente para subsidiar julgamento não lhe socorre. Fato é que o Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07 teve conclusão pela baixa do CNPJ por inexistir a empresa.

Sendo assim, rejeito a prejudicial de mérito sobre decadência do lançamento, bem como reconhecimento que diante do Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07 houve simulação e é correto o lançamento de ofício em termos de mérito no autuar.

- Exclusão dos funcionários que prestavam serviços exclusivos para a EXC Auxílio Administrativo Ltda

Diante da simulação e do que foi decidido no Processo Administrativo Fiscal nº 11624-720.049/2018-07 houve simulação e é correto o lançamento de ofício em termos de mérito no autuar, ademais não cabe excluir do lançamento funcionários que teriam laborado exclusivamente para a EXC Auxílio Administrativo Ltda, uma vez que a referida empresa foi reconhecida como inexistente. A própria alegação de trabalho exclusivo para a EXC é desprovida de substrato probatório com suficiência de prova ante o decidido no processo de cancelamento do CNPJ.

Sendo assim, sem razão a recorrente neste capítulo, o qual é complementar do capítulo anterior.

- Da não incidência de contribuições sobre verbas de caráter não salarial (verbas diversas conforme abaixo)

Sustenta a recorrente que não deve incidir contribuições sobre verbas de caráter não salarial. Sustenta não incidir a tributação sobre o aviso prévio indenizado, auxílio-doença (comum e acidentário), salário maternidade, férias gozadas e adicional respectivo, horas extras e respectivo adicional e adicional de periculosidade.

Muito bem. Independentemente da natureza salarial ou não para tais verbas, fato é que o recorrente sequer demonstra que foram utilizadas como base de cálculo. Veja-se o que bem anotou a primeira instância:

Porém, tais orientações não repercutem no presente lançamento, uma vez que o contribuinte, em sede de defesa, não se desincumbiu de demonstrar o eventual pagamento destas verbas (primeiros 15 dias de afastamento do empregado que antecede ao auxílio-doença e salário maternidade) a segurados empregados da EXC no período objeto de autuação.

De igual maneira, a defesa não logrou êxito em demonstrar que tenha sido realizado pagamento a título de 'aviso prédio indenizado' a segurados empregados, sobre a qual não incide contribuição previdenciária a partir de 6/2016, conforme Nota PGFN/CRJ nº 485/2016.

Pelas razões acima, a base de cálculo das contribuições deve ser mantida.

Para quaisquer das verbas questionadas, a recorrente não apontou, a partir dos demonstrativos de cálculos, a específica verba que alega ter incidido. Logo, o argumento prescinde do esclarecimento e especificação com o confronto com os cálculos.

Veja-se. Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a trabalhador como forma de retribuir o trabalho prestado. Ademais, somente são permitidas as exclusões do salário de contribuição quando expressamente comprovadas as inclusões de verbas não salariais. Meras alegações teóricas, sem apontar com especificação, a partir das memórias de cálculos, a efetiva inclusão de determinada verba não tributável, prescindindo o julgamento de liquidez e certeza, rechaçam o pedido genérico de afastamento de determinadas verbas.

Sendo assim, sem razão a recorrente neste capítulo.

- Da limitação da base de cálculo das contribuições para Terceiros em 20 SM

Sustenta a recorrente ter sido exigido o salário-educação, tratando-se de contribuição para Terceiro limitada em 20 salários-mínimos.

Na impugnação a recorrente questionava a tributação como um todo das contribuições de Terceiros ao alegar a inexigibilidade do salário-educação. No recurso voluntário não mais ataca diretamente o salário-educação, mas diz que, ao menos, não pode exceder 20 salários-mínimos.

Pois bem. O limite legal invocado não é verdadeiro.

Logo, não assiste razão para a recorrente.

O tema 1079 dos Recursos Repetitivos do STJ assentou inexistir o limite invocado (RESP 1.905.870 e REsp 1.898.532). Compreende-se que, a partir da entrada em vigor do art. 1º, I, e 3º, do Decreto-Lei 2.318/1986, as contribuições arrecadadas por conta de terceiros não estão submetidas ao teto de vinte salários.

Sendo assim, sem razão a recorrente neste capítulo.

- Da multa qualificada de 150%

Diante da simulação, é acertada a qualificação, porém a multa de ofício qualificada precisa ser reajustada para 100% por questão de retroatividade benigna. Explico.

O contexto demonstra que a recorrente adotou simulação para reduzir carga tributária de forma espúria e não como planejamento lícito. A prática foi demonstrada e debatida em processo já com trânsito em julgado administrativo e ao questionar no Poder Judiciária, ao

menos, em primeira instância, não foi corrigida a postura da administração. Vários elementos apontam para a qualificadora da multa.

No caso, resta evidente que a prática da contribuinte, demonstrou ser cabível a qualificadora. Conquanto, assiste razão quanto a irresignação em relação ao percentual de 150% no que se refere à multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430 (na redação vigente à época dos fatos geradores).

A qualificadora se mostra adequada para o contexto fático doloso descortinado com simulação e cancelamento do CNPJ da empresa interposta. Isto porque, ela seria devida nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades. Em especial, observa-se nos autos conduta dolosa simulatória perpetrada. Porém, deve-se observar que o percentual de 150% precisa ser corrigido para 100%.

Ora, não bastasse a retroatividade benigna face a nova Lei nº 14.689/2023, transitou em julgado em 05/02/2025 o Tema 863 do Supremo Tribunal Federal, o qual resta anotado com os seguintes termos:

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tese: Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Na ementa do julgado que firmou a Tese do Tema 863 (RE 736.090) colhe-se:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for

verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido.

(RE 736.090, Relator DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 03-10-2024, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 28-11-2024 PUBLIC 29-11-2024)

Por conseguinte, há de ser reduzida a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da Lei nº 14.689/2023, por força da aplicação do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como considerando o julgamento efetivado pelo STF em Repercussão Geral Tema 863 (RE 736.090).

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

- Do abatimento das contribuições previdenciárias pagas pela EXC Auxílio Administrativo Ltda: Apropriação dos valores pagos pela pessoa jurídica

Diante da simulação e de requerimento específico da recorrente, cabe discutir o aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica.

Quanto ao aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, assiste razão para a recorrente. Explico.

Trata-se de debater a apropriação ou o “Aproveitamento” (abatimento ou dedução), inclusive enfrentando o debate sobre sua identidade ou não com o instituto da “Compensação”.

Longe de quaisquer debates por princípios ou de justiça fiscal, entendo que existem fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundi-lo com a compensação ou restituição, a teor especialmente dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 142 no cálculo do montante devido, além de poder se invocar adicionalmente o art. 149, caput, V e VII, e art. 147, caput, § 2º, todos do CTN.

Os §§ 2º e 3º do art. 150 indicam que os atos de terceiro não podem influir, mas devem ser considerados no lançamento, inclusive no compute do montante devido e graduação.

Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN:

Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária **quaisquer atos anteriores** à homologação, **praticados** pelo sujeito passivo ou **por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito**.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

grifei

É daí que decorre o dever de aproveitar, sendo certo que deve haver um diálogo das normas, não havendo normas estanques no sistema.

Mais grave é que no caso concreto a empresa interposta foi baixada de ofício, não há como lá se repetir indébito, como se fosse caso de processo de crédito. O CNPJ foi cancelado ao reconhecer que se tratava de empresa inexistente de fato.

A temática da reclassificação e aproveitamento não é nova. Deveras, este próprio Egrégio Conselho no seu já tradicional e anual “Seminário CARF” debateu o assunto por mais de uma vez. Consta no livro eletrônico (*e-book*)¹ do Seminário II e do Seminário IX artigos acadêmicos sobre o tema.

Para referenciar o mais antigo deles, veja-se que na obra digital “*Estudos Tributários do II Seminário CARF*”², em trabalho articulado da lavratura do renomado **Professor Marco Aurélio Greco**, com título “Planejamento Tributário Revisitado”, no qual se aborda a “evolução teórica” e as “fases do debate sobre Planejamento”, há capítulo denominado “Requalificação Jurídica da Conduta do Contribuinte”, que versa sobre o aproveitamento (abatimento ou dedução), nestes termos:

12. Requalificação Jurídica da Conduta do Contribuinte

Hipótese distinta da prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN consiste na possibilidade de o Fisco requalificar juridicamente os atos praticados pelo contribuinte. Para tanto, é indispensável que o Fisco se apoie na prova de fatos

¹ Os e-book dos Seminários CARF podem ser baixados em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes>

² Estudos Tributários do II Seminário CARF / Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Acessível em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes/book-estudos-tributarios-do-ii-seminario-carf.pdf> (Páginas 30 e 31).

realizados que componham uma categoria jurídica distinta daquela assumida pelo contribuinte.

O processo de requalificação se assemelha à conversão do negócio jurídico atualmente prevista no Código Civil, mas, repita-se, depende da existência da prova de fatos suficientes a indicar que a natureza jurídica do negócio é diversa daquela apresentada, ou defendida, pelo contribuinte.

Para tanto, não basta invocar fórmulas abstratas ou apoiar-se em conjecturas ou suposições de fatos, nem mesmo substituir-se ao contribuinte na avaliação das circunstâncias e na tomada da decisão sob escrutínio. Para requalificar, exige-se do Fisco um duplo ônus da prova: prova de que o negócio realizado pelo contribuinte não é aquele que ele sustenta ser e prova que o negócio realizado pertence a outra categoria. Sem atender a este duplo ônus da prova, descabe a requalificação.

Na requalificação não se está perante utilização de analogia, nem se trata de extrapolar a legalidade tributária. Trata-se apenas de determinar a real natureza jurídica da operação e submetê-la à norma tributária pertinente.

Feita a requalificação, porém, é preciso assegurar a aplicabilidade integral do ordenamento tributário relativamente a essa nova natureza que foi reconhecida. Ou seja, se algo vier a ser devido pelo novo enquadramento, também poderá ocorrer que algo deva ser devolvido ao contribuinte (ou deduzido do que se pretende cobrar) por ter sido recolhido em função da qualificação afastada pelo Fisco. E isto não apenas no âmbito do imposto ou contribuição que seja objeto imediato da ação do Fisco, mas de todos os impostos e contribuições de competência da entidade tributante que tenham se apoiado na qualificação anterior. Vale dizer, uma requalificação que enseje uma cobrança de imposto sobre a renda pode gerar reflexos na Cofins ou no IOF, cujos valores devem ser recalculados em função da nova qualificação, posto que o Fisco só tem legitimidade para cobrar o que ainda não recebeu.

Nem se diga que o que foi pago pelo contribuinte o foi “a outro título” e que não cabe “compensar” estes valores. A questão é outra. Os recolhimentos feitos o foram ao título jurídico adequado à luz da qualificação jurídica feita pelo contribuinte e terá sido o Fisco a afastá-la (não o contribuinte) para que outra qualificação prevalecesse. Portanto, o tratamento do ocorrido (qualificação mais recolhimentos) deve ser visto em bloco como um conjunto e dessa forma produzirá efeitos. Ou seja, o recolhimento anterior se deu apoiado na qualificação defendida pelo contribuinte, se o Fisco substitui esta qualificação, o recolhimento feito deixa de se apoiar no “título” anterior e passa a se apoiar no novo “título” defendido pelo Fisco. Daí ser imperativo considerar os pagamentos anteriormente feitos no seu conjunto.

É, neste contexto, que tenho em mente que o correto é o **aproveitamento** (abatimento ou dedução de valores já recolhidos) não se confundindo este com o instituto jurídico

da compensação. Não é caso de compensar, mas sim de proceder com mero critério adequado de apuração do montante devido e graduação, aproveitando-se o já recolhido por força de requalificação.

A título informativo, por analogia, mas sobre aproveitamento para fins de dedução em critério de apuração do montante devido em lançamento de ofício, após precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-002.483), juntamente com outros julgados, aprovou-se a Súmula CARF nº 176, segundo a qual: *“O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva [da PF para a PJ] na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.”*

O enunciado é vinculante para toda a Administração por força da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021. Nela se verifica não se exigir a identidade plena de pessoas (*não exige a plena observância do princípio da entidade; não se exige recolhimentos próprios*), sendo necessário apenas que o recolhimento guarde identidade na lógica do lançamento, de modo que a motivação do ato seja a condicionante para o aproveitamento.

Ora, a pretensão do recorrente não visa à compensação de tributos em seu sentido técnico, mas apenas ao aproveitamento, abatimento ou dedução do montante já recolhido aos cofres públicos. O “aproveitamento” constitui consequência direta do próprio lançamento de ofício, e deveria ter sido efetivado pela autoridade lançadora.

Aliás, a prática no contencioso administrativo fiscal demonstra que alguns auditores procedem com a dedução do que já foi recolhido, embora outros auditores não o façam, como o do caso destes autos. A meu sentir, deveria haver padronização de procedimento, porém não há. Fato é que não tendo sido realizada a dedução dos valores recolhidos e havendo impugnação sobre essa temática, ainda que em pedido subsidiário, compete a autoridade julgadora revisar o lançamento para corrigi-lo, destarte determinando o abatimento dos valores já recolhidos como apropriação do que já foi pago.

Por vezes, quando não se acolhe o abatimento, ou se diz que se trata de uma compensação, o que não é; ou se fala que não há norma legal que permita tal dedução, o que veremos não ser o caso (*confira-se, por exemplo, os §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN*); ou se sustenta que o recorrente pretender o aproveitamento é violar a teoria dos atos próprios, que veda o comportamento contraditório, porém não é bem assim.

A teoria dos atos próprios, pautada em boa-fé objetiva, que veda situações contraditórias (*nemo potest venire contra factum proprium*), não se constata em desfavor do autuado, mas sim da Administração Tributária. É verdade que o impugnante do lançamento de ofício nos casos de autuação como a presente objetiva sustentar uma “legalidade” da tributação na interposta pessoa jurídica (*que não seria uma “interposta”, que não haveria simulação/dissimulação*), todavia deduz o pedido de aproveitamento (abatimento ou dedução;

que não se confunde com compensação) em caráter subsidiário e só o faz se prevalecer a acusação fiscal.

Por sua vez, a Administração Tributária acusa e sustenta haver uma interposição de pessoa e que a interposta é uma “*extensão*”, uma espécie de “*longa manus*” do autuado, que opera por ordem e execução do autuado, que faz recolhimentos e declarações que não traduzem a realidade porque o fato gerador, em verdade, é realizado pelo autuado. Ora, então por qual razão descortinada a falsidade e não aproveita o que já foi recolhido para os cofres públicos?

A contradição reside aí, além do mais o STF e o STJ já pacificaram que se aplica a Teoria dos Atos Próprios à Administração Pública.

O não aproveitamento do que já foi pago, do que já foi recolhido pela interposta, com exigência de ressarcimento por meio de restituição em outros autos (*em um futuro novo processo administrativo, quiçá com prazo de restituição já superado, ou gerando contencioso sobre a perda ou não do prazo*), se o próprio autuado é o executor, ordenador, controlador da interposta, se os elementos são descortinados pelos fatos reportados na descrição fática dada pela auditoria fiscal no ato administrativo, não se mostra em consonância com a lógica normativa do lançamento de ofício (CTN, art. 142 e art. 149 combinado com o art. 150, §§ 2º e 3º).

Observe-se que a autoridade lançadora, no âmbito de sua atividade vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único), tem, dentre vários deveres, o dever legal de determinar a matéria tributável e calcular o montante devido (CTN, art. 142, caput), ademais procede, na maior parte das vezes, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato (CTN, art. 147, caput; combinado com o art. 150, caput, por ser lançamento por homologação), sendo que a autoridade lançadora deve retificar de ofício erros constatados na verificação fiscal (CTN, art. 147, §2º, c/c a lógica do art. 149 e 150), especialmente quando comprove omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício da atividade de lançamento por homologação ensejando a revisão e o lançamento de ofício (CTN, art. 149, V), situação na qual os atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito não influem sobre a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém estes atos devem ser considerados na apuração do saldo devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, §3º).

Tem-se um contexto inicial de lançamento por homologação, no qual o contribuinte pretende a extinção do crédito, ainda que sujeito a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, caput e § 1º), todavia a autoridade administrativa não considera a efetividade dos atos praticados (recolhimentos pela PJ e declarações da PJ e da PF), verificando omissões e inexatidões em suas declarações e nos recolhimentos, entendendo que são erros constatados, tudo a motivar e obrigar o lançamento de ofício e o dever de retificação, que vai incluir o dever de aproveitar o que já recolhido ao erário público.

Por conseguinte, há normas concretas que atestam o dever de aproveitar o que já foi recolhido financeiramente, sem se confundir com o instituto da compensação.

Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos.

Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica.

Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria capacidade contributiva do sujeito passivo e da praticidade da tributação.

O CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever legal de deduzir o já recolhido.

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III).

No caso de lançamento de ofício haverá multa. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o autuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; **os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142) e aproveitar os atos de terceiros da forma correta (CTN, art. 150, §§ 2º e 3º).**

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma “certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento” ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso administrativo fiscal em análise.

Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de correta aplicação do critério de

apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária.

Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento, condicionando-o e delimitando-o de acordo com os fatos reportados na motivação do ato.

A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos. É extensão do controle de legalidade do lançamento de ofício.

No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravado regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)³.

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula, condiciona e motiva o lançamento perpassando pelo histórico dos recolhimentos já efetivados que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida, aplicando o correto critério de apuração do montante devido, inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto: (i) o substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o adjetivo, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e

³ Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Reitero um destaque especial colhido no CTN:

Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

grifei

Então, a autoridade lançadora ao lançar tem o dever de aproveitar o que já foi entregue financeiramente para a Administração Tributária, ou seja, deve considerar os atos praticados, dentre os quais os recolhimentos realizados.

Observe-se que a pessoa física utilizava uma pessoa jurídica interposta para reduzir a tributação da pessoa física e queira, ou não, a interposta pessoa jurídica participando da simulação recolha tributos aos cofres públicos pretendendo a extinção do crédito tributário.

Então, se o racional for esse, por óbvio, em meu racional, é contraditório a fiscalização tributar a pessoa física, dizendo que a pessoa jurídica é uma mera fachada e, por outro lado, não aproveitar o que já foi recolhido aos cofres públicos.

A meu sentir, tem-se um quadro que finda por pretender estabelecer uma sanção maior do que as multas punitivas aplicáveis. É utilizar o tributo como sanção, até porque a restituição ou compensação por empresa de fachada não se mostra lógica. Não se mostra lógica a pessoa jurídica ir pretender restituir as receitas que declarou.

O lançamento, este sim, tem que conter uma só lógica normativa.

O ato simulado e o dissimulado são descortinados e deve prevalecer a verdade real. Como consequência disto deve-se aproveitar o que foi executado na simulação, sem prejuízo da cobrança sancionatória da multa e do principal quanto aos valores que se pretendia sonegar pela simulação engendrada.

A autoridade fiscal no lançamento procede com a revisão da declaração do terceiro para desconstituir o que ele declarou pretendendo extinguir o crédito tributário em benefício do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reconhecer a simulação (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII) e, também, revisa a declaração do sujeito passivo para apontar a omissão na sua declaração em razão da dissimulação interligada com a anterior simulação reconhecida, haja vista ser este último o real devedor do crédito tributário (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII). Os fatos e atos estão vinculados e dentro de um só contexto.

O problema é que quando não se aproveita o crédito se desconsidera o dever de retificar de ofício (**CTN, art. arts. 147, caput, e §2º; 149, caput**), bem como não se atenta para o

dever de aproveitamento dos atos praticados pelo terceiro que assume o fato gerador em interesse comum⁴ visando à extinção do crédito tributário (**CTN, §§ 2º e 3º do art. 150**) a partir da comprovada simulação com a prática de ato em benefício do sujeito passivo (**CTN, VII do art. 149**), os quais devem ser afastados, pois o crédito tributário deve ser extinto no verdadeiro sujeito passivo, porém se impõe aproveitar os atos praticados, sendo **“considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”** (**CTN, § 3º do art. 150, grifei**).

O dever da autoridade lançadora é calcular o verdadeiro montante do tributo devido, após o aproveitamento (**CTN, arts. 142, 147, caput, e §2º; 149, caput, VII, 150, §§ 2º e 3º**).

Toda essa lógica é sintetizada na assertiva: *“a lógica da autuação fiscal permite o aproveitamento”*.

Veja-se que a situação corretamente se conceitua como aproveitamento, não é compensação, a qual precisaria de processo autônomo para atestar certeza e liquidez.

O tema é sim de contencioso administrativo fiscal, uma vez que ligado ao ato de lançamento e aos deveres de ofício da autoridade lançadora.

O pedido do contribuinte, ao fim e ao cabo, é para que se observe a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), que se lance apenas o saldo em aberto (*o montante devido – aí, sim, inclusive aplicando a multa de ofício*), atentando-se aos atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica) em conluio com o autuado por aplicação da interposição de pessoa no interesse comum no fato gerador, ainda que **os atos praticados pelo terceiro não devam influenciar a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º)**, porém **considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)**⁵, **de modo que se aproveite os recolhimentos**, haja vista que o fato jurígeno da cobrança perpassa pela simulação e dissimulação reconhecida e afastada pela fiscalização.

O agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise autuar tem-se que o procedimento deve ser efetivado de ofício, **incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 e art. 147, caput e § 2º, todos do CTN**⁶, **de modo que pode realizar as imputações e ajustes procedimentais em sistema**

⁴Aliás, o pagamento pelo codevedor deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I). Entendo que no caso de simulação na forma engendrada tem-se o interesse comum (CTN, art. 124, I), que gera ou deveria gerar a solidariedade, com dever de imputação pela autoridade lançadora, a quem cabe constitui-la de forma vinculada e obrigatória.

⁵ Art. 150, § 2º **Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro**, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º **Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

⁶ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
(...)

de seu exclusivo acesso, independentemente de um proceder do contribuinte ou do responsável solidário por interesse comum no fato gerador.

Outro aspecto é que o próprio *Codex* Tributário prevê o instituto da imputação de pagamentos (CTN, art. 163)⁷, que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do **dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art. 149, com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções; além do art. 147, caput, e § 2º).** Ademais, vedado ainda o locupletamento fazendário com a retenção dos valores já recolhidos e invocação de eventual perda do prazo para restituir, sem mencionar o imbróglgio quanto ao titular e ao momento em que se formularia um pedido de restituição ou compensação. Tais questões não encontram amparo na estrita legalidade.

Em caso de interposição de pessoa é obrigação da autoridade lançadora imputar a responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) para a interposta pessoa, sendo, portanto, a imputação uma obrigação e dever ser da autoridade lançadora (CTN, parágrafo único do art. 142, combinado com normativos da RFB)⁸.

Aliás, fosse assim imputada a solidariedade, o pagamento por um solidário deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I).

Mais grave é que no caso concreto a empresa interposta foi baixada de ofício. O CNPJ foi cancelado ao reconhecer que se tratava de empresa inexistente de fato.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, de modo que é dever apropriar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica que se relacione com as contribuições previdenciárias (de mesma natureza) relacionada com os fatos geradores do lançamento. Observe-se que a pessoa jurídica reconhecida como inexistente recolhia pelo Simples Nacional, então não há aproveitamento sobre contribuições de Terceiros, pois empresas na sistemática simplificada não fazem tal recolhimento.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares, inclusive a prejudicial de decadência e, no mérito, dou-lhe provimento parcial

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo **ou de terceiro**, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

⁷ Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, (...).

⁸ Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, bem como para apropriar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica que se relacione com as contribuições previdenciárias (de mesma natureza) relacionada com os fatos geradores do lançamento, de modo que se reforma a decisão da DRJ nos limites do provimento. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito as preliminares, inclusive a prejudicial de decadência e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, bem como aproveitar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica em relação as contribuições previdenciárias de mesma natureza.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Claudio Duarte Cardoso**, redator designado.

Com a vênia devida, discordo do relator, exclusivamente, em relação ao tópico de mérito denominado **“Do abatimento das contribuições previdenciárias pagas pela EXC Auxílio Administrativo Ltda: Apropriação dos valores pagos pela pessoa jurídica”**.

Conforme excerto do relatório fiscal reproduzido no voto do relator, a Fiscalização considerou os funcionários da EXC como sendo subordinados diretamente à ora recorrente e lançou, em relação à matrícula CEI 51.202.57744/05, da ora recorrente, as contribuições previdenciárias da Empresa e GILRAT e as contribuições devidas ao FNDE/Salário-Educação, incidentes sobre as verbas salariais dos referidos funcionários e que, sendo assim, os valores das bases de cálculo das contribuições lançadas são aqueles das verbas salariais pagas pela EXC a seus funcionários e declaradas em suas GFIP no período de 1/2013 a 1/2017, incluindo as competências referentes a décimo-terceiro salário.

Não se trata de reclassificação de receita de pessoa jurídica para pessoa física, mas sim de constatação de que a EXC foi mera interposta pessoa para encobrir a contratação de funcionários pela recorrente. Aproveitar supostos pagamento efetuados em nome da EXC é discussão que extrapola o âmbito do contencioso administrativo, que visa aferir a legalidade do lançamento tributário.

O não aproveitamento de pagamento realizado por pessoa jurídica interposta alinha-se a precedentes desta Turma.

Cita-se como exemplo:

Acórdão 9202-008.255

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2009 CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE. Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76.

A constatação de que a EX é empresa inexistente de fato não labuta em favor de abater a contribuição supostamente por ela pagas no lançamento realizado contra a recorrente. Se indébito porventura existisse deveria ter sido requerido pelo procedimento próprio de restituição, sujeito ao princípio da *actio nata* e no qual o requerente deveria comprovar sua legitimidade diante da inexistência de fato da EXC. Ademais, admitir o aproveitamento diretamente em sede de contencioso equivaleria a contrariar o brocardo “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, divergindo do relator tão somente para negar provimento em relação a aproveitar, em sede de contencioso, as contribuições supostamente pagas por EXC Auxílio Administrativo Ltda no lançamento efetuado contra a matrícula CEI 51.202.57744/05 da pessoa física recorrente.

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso