



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.725375/2018-88
ACÓRDÃO	1402-007.607 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIFIQUE TELECOMUNICAÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/06/2016

EMPRESA DE FACHADA. ADIÇÃO DAS RECEITAS.

Quando sobejam indícios que comprovam a utilização de empresa de fachada, com o objetivo de desviar movimentação econômica da real pessoa jurídica, é cabível a consideração do total das receitas auferidas.

MULTA QUALIFICADA. DOLO CARACTERIZADO.

Exteriorizada na conduta do contribuinte a inequívoca intenção dolosa de furtar-se ao recolhimento de tributos através da utilização de fraude, correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%. Porém, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

APROVEITAMENTO PAGAMENTOS SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO OUTRO REGIME.

O lançamento de ofício para cada tributo deve ser realizado deduzindo os valores declarados e pagos no SIMPLES, proporcionalmente a cada tributo, dos novos valores apurados.

CSLL/COFINS/PIS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se às contribuições sociais (CSLL/PIS/Cofins) o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial para manter parcialmente os créditos tributários lançados tal como decidido pelo acórdão de piso, confirmar a responsabilidade solidária do sócio administrador e aplicar a retroatividade benigna, devendo a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100% com fulcro no art. 106, II, alínea “c”, do CTN.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 11-63.943, pela 5ª Turma da DRJ/REC que julgou procedente em parte a impugnação, para: a) manter parcialmente os créditos tributários lançados, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro de 2014 a julho de 2016, concernentes ao IRPJ e à CSLL, Cofins e PIS, b) confirmar a responsabilidade solidária do sócio administrador, Sr. Fabiano Busnardo.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Em desfavor da pessoa jurídica acima identificada foi lavrado auto de infração, acompanhado da descrição dos fatos, demonstrativos e fundamentação legal (fls. 648 a 687), relativamente aos períodos de apuração do primeiro trimestre de 2014 ao terceiro trimestre de 2016, sendo apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor (principal) de R\$ 574.883,54, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora, de acordo com a seguinte infração levantada:

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE**INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL**

O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes a prestação de serviços gerais, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2014	250.391,04	150,00
28/02/2014	255.375,73	150,00
31/03/2014	278.761,13	150,00
30/04/2014	265.955,69	150,00
31/05/2014	264.972,83	150,00
30/06/2014	275.048,10	150,00
31/07/2014	205.251,02	150,00
31/08/2014	286.295,90	150,00
31/10/2014	195.617,21	150,00
30/11/2014	216.586,96	150,00
31/12/2014	294.982,79	150,00
28/01/2015	178.486,71	150,00
28/02/2015	231.651,56	150,00
31/03/2015	214.362,81	150,00
30/04/2015	295.278,15	150,00
31/05/2015	226.548,26	150,00
30/06/2015	297.299,61	150,00
31/07/2015	226.219,68	150,00
31/08/2015	234.909,29	150,00
30/09/2015	238.188,16	150,00
31/10/2015	235.087,09	150,00
30/11/2015	238.528,02	150,00
31/12/2015	230.353,17	150,00
31/01/2016	224.180,66	150,00
02/03/2016	174.738,57	150,00
31/03/2016	183.665,42	150,00
30/04/2016	247.089,58	150,00
31/05/2016	253.867,85	150,00
30/06/2016	248.873,16	150,00
31/07/2016	217.479,57	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 30/09/2016:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518, 519 e 528 do RIR/99

(...)

2. Também foram lavrados autos de infração reflexos (mesma natureza):

- a) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 206.958,07, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora;
- b) da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 215.581,23, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora;
- c) da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$ 46.709,17, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora.

2.1 No Relatório Fiscal (fls. 709 a 771), a autoridade lançadora detalha o procedimento fiscal e conclusões essencialmente nos seguintes termos:

A) inicialmente a Fiscalização esclarece a relação negocial entre a empresa investigada(Unifique) e uma outra, a "TPA Serviços em Informática LTDA (TPA Serviços), tendo em vista indícios de que formavam "grupo econômico" ou que uma delas, a TPA Serviços, seria apenas de fachada:

- 3. Simultaneamente, foi iniciada auditoria na empresa TPA Serviços em Informática Ltda., CNPJ 09.025.596/0001-59¹, doravante tratada por TPA Serviços. As auditorias transcorreram paralelamente em vista de indícios de que a TPA Serviços e a Unifique formassem um grupo econômico de fato ou que a TPA Serviços fosse uma empresa de fachada, existente apenas no âmbito documental. Os fatos apurados nesta auditoria, indicam que a segunda opção se mostrou a verdadeira.

B) assegura que a TPA Serviços é uma empresa inexistente de fato, que foi utilizada pelos sócios da investigada com o propósito de reduzir a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento de segurados empregados e contribuintes individuais, também alcançando redução dos tributos IRPJ e contribuições sociais. Verificou-se que as empresas operavam sob o mesmo comando, mas apenas a Unifique subsistiria. Vejamos trechos do relatório fiscal nos quais, segundo a autoridade fiscal, ficam evidentes a inexistência de fato da TPA Serviços:

9. Em julho de 2007 os sócios da Unifique constituíram a T.P.A. Serviços em Informática Ltda. O objetivo social era, em boa parte, coincidente ou correlato ao da Unifique. Incluía: tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na Internet, portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet. O endereço do estabelecimento é praticamente o mesmo da Unifique à época: Rua General Osório, nº 311, Centro, Timbó SC. A diferenciação se dava pelo complemento da sala. Enquanto a Unifique era situada à sala 604, a TPA Serviços localizava-se na sala 604- A⁴.

10. Neste período, ambas as empresas eram optantes do SIMPLES NACIONAL. Destaca-se que a Lei Complementar nº 123/2006 veda a opção a este regime nos casos em que o sócio participe de outra sociedade optante pelo SIMPLES, se a receita bruta global ultrapasse o limite de faturamento estabelecido na referida Lei Complementar. No entanto a soma dos faturamentos não ultrapassou, no período, os limites definidos pela referida lei.

11. Após a constituição da TPA Serviços em 07/2007, houve transferência de quase todos os segurados vinculados à UNIFIQUE para o quadro de empregados daquela empresa. Veja abaixo a relação dos funcionários transferidos para a TPA Serviços no mês de setembro de 2007. Justamente em 09/2007, a Unifique deixou voluntariamente o SIMPLES NACIONAL, tendo optado novamente em 01/2009. Manteve-se neste sistema de tributação até 12/2011. Neste ano o faturamento da Unifique extrapolou o limite estabelecido pela LC nº 123/2006, tendo atingido R\$ 3.847.287,31⁵.

12. Na ocasião, apenas o sócio FABIANO BUSNARDO ficou vinculado (como contribuinte individual) à Unifique, situação que perdurou até 03/2011 quando CLEVER MANNES também passou a constar da GFIP da autuada, igualmente como contribuinte individual. Entre setembro de 2007 e fevereiro de 2011, Clever constou da relação de segurados declarada em GFIP da TPA Serviços, na mesma categoria de trabalhador.

13. Observa-se que a Sra. TEREZINHA BUSNARDO CAMPREGHER, que viria a integrar o quadro societário da TPA Serviços, foi empregada desta contribuinte no período entre 10/2007 e 01/2011, conforme informações da GFIP. Também conforme o mesmo documento declaratório, a mãe de Fabiano Busnardo ocupava atividade classificada no código 5134 da tabela CBO, correspondente a garçons, barmen, copeiros e sommeliers. Esta também era a atividade da Sra. ELVIRA TANCON MANNES, mãe de Clever Mannes, constante da GFIP como empregada da TPA Serviços no período entre 04/2008 e 08/2016.

14. Em novembro de 2010 os sócios da TPA Serviços alienaram as cotas da sociedade para as suas respectivas mães, Therezinha e Elvira, é o que consta da 1ª Alteração Contratual. A participação nas cotas manteve a proporção anterior: 60% para Therezinha e 40% para a Elvira (antes 60% Fabiano e 40% Clever). A administração da sociedade coube à Therezinha, que passou a receber pró-labore na importância correspondente a um salário mínimo⁶. Com isto o quadro societário passou à seguinte formação:

(...)

15. O objetivo social da TPA Serviços não sofreu alterações. O endereço permaneceu o mesmo até a 2ª alteração contratual, em setembro de 2014. De fato, a referida alteração de endereço restringiu-se à mudança de sala: Rua General Osório, 311, Sala 01, Timbó/SC.

(...)

18. Em julho de 2016, a TPA Serviços promoveu nova modificação no quadro societário, retornando os antigos sócios nos lugares de suas respectivas mães, mantidas as proporções das cotas. O registro detalhado da operação consta da Ata de Reunião Extraordinária de Sócios de 12 de junho de 2016, apresentada em resposta ao Termo de

(...)

1. Em 31/07/2016 a TPA Serviços, por iniciativa própria, deixou de apurar os tributos na sistemática do SIMPLES NACIONAL, tendo adotado o Lucro Presumido a partir do mês seguinte. Entre agosto e dezembro de 2016, por tanto em sequência à saída do SIMPLES, foi realizada transferência de quase todos os empregados da TPA Serviços para a Unifique. Restaram na folha de pagamento da TPA Serviços apenas o sócio administrador e um empregado, situação que perdura até atual data⁷. Na GFIP os registros das movimentações se deram sob o código N2 (Transferência de empregado para outra empresa que tenha assumido os encargos trabalhistas, sem que tenha havido rescisão de

(...)

22. Um aspecto avaliado no exame da escrita contábil da TPA Serviços foi a inexistência ou insuficiência de registros de despesas inerentes à atividade econômica, tais como: taxas de condomínio, aluguel, IPTU, água, energia, manutenção e conservação, entre outras.

(...)

41. Por outro lado, no plano de contas de 2016 é possível verificar que os empréstimos em questão foram tomados da Unifique e de empresa coligada, embora não constem participações (formais) de outras empresas no quadro societário da TPA Serviços. Possivelmente a "coligada" mencionada na descrição da conta contábil em questão seria a própria **Unifique**, haja vista a falta de identificação específica. A análise da escrita contábil revela que **não incorreram juros** para os mútuos em questão.

(...)

43. Em se confirmando que a Unifique e a TPA Serviços prestavam serviços de mesma natureza, embora este fato já esteja registrado de forma mais genérica nos respectivos objetivos sociais, apresenta-se mais um elemento comprobatório (dentre tantos outros já verificados e ainda outros que virão a ser abordados neste relatório) de que a existência da segunda não teria outra justificativa se não a obtenção ilegítima do benefício fiscal representado pela tributação na modalidade do SIMPLES NACIONAL.

(...)

45. No exame dos documentos apresentados constata-se que as fiscalizadas, por vezes, prestam exatamente os mesmos serviços, pois vejamos:

- a) Hospedagem Linux (modalidades Plus, Plus, - L, Básico, Light - L):
 - Unifique: notas nº 110160, 189358, 199072, 210881
 - TPA Serviços: notas nº 79093, 79014 e 88019
- b) Ativação e configuração de internet:
 - Unifique: notas nº 3906 e 3294
 - TPA Serviços: notas nº 88009, 88010 e 88011

(...)

46. Na análise de notas fiscais de aquisição de materiais de consumo por parte da TPA Serviços e da Unifique, verificou-se que as informações constantes da aba DADOS DO DESTINATÁRIO são coincidentes. Dados como número de telefone de contato e e-mail, muitas das vezes, coincidem. Tais fatos se somam às evidências já analisadas de que as fiscalizadas compartilham a mesma estrutura física e operacional. Vide os exemplos

(...)

47. Observa-se em algumas notas fiscais a referência a endereços de e-mail institucionais, supostamente de empregados da TPA Serviços ou da Unifique. Por exemplo, Rodrigo Cattoni (rodrigo.cattoni@redeunifique.com.br) era empregado da TPA Serviços no período de emissão das notas fiscais nºs 21677 e 1253, referentes a aquisição de materiais pela Unifique (conforme tela abaixo):

(...)

50. Em visita realizada às instalações da Unifique, no dia 09/11/2018, esta fiscalização fez uma série de entrevistas com empregados desta empresa. Os depoimentos tomados

foram registrados em TERMOS DE ENTREVISTA, todos assinados pelo depoente e uma testemunha¹¹. Os funcionários em questão eram ex-empregados da TPA Serviços e haviam sido transferidos para a Unifique após aquela empresa ter deixado de apurar os tributos na sistemática do SIMPLES NACIONAL. Lembrando que na mesma ocasião houve a mudança no quadro societário, retornando os sócios iniciais Fabiano e Clever, fatos já relatados no tópico "Histórico" deste relatório.

51. Alguns dos funcionários entrevistados eram remanescentes do quadro de empregados da Unifique antes da criação da TPA Serviços. Estes estiveram entre os segurados transferidos da Unifique para a TPA Serviços no ano de 2007. Foi o caso de Adriano

(...)

C) Conclusões do Relatório Fiscal:

66. De todo o exposto, não há como deixar de concluir que a empresa TPA Serviços foi criada pelos sócios da Unifique com a finalidade de reduzir (indevidamente), a tributação de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, assim como da contribuição previdenciária patronal, todos abrangidos pela sistemática do SIMPLES NACIONAL. Destaca-se, quanto ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, que os clientes da TPA Serviços eram na realidade clientes da Unifique. Porém a tributação se deu na modalidade do SIMPLES NACIONAL, resultando na (indevida) economia tributária.

71. Considerando que a TPA Serviços era inexistente de fato, seus clientes eram na verdade clientes da Unifique. Desta forma, a receita auferida mediante o CNPJ da TPA Serviços deverá ser tributada na autuada, considerando a opção pelo Lucro Presumido (adotada pela Unifique). As infrações são: omissão de receita de prestação de serviços (IRPJ), falta de recolhimento da CSLL devida sobre receitas da prestação de serviços omitida (CSLL) Omissão de Receita (Pis) e Omissão de Receita (Cofins). O período abrangido compreendo os anos calendários 2014 e 2015, além dos três primeiros trimestres de 2016.

(...)

72. Foi excluída a receita auferida com prestação de serviços da TPA Serviços para a Unifique. Na apuração, foi considerada a receita bruta declarada pela TPA Serviços em PGDAS²³, vigentes na data de início do procedimento fiscal, excluídos os valores apurados nas contas da Unifique: 04.2.1.03.020 - Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica (2014, 2015 e 2016) e 04.2.1.03.053 - Suporte de Software e Computadores (2016), onde constam os registros de despesa com os serviços prestados (formalmente) pela TPA Serviços.

(...)

(...)

D) quanto à multa de ofício de 150%:

76. A aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, tem previsão no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96. A duplicação, prevista no parágrafo 1º do art. 44, é aplicável quando da constatação de ocorrência de ao menos uma das seguintes práticas previstas na Lei nº 4.402/64: Sonegação, Fraude e Conluio. No caso em tela, como se verá adiante, verificou-se a ocorrência de Sonegação e Conluio, tipificados nos artigos 71 e 73 da referida Lei. Abaixo, as transcrições dos dispositivos legais aplicáveis:

77. Em relação à falta de declaração e recolhimento do IRPJ e reflexos na CSLL, Pis e Cofins deve-se aplicar a multa em seu percentual duplicado por restar caracterizada a prática

de sonegação, tendo em vista que a Fiscalizada utilizou empresa inexistente de fato para registrar parte de sua receita e oferece-la à tributação em sistema simplificado e favorecido de apuração de impostos (SIMPLES NACIONAL). Com isto, praticou de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual claramente retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador.

Da ocorrência, em tese, dos crimes previstos no art. 337-A, III do Código Penal e art. 73 da Lei 4.502/64

85. A omissão, total ou parcial, de fato gerador de contribuição previdenciária em GFIP configura a ocorrência, em tese, de crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária. O ajuste doloso entre as pessoas envolvidas para a referida prática configura a ocorrência, em tese, de crime de Conluio. Tais fatos motivaram a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP.

(...)

3. A autuada ingressa com impugnação (fls. 3.936 a 3.961), na qual traz os seguintes argumentos, em síntese:

A) em matéria de nulidades:

a.1) a Fiscalização alega que a TPA Serviços é empresa apenas de fachada, inexistente de fato, e assim foi utilizada pelos sócios da Unifique para reduzir o pagamento de tributos, mas a TPA Serviços não foi formalmente intimada para se defender a respeito de sua inexistência, tratando-se então de cerceamento ao direito de defesa. Também aponta a indevida suspensão do CNPJ da TPA Serviços:

Inclusive a TPA SERVIÇOS vem sofrendo prejuízos em decorrência da suspensão do seu CNPJ haja vista que não consegue transmitir as declarações federais tais como e-Social, EFD-Reinf, EFD-Contribuições e DCTF uma vez que opera comercialmente e continua a emitir notas fiscais e continua honrando os contratos perante os seus clientes finais.

Ora, a TPA SERVIÇOS está sofrendo as consequências antecipada de um julgamento que ainda nem existiu. E mais, a empresa sequer foi intimada, ficando impossibilitada de se manifestar formalmente no processo.

Como pode a empresa ter seu CNPJ suspenso de forma abrupta, sendo impedida de emitir as declarações acima mencionadas, ficando sujeita às penalidades pela falta de entrega desses documentos digitais ao fisco federal por impossibilidade causada por força de ato unilateral da Receita Federal, sem contar com o fato de que está faturando e de que necessita dos sistemas computacionais para a regularidade dos envios obrigatórios ao fisco, sem prévia comunicação?

Ademais a lei complementar nº 123/2006 dispõe expressamente que a exclusão de ofício terá um julgamento administrativo.

Nesse sentido destaca-se os dispositivos da LC 123/2006

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

§ 5º A competência para exclusão de ofício do Simples Nacional obedece ao disposto no [art. 33](#), e o julgamento administrativo, ao disposto no art. 39, ambos desta Lei Complementar.

(...)

a.2) assegura que o Relatório Fiscal aponta multa de ofício de 75%, mas o auto de infração lavra 150%, e neste último percentual citado, é inconstitucional:

Em todos os cálculos seja de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS embora o relatório tenha disposto expressamente que a multa a ser aplicada seria de 75%, nos cálculos o valor da multa foi de 150%.

Ademais o valor da multa em 150% (cento e cinquenta por cento) está em patamar superior ao valor do imposto apontado como não recolhido.

O Supremo Tribunal Federal - STF já se manifestou que é inconstitucional a cobrança de multa superior ao tributo não recolhido.

(...)

B) no mérito:

b.1.) diversos fatos levantados pelo fiscal não merecem prosperar como prova suficiente para descaracterizar a existência da TPA Serviços, tal como os empréstimos realizados, visto que a entrega da documentação foi parcial, mas o que ficou pendente não serve como prova para demonstrar que a TPA Serviços e a Unifique eram uma única empresa;

b.2.) o fato das empresas desenvolverem atividades semelhantes também não serve como prova, inclusive é comum no mercado ocorrer parcerias;

b.3.) a cidade de Timbó é pequena e assim não causa estranheza que haja fluxo de funcionários entre as empresas, tendo em vista a realização de atividades semelhantes;

b.4.) quanto à movimentação das contas bancárias, argumenta que "o fato da Rafaela ser esposa do Fabiano, sócio da Unifique, não a impede de ter trabalhado e/ou ter sido sócia da TPA Serviços, bem como o fato de ter continuado com autorização para movimentar a conta por um período não serve de qualquer prova para demonstrar que as empresas Unifique e TPS SERVIÇOS eram uma única empresa".

b.5) também não merece ser levantado como prova, o fato de a TPA Serviços ter apresentado prejuízos em todos os meses pelo valor alto da folha de pagamentos;

C) também reclama sobre a ausência de compensação dos tributos pagos na sistemática do Simples Nacional, na hipótese de recusa de seus argumentos.

Por sua vez, a julgou improcedente a impugnação parcialmente procedente, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2016

EMPRESA DE FACHADA. ADIÇÃO DAS RECEITAS.

Quando sobejam indícios que comprovam a utilização de empresa de fachada, com o objetivo de desviar movimentação econômica da real pessoa jurídica, é cabível a consideração do total das receitas auferidas.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Cabível a multa de 150% sobre a diferença ou totalidade dos tributos apurados de ofício, se comprovado que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, a fim de ocultar a ocorrência do fato gerador. Considera-se atuação de forma deliberada e intencional o fato de se promover a abertura de empresa de fachada sob o regime do Simples Nacional, para deslocar operações e funcionários, com o objetivo específico de pagar menos tributo.

APROVEITAMENTO PAGAMENTOS SIMPLES NACIONAL. LANÇAMENTO OUTRO REGIME.

O lançamento de ofício para cada tributo deve ser realizado deduzindo os valores declarados e pagos no SIMPLES, proporcionalmente a cada tributo, dos novos valores apurados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/07/2016

CSLL/COFINS/PIS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se às contribuições sociais (CSLL/PIS/Cofins) o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2016

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para afastar normas mediante apreciação de sua validade ou constitucionalidade.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando os fatos apurados pela fiscalização claramente descritos e os documentos apontados anexados aos autos, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário sustentando a nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, pois o auto de infração deveria ter sido lavrado contra a TPA Serviços, não contra a Unifique. Argumentou, também, que ocorreu cerceamento de defesa, já que a TPA não foi formalmente intimada antes da suspensão do seu CNPJ. Além disso, questionou a falta de clareza nos cálculos e a incongruência da multa aplicada, que variou entre 75% no relatório e 150% no auto.

A Recorrente defendeu, ainda, que não houve provas de fraude ou dolo, apenas presunções, e que a multa de 150% é desproporcional e possui caráter confiscatório, violando princípios constitucionais. Invoca jurisprudência do STJ e STF que considera inconstitucional multas superiores ao valor do tributo. Como pedido sucessivo, requer redução para 75% ou exclusão total da penalidade, aplicando-se o princípio do *in dubio pro reo*.

De acordo com o recurso voluntário, não deve prevalecer a conclusão de que a TPA era empresa de fachada. A Recorrente afirmou que a suspensão do CNPJ da TPA foi indevida, pois a empresa já havia solicitado exclusão do Simples Nacional em 2016 e recolhia tributos pelo lucro presumido. A medida teria causado prejuízos, impedindo emissão de notas fiscais e cumprimento de obrigações acessórias. Requer a reativação do CNPJ para regularização das pendências e continuidade das atividades.

Caso mantida a autuação, a Recorrente solicitou compensação dos valores pagos no Simples Nacional com os tributos lançados, para evitar cobrança em duplicidade. Criticou a ausência de atualização monetária nos cálculos e pede correção conforme determina o Decreto nº 70.235/72. Argumentou que a falta de clareza nos valores reforça a insegurança jurídica e a necessidade de revisão.

A Recorrente pleiteou: (i) anulação do auto de infração por erro no sujeito passivo; (ii) cancelamento ou redução da multa; (iii) exclusão da responsabilidade solidária do sócio; (iv) reconhecimento da existência da TPA Serviços; (v) compensação dos tributos pagos; e (vi) reativação do CNPJ da TPA. Em caráter sucessivo, solicita reforma da decisão para corrigir cálculos e aplicar penalidade mais branda, garantindo proporcionalidade e legalidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto por Unifique Telecomunicações Ltda. contra decisão de piso que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo os créditos tributários de IRPJ (jan/2014–jul/2016) e reflexos (CSLL, Cofins, PIS) decorrentes da desconsideração da TPA Serviços em Informática Ltda. como empresa de fachada/inexistente de fato, com multa qualificada de 150% e responsabilidade solidária do sócio-administrador; e determinou abatimento das parcelas já recolhidas no Simples Nacional, segregadas por tributo.

SÍNTESE DOS FATOS

Dessa forma, trata-se de auto de infração relativamente aos períodos de apuração do primeiro trimestre de 2014 ao terceiro trimestre de 2016, tendo sido apurado crédito tributário concernente ao IRPJ, no valor (principal) de R\$ 574.883,54, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

Em suma, a controvérsia envolve autuações fiscais relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos anos de 2014 a 2016. A fiscalização concluiu que a Recorrente teria utilizado outra sociedade, TPA Serviços, como empresa de fachada para reduzir tributos, aplicando multa qualificada de 150% e responsabilizando solidariamente o sócio-administrador.

A decisão da DRJ julgou a impugnação procedente em parte confirmando a responsabilidade solidária do sócio administrador, Sr. Fabiano Busnardo e determinando manutenção parcial dos créditos tributários lançados, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro de 2014 a julho de 2016, concernentes ao (IRPJ) e à CSLL, à Cofins e ao PIS, de acordo com as tabelas abaixo, **ressaltando-se que a coluna "Saldo a Pagar"** representa o valor original do crédito tributário de cada período a ser mantido, acrescido de multa de ofício de 150% e juros de mora:

Tabela 2.1 - IRPJ:

Período de Apuração	IMPOSTO APURADO NO A. I. - IRPJ	IMPOSTO PAGO NO DAS	SALDO A PAGAR
1º trim. 2014	62.762,22	6.119,31	56.642,91
2º trim. 2014	64.478,12	2.074,45	62.403,67
3º trim. 2014	39.323,75	6.568,60	32.755,15
4º trim. 2014	56.574,95	7.003,07	49.571,88
1º trim. 2015	49.960,08	6.912,92	43.047,16
2º trim. 2015	65.530,07	7.119,35	58.410,72
3º trim. 2015	55.945,36	7.226,31	48.719,05
4º trim. 2015	56.317,45	7.006,66	49.310,79
1º trim. 2016	46.606,76	7.174,97	39.431,79
2º trim. 2016	59.986,43	7.393,03	52.593,40
3º trim. 2016	17.398,35	2.269,74	15.128,61

Tabela 2.2 - CSLL:

Período de Apuração.	CONTRIB. APURADA NO A. I. - CSLL	CONTRIB PAGA NO DAS	SALDO A PAGAR
1º trim. 2014	22.594,40	6.069,23	16.525,17
2º trim. 2014	23.212,12	2.074,45	21.137,67
3º trim. 2014	14.156,55	6.486,50	7.670,05
4º trim. 2014	20.366,98	6.915,53	13.451,45
1º trim. 2015	17.985,63	6.826,50	11.159,13
2º trim. 2015	23.590,82	7.000,99	16.589,83
3º trim. 2015	20.140,33	7.047,88	13.092,45
4º trim. 2015	20.274,28	6.833,65	13.440,63
1º trim. 2016	16.778,43	6.997,81	9.780,62
2º trim. 2016	21.595,12	7.210,49	14.384,63
3º trim. 2016	6.263,41	2.213,70	4.049,71

Tabela 2.3 - PIS.

Período de apuração.	CONTRIB. APURADA NO A. I. - PIS	CONTRIB PAGA NO DAS	SALDO A PAGAR
Jan. 2014	1.627,54	1.402,18	225,36
Fev. 2014	1.659,94	1.430,10	229,84
Mar. 2014	1.811,94	1.561,06	250,88
Abr. 2014	1.728,71	1.489,35	239,36
Mai. 2014	1.722,32	0	1.722,32
Jun. 2014	1.787,81	0	1.787,81
Jul. 2014	1.334,13	1.584,94	0
Ago. 2014	1.860,92	1.631,88	229,04
Set. 2014	0	1.463,31	0
Out. 2014	1.271,51	1.639,63	0
Nov. 2014	1.407,81	1.668,65	0
Dez. 2014	1.917,38	1.681,40	235,98
Jan. 2015	1.160,16	1.571,37	0
Fev. 2015	1.505,73	1.689,38	0
Mar. 2015	1.393,35	1.664,70	0
Abr. 2015	1.919,30	1.683,08	236,22
Mai. 2015	1.472,56	1.637,67	0
Jun. 2015	1.932,44	1.694,60	237,84
Jul. 2015	1.470,42	1.690,25	0
Ago. 2015	1.526,91	1.697,78	0

Set. 2015	1.548,22	1.697,15	0
Out. 2015	1.528,06	1.692,88	0
Nov. 2015	1.550,43	1.619,24	0
Dez. 2015	1.497,29	1.618,48	0
Jan. 2016	1.457,17	1.650,58	0
Fev. 2016	0	1.702,02	0
Mar. 2016	2.329,62	1.696,45	633,17
Abr. 2016	1.606,08	1.607,86	0
Mai. 2016	1.650,14	1.938,52	0
Jun. 2016	1.617,67	1.656,12	0
Jul. 2016	1.413,61	1.597,22	0

Tabela 2.4 - COFINS.

Período de Apuração.	CONTRIB. APURADA NO A. I.- Cofins	CONTRIB PAGA NO DAS	SALDO A PAGAR
Jan. 2014	7.511,73	5.859,15	1.652,58
Fev. 2014	7.661,27	6.026,86	1.634,41
Mar. 2014	8.362,83	6.578,76	1.784,07
Abr. 2014	7.978,67	6.276,55	1.702,12
Mai. 2014	7.949,18		7.949,18
Jun. 2014	8.251,44		8.251,44
Jul. 2014	6.157,53	6.590,04	0
Ago 2014	8.588,87	6.785,21	1.803,66
Set. 2014		6.084,29	0
Out. 2014	5.868,51	6.817,42	0
Nov. 2014	6.497,60	6.938,10	0
Dez. 2014	8.849,48	7.079,58	0
Jan. 2015	5.354,60	6.616,30	0
Fev. 2015	6.949,54	7.113,20	0
Mar. 2015	6.430,88	7.009,29	0
Abr. 2015	8.858,34	7.086,67	1.771,67
Mai. 2015	6.796,44	7.047,03	0
Jun. 2015	8.918,98	7.194,65	1.724,33
Jul. 2015	6.786,59	7.176,15	0
Ago. 2015	7.047,27	7.208,14	0
Set. 2015	7.145,64	7.205,45	0
Out. 2015	7.052,61	7.187,35	0
Nov. 2015	7.155,84	6.874,68	281,16
Dez. 2015	6.910,59	6.871,47	39,12
Jan. 2016	6.725,41	7.007,76	0
Fev. 2016		7.226,12	0
Mar. 2016	10.752,11	7.202,48	3.549,63
Abr. 2016	7.412,68	6.826,36	586,32
Mai. 2016	7.616,03	8.230,22	0
Jun. 2016	7.466,19	7.031,26	434,93
Jul. 2016	6.524,38	6.781,21	0

O acórdão de piso manteve o entendimento da fiscalização concluindo que a Recorrente utilizou a TPA Serviços como empresa de fachada para reduzir tributos, considerando receitas omitidas e configurando fraude. No entanto, a decisão de primeira instância determinou o abatimento dos valores pagos no Simples Nacional.

Importante destacar que o responsável solidário não impugnou o lançamento, ocorrendo a preclusão e constituição definitiva do crédito em relação à responsabilidade tributária.

No recurso voluntário, a Recorrente sustentou, em sede de preliminar, a nulidade por suposto erro de sujeito passivo (CTN, art. 142) e por cerceamento de defesa da TPA Serviços.

No mérito, a Recorrente aduziu a existência operacional da TPA Serviços (estrutura, empregados, contratos, empréstimos, cidade pequena); ausência de provas concretas para caracterizar fraude, apontando que indícios como endereço comum, atividades semelhantes e movimentação bancária por familiares não configuram grupo econômico; criticou também a suspensão do CNPJ da TPA, que teria causado prejuízos. A Recorrente questionou, também, a aplicação da multa de 150%.

Nos pedidos finais, a Recorrente requereu: anulação do auto de infração, cancelamento ou redução da multa para 75%, exclusão da responsabilidade solidária do sócio, reconhecimento da existência da TPA Serviços, reativação do CNPJ e correção dos cálculos com atualização monetária. Em caráter sucessivo, solicitou abatimento dos valores pagos e aplicação de penalidade mais branda, invocando princípios como proporcionalidade, razoabilidade e *in dubio pro reo*.

PRELIMINARMENTE

A Recorrente, em sede de preliminar, alegou ser nulo o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo (art. 142 CTN, Cosit 2013), pois quem deveria ser autuada era a TPA, não a Unifique. Ou seja, de acordo com a Recorrente, se o Fisco reputa inexistente a TPA Serviços, deveria autuar a própria TPA, não a Unifique.

Porém, tal argumento não procede. Afinal, identificada a interposição e comprovado que as receitas e serviços foram materialmente prestados pela Unifique, o sujeito passivo dos tributos devidos é quem realizou o fato gerador de fato. Tanto o TVF, quanto a decisão de piso expõem com minúcia porque a TPA Serviços foi apenas documental e porque a Unifique deve responder pelos tributos sobre essas receitas, afastando o argumento de nulidade.

Ademais, quanto à alegação de cerceamento de defesa e a improcedência da suspensão de CNPJ, está demonstrado nos autos que a inexistência de fato da TPA Serviços foi processada em procedimento próprio (Proc. nº 13971.720535/2019-83) e que houve ciência tempestiva (11/03/2019 – intimação SACAT; 12/03/2019 – ciência), antes da impugnação (26/03/2019), permitindo defesa concomitante. Ausente, portanto, qualquer cerceamento do direito de defesa. Outrossim, a suspensão do CNPJ decorre do reconhecimento administrativo da inexistência de fato, nada havendo a reparar nesta via recursal.

Assim sendo, que se pese seu esforço argumentativo, a nulidade suscitada não merece acolhida, pois a alegação não se enquadra nas hipóteses de nulidade no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege a matéria:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Além disso, como a arguição diz respeito aos requisitos intrínsecos ao ato de lançamento, cabe invocar, igualmente, o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por fim, cabe invocar o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que traz requisitos do auto de infração em que se mesclam critérios materiais a critérios formais do lançamento:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Apresentada a referida legislação verifica-se que, *in casu*, nenhuma das hipóteses de nulidade restou configurada, conforme já explicado. É certo que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Veja que o enfrentamento das questões na peça de defesa pela Recorrente denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Em tempo, as autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de

dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Em suma, está claro que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não condiz com a realidade a alegação da Recorrente.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

NO MÉRITO

De acordo com o recurso voluntário, não deve prevalecer a conclusão de que a TPA era empresa de fachada, alegando que possuía sede, funcionários e contratos, inclusive com órgãos públicos. Argumentou que indícios como atividades semelhantes, endereço próximo, movimentação bancária por familiares e prejuízos contábeis não são suficientes para caracterizar fraude ou grupo econômico. Sustentou que tais fatos são comuns em cidades pequenas e não configuram simulação e que em momento algum houve dolo por parte da Recorrente.

Contudo, razão não lhe assiste. Explica-se.

Consoante descreve o relatório do TVF, de forma detalhada, os fatos e fundamentos jurídicos que embasaram a lavratura dos autos de infração por supostas infrações tributárias.

O procedimento iniciou-se em 22/08/2018 (ciência do TIPF), abrangendo inicialmente a Contribuição Previdenciária Patronal (anos-calendário de 2014 a 2016) e, posteriormente, IRPJ (período de jan/2014 a set/2016), com reflexos em CSLL, PIS e Cofins. Em paralelo, instaurou-se auditoria na TPA Serviços (CNPJ 09.025.596/0001-59), em razão de indícios de grupo econômico de fato ou de empresa de fachada. Segundo o referido relatório, após a análise, prevaleceu a hipótese de inexistência de fato da TPA Serviços (isto é, empresa sem substância operacional real).

Traçando um breve histórico societário e relação entre as empresas, tem-se que a Unifique (originariamente T.P.A. – Timbó Provedor de Acesso Ltda. e depois T.P.A. Informática Ltda.) teve, desde 2004, como sócios Fabiano Busnardo (administrador) e Clever Mannes (responsável técnico).

Em 07/2007, os mesmos sócios constituíram a TPA Serviços com objetos sociais coincidentes/correlatos aos da Unifique e endereço praticamente idêntico (mesmo prédio e diferença apenas de sala). Ambas eram optantes do Simples Nacional.

Logo após a constituição da TPA Serviços, houve transferência em massa de empregados da Unifique para a TPA Serviços (set/2007). Em 11/2010, as cotas da TPA Serviços foram alienadas às mães dos sócios (Terezinha Busnardo Campregher e Elvira Tacon Mannes), mantendo-se a proporção 60/40; Terezinha tornou-se administradora e passou a receber pró-labore de um salário-mínimo. Entre 2012 e 2013, alguns empregados migraram de volta para a Unifique.

Em 07/2016, a TPA Serviços **reverteu o quadro societário** aos sócios originais (Fabiano e Clever). Em 31/07/2016, a TPA Serviços saiu do Simples Nacional e passou ao Lucro Presumido; na sequência (ago–dez/2016), realizou-se nova transferência em massa de empregados da TPA Serviços para a Unifique, mantendo-se na TPA apenas o sócio-administrador e um empregado (configuração que, segundo o relatório, perdurava à data da fiscalização). Os registros em GFIP utilizaram o código N2 (transferência sem rescisão), e os termos internos indicavam que os transferidos passariam a atuar na atividade-fim da Unifique.

Por outro lado, a escrita contábil de ambas foi apresentada (Unifique em arquivos digitais; TPA Serviços em papel; ambas com SPED Contábil 2016). Porém, constatou-se a ausência de despesas essenciais típicas (aluguel, condomínio, IPTU, água, energia etc.) na TPA Serviços. Em resposta à intimação, a TPA Serviços alegou que utilizava espaços físicos sob posse da Unifique, com base em contrato de prestação de serviços (15/06/2013), e que parte dos serviços (data center, vendas, instalações) demandariam pouca área própria.

O TFV e documentos dos autos, entretanto, destaca contratos com terceiros (ex.: CO-LOCATION e Servidor Virtual Dedicado) que pressupõem infraestrutura física, concluindo que tais atividades eram efetivamente desempenhadas nas instalações da Unifique. Há, assim, fortes evidências de estrutura operacional única.

A análise de notas fiscais de aquisição (SPED/NFe) mostrou coincidências de dados do destinatário (telefones, e-mails institucionais como compras@tpa.com.br) em compras feitas por ambas as empresas. Empregados da TPA Serviços apareciam como contatos nas notas da Unifique, e vice-versa (ex.: e-mails de Rodrigo Cattoni, Bruna, Aldo, Elton).

Outrossim, entrevistas colhidas em visita (09/11/2018) com ex-empregados da TPA Serviços e atuais da Unifique indicaram continuidade de funções, atividades, equipes e salários ao longo das transferências (2007 e 2016), com Fabiano referido repetidamente como o **empresário responsável**, independentemente da empresa no vínculo formal.

Ademais, foram identificadas contas de empréstimos (CEF e terceiros) em 2014–2015; em 2016, o plano de contas muda e cresce o endividamento (inclusive R\$ 498.000,00 registrados como Empréstimo de Terceiros – TPA Telecomunicações Ltda., e R\$ 1.968.000,00 como Empréstimo de coligadas).

A fiscalização intimou a TPA Serviços para apresentação de contratos de mútuo e comprovantes (juros, prazos, garantias etc.). Houve apresentação do **contrato CEF** (Giro Fácil - R\$ 180.000,00; avalistas: Terezinha, Elvira e Fabiano), e outro (GIROCAIXA – R\$ 1.000.000,00; avalistas: Terezinha, Elvira, Fabiano, Clever, Rafaela – esposa de Fabiano – e Osmar Bento Campregher). Não foram apresentados os documentos quanto aos mútuos de terceiros; a contabilidade indicava ausência de juros nos mútuos com “coligadas”, sugerindo financiamento intragrupo sem remuneração.

Por outro lado, quanto à movimentação bancária e controle por pessoas ligadas à Unifique, os dados da DIMOF/e-Financeira e do CCS mostraram contas em CEF e Kirton/Bradesco

(ex-HSBC). A conta no Kirton/HSBC era movimentada exclusivamente por Fabiano e somou milhões a crédito em 2014–2016. A conta na CEF (Ag. 809, Timbó) tinha vínculos com Terezinha e Rafaela (esposa de Fabiano), responsável entre 18/04/2011 e 28/07/2018, mesmo após seu desligamento como empregada da TPA Serviços, evidenciando que, no período analisado, a gestão financeira da TPA Serviços esteve sob controle de Fabiano e de pessoas a ele ligadas.

Ressalta-se que a TPA Serviços apresentou prejuízos sucessivos em 2014–2016 (jan–jul) e patrimônio líquido negativo crescente (até –R\$ 3,62 milhões), com gastos de pessoal extremamente elevados em relação à Receita Bruta (RB): 86% (2014), 101% (2015) e 120% (2016 até jul). Em contraste, a Unifique obteve lucros expressivos, RB muito superior e gastos de pessoal/RB bem menores (8,89%, 4,91%, 5,80%), com margem de resultado (resultado/faturamento) entre 32% e 48%.

No TVF, constou, ainda, que no Simples Nacional, a contribuição previdenciária (INSS patronal embutida) ficava em torno de 7% da RB (na faixa da TPA), ao passo que, na folha de pagamento, a carga seria de 21% (Previdência) + 5,8% (Terceiros), apontando uma “economia” estimada de ~R\$ 1,2 milhão em contribuições (previdenciárias e de terceiros) no período.

Nesse contexto, com base no conjunto probatório (estrutura física compartilhada, ausência de despesas essenciais, empregados e gestão unificados, contratos, contabilidade, movimentações bancárias e entrevistas), pode-se concluir que a TPA Serviços era “inexistente de fato” e serviu para registrar receitas que, materialmente, seriam da Unifique, permitindo tributação favorecida pelo Simples Nacional.

Do mesmo modo, as receitas declaradas pela TPA Serviços (excluídas as prestações para a própria Unifique) foram reprocessadas como receita da Unifique (optante pelo Lucro Presumido), com lançamentos de ofício por IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (omissão de receita), calculados a partir da RB da TPA (PGDAS) menos os serviços reconhecidos na contabilidade da Unifique (Serviços de Terceiros PJ; Suporte de Software e Computadores). O relatório apresenta quadros mensais e trimestrais (2014–3ºT/2016) com bases de presunção de 32% para IRPJ/CSLL e bases de PIS/Cofins.

Portanto, não há fundamento para reformar da decisão recorrida e por entender que ela examinou pormenorizadamente todas as questões pontuadas pela Recorrente e, por concordar com seu conteúdo, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido adotando suas razões de decidir como fundamento complementar da presente decisão:

“(…)

5. O Auto de Infração neste processo, lavrado em relação aos períodos de apuração correspondentes aos anos de 2014, 2015 e 2016 (este último até o mês de julho), apurou crédito tributário do IRPJ e reflexos (CSLL, Cofins e PIS), a partir da constatação da inexistência de fato da empresa “TPA Serviços de Informática LTDA” (doravante chamada “TPA Serviços”).

Então, a autoridade fiscal considerou que os clientes da citada entidade, na condição de empresa meramente de fachada, eram na verdade clientes da autuada, ora Reclamante ("TPA Informática LTDA ME", atual "Unifique Telecomunicações LTDA", doravante só "Unifique")e, dessa forma, a receita auferida por intermédio do CNPJ da "TPA Serviços" foi integralmente tributada e acrescentada à receita auferida pela Reclamante ("Unifique"), considerando a opção pelo Lucro Presumido. Como assinala a Fiscalização em seu relatório:

7. Ficou demonstrado no decorrer deste relatório que a TPA Serviços não tem independência financeira e estrutural. Despesas essenciais são custeadas pela Unifique. Existência de um rombo financeiro, devido em grande parte a gastos de mão de obra sem a correspondente receita, o que explica os empréstimos tomados na CEF, com aval dos sócios da Unifique, e os empréstimos tomados junto à própria Unifique, neste caso, sem a cobrança de juros ou a quitação de qualquer parcela do montante emprestado no período em exame.

Ainda, diante de fatos indiciários de fraude e sonegação, principalmente, como já pontuado, pela utilização de empresa como fachada para negócios, a Fiscalização levantou crédito tributário com aplicação de multa de ofício qualificada (150%).

A Reclamante (Unifique) não concorda com o lançamento tributário e traz os seguintes argumentos, em síntese:

A) a autuada solicita a nulidade do feito fiscal. Alega cerceamento ao direito de defesa, visto que não teria sido oferecida a devida oportunidade para contestar a inexistência de fato da empresa "TPA Serviços". Segundo os termos da impugnação, não teria havido intimação formal;

B) não concorda com a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, visto que não observa qualquer elemento que demonstre o intuito de fraude. Aduz que a Fiscalização aponta seu relatório para a multa de 75%, no entanto, aplica a multa qualificada. Também, neste aspecto, levanta hipótese de inconstitucionalidade da multa, com base em decisão da Suprema Corte, que teria se manifestado contrariamente à multa com valor superior ao tributo não recolhido.

C) no mérito, a Reclamante procura argumentar no sentido de que não há provas nos autos de que a "TPA Serviços" e a "Unifique" formaram uma única empresa, nos períodos objeto da autuação. Assim, por exemplo, aduz que o fato das empresas desenvolverem atividades semelhantes não se traduz em prova de que havia uma só empresa operando. Ou ainda, que a transferência de trabalhadores de uma empresa para outra ou a informação de e-mails e telefones dos mesmos funcionários nas notas fiscais emitidas pelas duas empresas, não configurariam utilização de uma única estrutura e que tudo estaria justificado pelo fato de quão é pequena a cidade de Timbó, onde em suas palavras "não causa estranheza que haja um fluxo de troca de funcionários entre as mesmas, tendo em vista que as atividades são parecidas".

Também se insurge contra a conclusão de que a movimentação bancária feita pela esposa(Rafaela) do sócio-administrador (Fabiano Busnardo) seja indício de utilização de interpostas pessoas.

D) Por fim, solicita, no caso de improcedência da impugnação, que sejam compensados os pagamentos feitos no âmbito do Simples Nacional com o crédito tributário levantado e que seja reativado o CNPJ da TPA Serviços, para que seja possibilitado envio de declarações obrigatórias.

7. O primeiro ponto a ser enfrentado trata-se da questão fundamental deste processo: a inexistência de fato da empresa "TPA Serviços". Dessa forma, à guisa de definição é preciso ficar esclarecido de antemão, como se verá adiante, que a sociedade empresária TPA Serviços não é uma pessoa jurídica regular, mas uma entidade de fachada, uma sociedade inexistente, criada para permitir a indevida redução do pagamento de tributos por parte da Reclamante (Unifique).

7.1. Sobejam indícios de fraude e sonegação, cujo conjunto permitem a conclusão de que houve a prática de crime contra a ordem tributária, senão vejamos:

A) COMPOSIÇÃO E ALTERAÇÕES SOCIETÁRIAS

A sequência das operações de modificação da composição societária das empresas envolvidas denotam a intenção de pagar um valor menor de contribuição previdenciária e outros tributos, quando se compara o montante pago pela "TPA Serviços" a título de INSS patronal embutido no Simples Nacional com o valor total da contribuição sobre a folha. A inclusão das sócias(mães dos sócios retirantes) no quadro societário da TPA Serviços, permitiu a manutenção desta empresa na sistemática de tributação do Simples Nacional, porquanto a lei veda a permanência no Simples de empresa cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra não optante, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de receita bruta estabelecido para microempresas e empresas de pequeno porte. A partir da constituição da "TPA Serviços", muitos funcionários foram transferidos da Unifique para a TPA. Em 2012, a TPA permaneceu no Simples Nacional e a Unifique pediu exclusão por estouro de receita bruta.

Vejamos as operações registradas na Junta Comercial:

i) em abril de 2004, a "Unifique", então com o nome empresarial "TPA Informática LTDAME", altera o quadro societário para admitir dois sócios: Fabiano Busnardo e Clever Mannes, sendo o primeiro designado sócio-administrador. Na oportunidade, deixaram o quadro societário as sócias Terezinha Busnardo (mãe de Fabiano) e Maria Inês Nogueira.

A sócia TEREZINHA BUSNARDO CAMPREGHER, já qualificada anteriormente cede e transfere a totalidade de suas quotas para **FABIANO BUSNARDO**, brasileiro, maior, nascido em 31/08/1973, natural Rio do Oeste, neste estado de Santa Catarina, solteiro, comerciante, portador da Cédula de Identidade nº 2.621.657-4, expedida pela SSP-SC em 27 de março de 2000 e CPF nº 777.742.219-72, residente e domiciliado a rua

(...)

nada mais tendo a reclamar e a receber e a sócia MARIA INÊS NOGUEIRA, já qualificada anterior mente cede e transfere a totalidade de suas quotas para **CLEVER MANNES**, brasileiro, solteiro, maior, nascido em 21/06/1975, natural de Curitiba, estado do Paraná, comerciante, portador da Cédula de identidade nº 3/R.2.969.900, expedida pela SSP-SC em 17 de outubro de 1989 e CPF nº 969.740.019-91, residente e

(...)

ii) com registro na Junta Comercial no dia 29/8/2007, foi constituída a "TPA Serviços de Informática LTDA" (a já mencionada e abreviada como "TPA Serviços") pelos mesmos sócios da Unifique. Os sócios Fabiano e Clever transferiram as quotas da "TPA Serviços" para suas respectivas mães, na primeira alteração contratual registrada no dia 17/12/2010, conforme imagem abaixo (alteração contratual às fls. 128 a 133)

O Sócio Fabiano Busnardo, já qualificado anteriormente vende a totalidade de suas quotas para Terezinha Busnardo Campregher, brasileira, casada no regime de separação parcial de bens, nascida na cidade de Rio do Sul – SC em 22/01/1952, empresaria, residente e domiciliada a Rua Campo Grande, 66 – Jd. Santa Cruz – Bairro das Capitais – Timbó – SC – Cep 89120-000, Cédula de Identidade nº 297.994.-2 expedida pela SSP-SC em 20/08/1998 e CPF nº 311.592.309-00, recebendo neste ato a quantia de R\$ 15.000,00 (quinze mil) reais, valor correspondente a totalidade de suas quotas de participação na sociedade dando neste ato ampla e geral quitação nada mais tendo a receber e reclamar perante a sociedade e o sócio Clever Mannes, já qualificado anteriormente, vende a totalidade de suas quotas para Elvira Tancon Mannes, brasileira, viúva, nascida na cidade de Luiz Alves – SC em 20/04/1948, aposentada, residente e domiciliada a Rua Espírito Santo, 392 – Bairro dos Estados – Timbó – SC – Cep 89120-000, Cédula de identidade nº 6.204.361 expedida pela SSP-SC em 20/10/2008 e CPF nº 007.116.349-20, recebendo neste ato a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil) reais, valor correspondente a sua participação na sociedade, dando neste ato ampla e geral quitação nada mais tendo a receber e reclamar perante a sociedade, ficando assim as quotas divididas entre os sócios;

iii) Fabiano e Clever só retornam à sociedade TPA Serviços por meio da terceira alteração contratual (fls. 146 a 154), em 25/07/2016.

B) MESMO OBJETO E ENDEREÇO. MESMA ESTRUTURA.

Os sócios da Unifique (Fabiano e Clever) constituíram a TPA Serviços praticamente com o mesmo objeto e endereço (mesma rua, prédio e andar), só havendo diferenciação da sala (604 para Unifique e 604-A para TPA Serviços).

C) TPA SEM DESPESAS USUAIS

Foi verificado que a TPA Serviços possui despesas comuns diminutas ou inexistentes, aquelas necessárias ao desenvolvimento de qualquer atividade empresarial e à manutenção da fonte produtora dos serviços, tais como, energia elétrica, condomínio, material de consumo ou de escritório etc.

D) NOTAS FISCAIS DAS DUAS EMPRESAS COM OS MESMOS DADOS DOS DESTINATÁRIOS

Em notas fiscais de aquisição das duas empresas percebe-se coincidência nos dados dos destinatários.

E) MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA

Segundo informações do Cadastro de Clientes do Sistema Financeiro Nacional (CCS), o sócio Fabiano Busnardo era o único responsável pela conta bancária Bradesco em nome da TPA Serviços, movimentando 1,4 milhões em 2014, 2,2 milhões em 2015 e 1,2 milhões de reais entre janeiro e julho de 2016. Em relação à conta na Caixa Econômica Federal, consta que os responsáveis são Terezinha Busnardo e Rafaela Kisner Busnardo, na ordem, mãe e esposa de Fabiano. Nesta conta o movimento encontrado montou, nos mesmos períodos, respectivamente 6,5 milhões, 7,8 milhões e 1,4 milhões de reais.

F) DEPOIMENTO DE TESTEMUNHAS

A Fiscalização tomou a termo depoimento de pessoas que trabalhavam nas empresas envolvidas. As entrevistas revelaram que alguns funcionários eram remanescentes do quadro de empregados da Unifique antes da criação da TPA Serviços e consequente transferência. Mas estes funcionários transferidos não tiveram sua rotina alterada.

Vejamos alguns casos levantados pela Fiscalização:

João Carlos Klabunde, projetista sênior, informou que fora contratado em junho de 2012 na TPA Informática, mas de fato os registros de GFIP e folha de pagamento demonstram que a admissão ocorreu na TPA Serviços. Declarou que o proprietário da empresa (na qual trabalhava) era Fabiano Busnardo.

Jorge Scoz, gerente de redes, é um dos funcionários antigos. Admitido em 2004, na TPA Telecomunicações, informou ter o vínculo alterado para a TPA Serviços (ou da TPA Serviços para a TPA Telecomunicações, não se recorda exatamente) e que a mudança não acarretou alteração no seu serviço. Que há uns dois anos (portanto em 2016) houve nova alteração no vínculo, agora para a Unifique. Novamente, não houve mudanças em suas atividades. Como ocorre com Adriano Struck, na folha de pagamento, a informação cadastral de admissão remete-se ao vínculo original com a Unifique.

G) EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS

No exame da escrita contábil da TPA Serviços, nos anos de 2014 e 2015, foram identificadas quatro contas relacionadas a empréstimos no passivo circulante. No ano de 2016 a estrutura de contas contábeis foi modificada. É possível verificar, segundo a Fiscalização, que os empréstimos foram tomados da Unifique e da empresa coligada, embora não constem participações (formais) de outras empresas no quadro societário da TPA Serviços. A autoridade fiscal conclui: "possivelmente a "coligada" mencionada na conta contábil em questão seria a própria Unifique, haja vista a falta de identificação específica. A análise da escrita contábil revela que não incorreram juros para os mútuos em questão". Mais um indício no caminho da convicção sobre a empresa única.

8. Dessa forma, a partir da convicção de que a empresa TPA Serviços é meramente de fachada, portanto, inexistente de fato, passamos a analisar as demais questões levantadas pela defesa. A primeira diz respeito à eventual não intimação da citada empresa para se defender quanto à sua inexistência, trazida na impugnação em arguição de nulidade.

8.1. Não se vê razão à Reclamante. Em primeiro lugar, é importante destacar que a ciência e demais procedimentos relacionados à declaração da inexistência de fato da TPA Serviços, foram controlados por meio do processo administrativo Nº 13971.720535/2019-83, protocolado para tal finalidade no dia 11/02/2019.

8.2. Ademais, conclui-se, de acordo com o cotejo das datas, que a ciência do citado processo ocorreu antes do ingresso da impugnação referente aos créditos tributários levantados no auto de infração, portanto, a Contribuinte tomou ciência do procedimento de inexistência de fato da TPA Serviços a tempo de impugnar de forma concomitante. Vejamos as datas:

25/02/2019 - ciência do sócio Fabiano - processo dos créditos tributários (fl. 782);

12/03/2019 - ciência da Intimação Sacat/DRF/Blumenau - processo sobre a inexistência de fato (termo de registro de mensagem na Caixa Postal - fl. 682);

26/03/2019 - entrada da impugnação e formação do processo de créditos tributários.

8.3. Como se vê, quando da apresentação da peça impugnatória ora sob análise, o sócio-administrador já tinha conhecimento a respeito do processo específico da inexistência de fato da TPA Serviços.

8.4. Então, as informações as quais a impugnante afirma não ter ciência estão todas contidas no processo administrativo Nº 13971.720535/2019-83, cuja ciência foi devidamente providenciada de forma tempestiva. Assim, não prospera as alegações sobre a indevida suspensão do CNPJ da empresa TPA Serviços.

8.5. Vejamos as imagens correspondentes aos fatos:

11/03/2019 - Intimação Sacat - processo inexistência de fato (fl. 681):**INTIMAÇÃO SACAT/DRF/BLU/SC nº 218/2019**

Interessada (o): TPA SERVICOS EM INFORMATICA LTDA
 CNPJ nº : 09.025.596/0001-59
 Endereço: R. General Osório, 311, Sala 01 – Bairro Centro – CEP 89120-000 – Timbó/SC

Processo: 13971.720535/2019-83

Assunto: Inexistência de Fato – IN RFB nº 1.863/2018

O Chefe do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário – SACAT, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC, no uso de suas atribuições regimentais, **dá ciência ao contribuinte em epígrafe da suspensão da inscrição nº 09.025.596/0001-59 no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), da empresa TPA SERVICOS EM INFORMATICA LTDA**, conforme Edital Eletrônico nº 005725341 e Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, em anexo.

O processo 13971.720535/2019-83 encontra-se na SACAT, e a sua cópia pode ser solicitada na Agência ou Delegacia da Receita Federal do Brasil mais próxima do contribuinte.

Blumenau, 11 de março de 2019

12/03/2019 - data da ciência - processo inexistência de fato (fl. 682):**TERMO DE REGISTRO DE MENSAGEM DE ATO OFICIAL NA CAIXA POSTAL DTE**

O destinatário recebeu mensagem com acesso aos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 12/03/2019 13:59:48.

Telas e Extratos - Comprov de Inscrição e de Situação Cadastral
 Edital - nº 5725341 - Publ 27/02/2019
 Data de Ciência = 14/03/2019
 Intimação - Outros - SACAT/DRF/BLU/SC nº 218/2019

A data da ciência, para fins de prazos processuais, será a data em que o destinatário efetuar consulta à mensagem na sua Caixa Postal ou, não o fazendo, o 15º (décimo quinto) dia após a data de entrega acima informada.

26/03/2019 - data de entrada da impugnação (fl. 785 deste processo):

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 13971.725375/2018-88
 INTERESSADO:02255187000108 - UNIFIQUE TELECOMUNICACOES LTDA

TERMO DE ANÁLISE DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA

Em 26/03/2019 15:46:40 foi registrada a Solicitação de Juntada de Documentos ao processo citado acima. Essa solicitação envolve o(s) documento(s) abaixo relacionado(s):

* IMPUGNAÇÃO

(...)

9. Então, a autoridade fiscal apurou omissão de receita da atividade por não emissão de notas fiscais em nome da Reclamante, uma vez que foram emitidas em nome da empresa de fachada, cabendo lançamento de ofício para exigência de tributos e contribuições sobre tais receitas. Assim, caracterizada a receita omitida, os lançamentos foram corretamente e motivadamente realizados e os respectivos créditos tributários devem ser mantidos, pois estão baseados em fatos constatados e demonstrados e em legislação plenamente vigente.

IN 1.700, de 2018:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:

I - os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo caput e pelo § 1º, auferidos no mesmo período, inclusive:

(...)

10. Sobre os valores de tributos apurados incidiu a multa de ofício qualificada, nº percentual de 150%, conforme art. 44, I, c/c §1º, da Lei nº9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007, uma vez que a fiscalização concluiu que a interessada teria praticado ação deliberada para evitar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador ao não prestar, ou prestar incorretamente as informações.

10.1. As ações da interessada listadas no subitem 7.1. deste Voto - confirmadas pelo conteúdo dos autos - foram entendidas como dolosas para evitar o real conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador, com utilização de empresa meramente documental, ou de fachada.

10.2. Convém transcrever o fundamento legal da multa de ofício ora aplicada (150%):

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

(Vide Lei nº 10.892, de 2004)(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).....

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502, de

30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(negritos acrescidos)

10.3. Quando o sujeito passivo informa na escrituração (ECF) e declara na DIPJ/ECF elementos suficientes para apuração das bases de cálculo do imposto ou contribuições, assim como escritura corretamente suas operações, mas ao final não efetua qualquer recolhimento e não confessa seus débitos, a multa a ser aplicada é de 75%, uma vez que não se configuraria qualquer sonegação de informações. Pelo contrário, há até contribuição do contribuinte para viabilizar a apuração das bases de cálculo dos tributos, uma vez que os elementos para se exigir eventuais tributos devidos teriam sido apresentados à Administração Tributária, que apenas constituiria os créditos tributários correspondentes, adicionando ao principal devido a multa de ofício de 75%.

10.4. No presente caso, entretanto, entendo que a soma das ações ou omissões da interessada resultou na ausência de informações sobre suas reais atividades nas declarações apresentadas e na escrituração digital disponível à época do início da ação fiscal, demandando muito mais a atuação da fiscalização.

10.5. Somente a atuação de forma deliberada e intencional da Reclamante, visando sonegar tributos, é que justifica o fato de constituir empresa de fachada com o intuito de desviar receitas e funcionários para pagamento de tributo em valor menor do que o devido. Por óbvio que a multa não pode ser a mesma aplicada sobre o contribuinte que contribui com a administração tributária.

10.6. Tenho convicção que esta conjugação de fatos que evidencia a constituição de empresa de fachada, por si só, demonstra a intenção de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador, caracterizando fraude e sonegação, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502, de 30/11/64. Tal conduta enseja a multa de ofício prevista no § 1º do Art. 44, da Lei nº 9.430/96, em sua nova redação inserida pela Lei nº 11.488/2007, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença dos tributos apurados de ofício.

10.7. Face ao exposto, entendo correta a exigência da multa de ofício no percentual de 150% sobre as diferenças de tributos apuradas no procedimento fiscal, pois todos são lançamentos que têm como fundamento as receitas que, como já abordado, foram intencionalmente subtraídas da tributação.

11. No que concerne à alegação de inconstitucionalidade da multa de 150%, por ter sido aplicada em patamar superior ao valor do tributo lançado, além da previsão legal já comentada neste voto, vale destacar que o princípio do não confisco constante da Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos. Neste aspecto, vale observar que as autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo

competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

11.1. Relembre-se que a atividade administrativa de constituição do crédito tributário encontra-se fortemente vinculada ao princípio da legalidade, conforme art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Acrescente-se ainda que o julgamento realizado por esta instância administrativa observa de forma irrestrita o entendimento oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme o art. 7º, inciso V1, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

11.2. Dessa forma, o exame de validade normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

(...)

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

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”

11.3. Portanto, não é permitido a este órgão colegiado de julgamento realizar controle de constitucionalidade ou legalidade de normas. Pelo contrário, a legislação tributária vigente deve ser aplicada de maneira vinculada. Vale comentar que o presente caso não se enquadra nas previsões do § 6º acima.

Dos autos reflexos - CSLL, PIS e Cofins

12. A impugnante não suscitou nenhuma questão que diga respeito especificamente a esses autos de infração, pois apresentou uma contestação genérica dirigida a todos os lançamentos integrantes do processo. Os autos de

infração de contribuição para o PIS, Cofins, e CSLL compartilham com o de IRPJ os mesmos fundamentos de fato e têm a mesma base de cálculo. Assim, visto que a exigência do AI de IRPJ foi mantida integralmente, deve-se estender o mesmo julgamento às exigências dos outros autos de infração (CSLL, PIS e Cofins).

Da restituição/compensação de créditos do Simples Nacional 13. Em relação ao pedido de compensação de eventuais créditos relativos a pagamentos realizados pela sistemática do Simples Nacional, há que se destacar a legislação vigente:

(...)

13.1. Como se observa, há previsão na legislação para a solicitação referente à restituição de pagamentos do Simples Nacional indevidos ou a maior, bem como para ingresso do pedido de compensação.

13.2. No caso concreto, a declaração da inexistência de fato provocou, na prática, a exclusão da "TPA Serviços" do Simples Nacional.

13.3. Então, merece prosperar a alegação de que os pagamentos efetuados na sistemática do Simples Nacional devam ser considerados para abatimento dos tributos devidos sob o regime de apuração do lucro presumido, nos termos das SCI Cosit nº 23/06, cuja ementa segue transcrita:

A autoridade fiscal deve considerar os valores de IRPJ e CSLL referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal no curso da fiscalização, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição apurado.

13.4. Ao não considerar os pagamentos efetuados no Simples Nacional, na apuração do montante devido nestes autos, a autoridade administrativa está exigindo em duplicidade, em relação à parcela já paga, o valor do imposto/contribuição.

13.5. Todavia, tais abatimentos não devem ser realizados nos exatos valores totais, uma vez que os recolhimentos do Simples Nacional envolvem outros tributos estranhos ao Auto de Infração. Assim, para o devido abatimento, uma vez confirmados os recolhimentos nos sistemas de controle, devem ser segregadas dos pagamentos as parcelas correspondentes respectivamente a IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, objetos do lançamento. E não há que se falar em aplicação de SELIC aos pagamentos a serem "compensados", posto que cada um deles será decotado em valor original do tributo também em valor original, correspondente ao mesmo período de apuração, conforme a seguir consolidado.

Tabela 1 - Pagamento em DAS - valores dos créditos tributários do IRPJ/CSLL/Cofins/PIS constituídos por meio do PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples - Declaratório), conforme declarações transmitidas constantes do Portal do Simples Nacional, opção "Entes Federativos/Consulta PGDAS-D/Consultar Declaração":

(...)

14. A Reclamante também solicita a exclusão do sócio administrador da condição de responsável solidário. Apenas menciona que se está "diante da total ausência de dolo e de provas produzidas pela Fazenda Estadual".

14.1. No entanto, não o que se vê nos autos. Conforme já explicitado anteriormente neste Voto, sobejam indícios de fraude e de sonegação, todos enumerados no item 7.1.

14.2. Então, em relação ao sócio administrador, Sr. Fabiano Busnardo, deve ser mantida a sua responsabilização. Em que pese a responsabilidade do sócio administrador ser excepcional e imputável com a prudência necessária à perfeita distinção de hipóteses normais, a conduta revelada nos autos e relatada neste Voto, caracteriza infração à legislação civil, societária ou comercial, principalmente se considerarmos o contexto referente à interposição de empresa de fachada com o intuito de se eximir do pagamento de tributos e contribuições. Ficaram demonstrados atos de gestão que configuram infração ao artigo 71 (sonegação) da Lei Nº 4.502, de 1964, além do ajuste doloso (conluio) a que se refere o artigo 73 do mesmo diploma legal, conforme frisou a autoridade fiscal no relatório:

77. Em relação à falta de declaração e recolhimento do IRPJ e reflexos na CSLL, Pis e Cofins deve-se aplicar a multa em seu percentual duplicado por restar caracterizada a prática de sonegação, tendo em vista que a Fiscalizada utilizou empresa inexistente de fato para registrar parte de sua receita e oferece-la à tributação em sistema simplificado e favorecido de apuração de impostos (SIMPLES NACIONAL). Com isto, praticou de forma inequívoca, uma ação dolosa, ou seja, intencional e consciente, a qual claramente retardou o conhecimento dos fatos por parte do Fisco, além das reais circunstâncias materiais do fato gerador.

14.3. Ademais, os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil):

Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

14.4. Dessa forma, não será possível autorizar a exclusão do sócio administrador do polo passivo da obrigação tributária, muito menos reativar o número de inscrição do CNPJ da TPA Serviços.

15. Em relação aos julgados administrativos indicados pela defesa, vale frisar que não têm o condão de vincular esta instância de julgamento. Para que se constituam em normas complementares da legislação tributária, as decisões administrativas necessitam de eficácia normativa a ser atribuída por lei, como determina o art. 100, inciso II2, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído

pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Sobre o tema, observe-se a interpretação disposta no Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

"(...)

3 - Necessário esclarecer, na espécie, que, embora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4 - Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo que decorreu a decisão daquele colegiado. (...)"

15.1. Dessa maneira, na ausência de lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o entendimento nelas exarado, ainda que sirva de reforço para uma determinada tese, produz efeitos apenas entre as partes envolvidas no litígio específico, não se estendendo genericamente a outros casos.

16. De todo o exposto, voto pela procedência em parte da impugnação, para determinar a manutenção parcial dos créditos tributários lançados de ofício, conforme cálculos já demonstrados, nos termos do presente Voto."

Por tudo o que foi aduzido e pela caracterização de sonegação e conluio (arts. 71 e 73 da Lei 4.502/64), de fato, deve-se aplicar a multa de ofício qualificada (150%, isto é, duplicação da multa de 75% prevista no art. 44, I e §1º da Lei 9.430/96), além de juros de mora (art. 61, §3º, Lei 9.430/96)

Todavia, o percentual de 150% aplicado na cobrança da multa de ofício qualificada deve ser reduzido para 100%. Isso porque, a Lei nº 14.689/2023 alterou o dispositivo do referido § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que trazia a previsão da multa duplicada.

Vale a conferência da nova redação da legislação:

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

(...)

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

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

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96. No entanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

Por fim, em relação ao pedido de compensação de eventuais créditos relativos a pagamentos realizados pela sistemática do Simples Nacional, já restou decidido pelo acórdão de piso que os pagamentos efetuados na sistemática do Simples Nacional devam ser considerados para abatimento dos tributos devidos sob o regime de apuração do lucro presumido, nos termos das SCI Cosit nº 23/06.

Assim, nos termos da decisão recorrida, para o devido abatimento, uma vez confirmados os recolhimentos nos sistemas de controle, devem ser segregadas dos pagamentos as parcelas correspondentes respectivamente a IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, objetos do lançamento. E não há que se falar em aplicação de SELIC aos pagamentos a serem “compensados”, posto que cada um deles será decotado em valor original do tributo também em valor original, correspondente ao mesmo período de apuração, conforme a seguir consolidado.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial para manter parcialmente os créditos tributários lançados tal como decidido pelo acórdão de piso, confirmar a responsabilidade solidária do sócio administrador e aplicar a retroatividade benigna, devendo a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100% com fulcro no art. 106, II, alínea “c”, do CTN.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça