



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.723002/2015-14
ACÓRDÃO	2301-011.838 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DWG ASSESSORIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2014

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CÓDIGO FPAS. ENQUADRAMENTO.

É de responsabilidade da empresa o seu enquadramento no código FPAS, cabendo à Auditoria Fiscal a revisão deste enquadramento quando houver inadequação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SIMULAÇÃO. FRAUDE. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, C DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA PARA 100%.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c.

A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento).

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA CARF N. 210.

Restou caracterizada a existência de grupo econômico, por meio da apuração de interdependência de empresas, mesma administração e compartilhamento de recursos humanos e financeiros.

Nos termos da Súmula CARF 210 as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 135, III DO CTN. ADMINISTRADORES DO PERÍODO DA AUTUAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. INFRAÇÃO À LEI.

A aplicação de multa qualificada por constatação de conduta dolosa que denote sonegação ou fraude, demonstrando atuação irregular dos administradores que geriam a sociedade empresarial no período autuado, enseja a responsabilização pessoal, nos termos do art. 135, III do CTN pois descumprido seu dever de zelo pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, sendo desnecessária a demonstração de suas condutas específicas em atos que ensejaram a sonegação ou fraude constatada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%. Vencida a Conselheira Marcelle Rezende Cota (Relatora), que deu provimento parcial em maior extensão, para fins de também afastar a responsabilidade tributária do sócio pessoa física. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias– Redatora designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, André Barros de Moura (substituto[a] integral), Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente acima identificada, relativo as contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre a remuneração pagas aos segurados empregados, relativa ao período de 01/01/2010 a 31/12/2014.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 25/32), a Recorrente foi intimada, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, lavrado em 24/04/2015 (e-fls. 106 a 108), a apresentar diversos documentos e esclarecimentos referentes às suas obrigações tributárias, porém, deixou de apresentar alguns documentos (cópia de Comprovante de Inscrição Estadual como produtor rural, cópia de uma nota fiscal de venda de produção rural para cada mês do período e escrituração contábil digital).

O objeto social do sujeito passivo, segundo consta do Contrato Social, é a prestação de serviços de intermediação financeira, assessoria e consultoria empresarial, análise de créditos, recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e financiamento entre consumidor e instituição financeira, cria, cria e engorda de bovinos e serviços de hotelaria.

O Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), registra o código “66.19-3-99 - Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificados anteriormente”, como atividade principal do sujeito passivo.

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027/2012, o código FPAS para a atividade do sujeito passivo é o 515 (Anexo 01). Contudo, as informações prestadas nas Guias de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social (GFIPs) demonstram que o sujeito passivo enquadrou-se, incorretamente, no código FPAS 604 (destinado a produtores rurais pessoas jurídicas).

Foi feito o reenquadramento da ora Recorrente no código FPAS 515, demonstrando-se as diferenças de alíquotas em consequência desse reenquadramento. Com base nas informações declaradas pela Contribuinte em GFIP, foi elaborada planilha de cálculos (Demonstrativo de Apuração) detalhando, por natureza de contribuições, a base de cálculo e os valores lançados no presente Auto de Infração.

Relata o Auditor-Fiscal que a qualificação da multa de ofício (150%), nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi motivada pela conduta da Contribuinte que, sabendo não ser produtora rural, enquadrou-se no código FPAS 604 (como produtor rural), agindo de modo a reduzir (e reduziu) o montante devido à Previdência Social, incorrendo nas hipóteses descritas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Pela falta de informação de todas as contribuições em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), sustentando o cometimento, em tese, de Sonegação de Contribuição Previdenciária, tipificada no art. 337-A do Código Penal, restou formalizada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP (Processo Administrativo nº 10140.723063/2015-81).

No decorrer da ação fiscal ficou comprovada a existência de grupo econômico de fato, sustentado na atuação conjunta da Contribuinte e da empresa GRACIATTI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., na utilização em comum de prestadores de serviços, unicidade de direção e controle, aproveitamento nos resultados e confusão patrimonial. Também o sócio administrador do sujeito passivo, DOUGLAS GRACIATTI, participa como acionista majoritário nas empresas do grupo com evidente poder de gestão e controle.

Diante das alegações colacionadas, a 6ª TURMA da DRJ em Curitiba/PR, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve a integralidade do crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls. 305/327):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. DESCABIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

CÓDIGO FPAS. ENQUADRAMENTO.

É de responsabilidade da empresa o seu enquadramento no código FPAS, cabendo à Auditoria Fiscal a revisão deste enquadramento quando houver inadequação.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal e aquelas expressamente designadas por lei.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

É cabível a multa qualificada quando restar demonstrada a intenção de ocultar a real situação do sujeito passivo perante o Fisco, visando beneficiar-se por meio de recolhimento a menor dos tributos devidos.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL.

Sempre que o Auditor-Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá elaborar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas com referida decisão, a Recorrente e os solidários, interpuseram Recursos Voluntários (e-fls. 429/493), repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão recorrida:

b) após breve relato dos fatos, alega uma série de nulidades que maculam o Auto de Infração, como: - a ocorrência de cerceamento de defesa pela falta de intimação da Impugnante; - o descumprimento do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, pelo fato de utilizar exclusivamente a GFIP como fundamento para constituição do crédito tributário; - a exigência do cumprimento de obrigação principal e de dever instrumental em um único procedimento; e o

redirecionamento da cobrança ao sócio administrador, o que considera uma ilegalidade;

c) a improcedência do auto de infração em face da regularidade das contribuições sociais e previdenciárias efetivadas pela Impugnante, pois conforme expresso na Terceira Alteração no contrato social houve alteração no endereço da filial nº 04, que passou para a zona rural do Município de Rio Verde/MS, “com atividade exclusiva de exploração agropecuária de cria, cria e engorda de bovinos”. Portanto, os recolhimentos realizados sob o código FPAS 604 estão corretos, bem como as informações lançadas nas GFIPs, não restando diferença a ser complementada. Estando correto o adimplemento da obrigação principal (tributo), não há que se falar em nenhuma outra obrigação devida quanto a penalidades (multa) ou mesmo juros. Em relação ao fator de Risco de Acidente do Trabalho (RAT), está sujeita ao recolhimento no percentual de 1%, em razão da natureza de seu objeto social, “tendo em vista ser considerado de baixo risco as atividades da empresa Impugnante”, laborando em equívoco o Auditor-Fiscal ao exigir “o recolhimento de 2% a título de RAT, o que é inaceitável, por ser ilegal”;

d) a indevida aplicação da multa qualificada, a qual afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e é fundada em norma infraconstitucional. A penalidade imposta tem caráter abusivo e confiscatório, “chocando-se frontalmente com o princípio constitucional que assegura o direito de propriedade”. De mais a mais, a multa de 150% não pode subsistir, nem sequer 75%, uma vez que “não houve nos atos emanados pelo impugnante qualquer sonegação ou fraude”, devendo, pois, ser afastada ou, quando menos, diminuída consideravelmente a ponto de se adequar ao que é razoável;

e) a não ocorrência de “fatos motivadores reveladores de dolo, fraude ou sonegação por parte da Impugnante”, motivo pelo qual deverão ser desconsiderados os efeitos do Auto de Infração e, também, qualquer exigência ou representação para fins penais, pois esta só poderá subsistir após a constituição efetiva do crédito tributário, o que não ocorrerá;

(...)

Razões apresentadas pelo sócio (responsável solidário)

a) contesta a corresponsabilidade pelos débitos lançados, afirmando que o redirecionamento do crédito tributário para a pessoa física do sócio da empresa atuada é injusto, irregular e inconstitucional. Não consta dos autos qualquer prova ou indício de prova de que houve gestão fraudulenta, dolo, excesso de poderes, infração legal de contrato social ou Estatuto, cuja exigência está prevista no art. 135 do CTN. O “não-pagamento do tributo ou a ausência de bens da empresa passíveis de penhora, por si só não caracterizam infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente”, eis que “a obrigação imputada à empresa não oculta qualquer ilicitude”. É pressuposto necessário para que haja a desconsideração da pessoa jurídica a ocorrência de fraude ou abuso de direito na atuação do sócio, conforme confirmado pelo art. 50 do Código Civil, e

se houve alguma irregularidade no presente caso essa ocorreu pelo equívoco em lançamentos fiscais/tributários, mas jamais por dolo ou fraude;

b) em relação à regularidade das contribuições sociais e previdenciárias e à multa aplicada, o Impugnante repisa argumentos trazidos aos autos pela empresa em sua defesa, esclarecendo que “houve alteração no endereço da filial n. 04 passando de Uberlândia/MG para a Rod. MS 427, km 6,5, Zona Rural do município de Rio Verde de Mato Grosso/MS, e com atividade exclusiva de exploração agropecuária de cria, recria e engorda de bovinos”, conforme a cláusula terceira da Terceira Alteração no Contrato Social da empresa autuada e Quarta Alteração Contratual (cláusula segunda, parágrafo único, e cláusula oitava, parágrafo único), contudo, “até o momento houve apenas investimentos na área e como não houve ainda a comercialização de produtos, não houve ainda a abertura da inscrição estadual e nem nota fiscal de venda da produção rural, mas isso, per si, não gera fraude ou sonegação”;

(...)

Razões apresentadas pela empresa Graciatti Empreendimentos Imobiliários Ltda.

a) a nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade da parte impugnante para figurar no pólo passivo da autuação, como responsável solidário, por ser inaplicável o art. 124, I, do CTN. Afirmar que “o interesse comum, previsto no referido dispositivo como fato adequado para redirecionar a terceiro a sujeição passiva de uma obrigação tributária, não pode ser interpretado como qualquer interesse, mas deve ser somente pelo interesse no fato gerador da obrigação tributária”, ou seja, “somente podendo ser responsabilizado, de forma solidária, aquele que realizou o fato gerador”, que esteja na mesma posição do sujeito passivo eleito pela norma como contribuinte;

b) sustenta que as contribuições previdenciárias devidas são em razão da utilização de mão de obra própria prestadas por funcionários da empresa DWG Assessoria Ltda., sendo que a empresa GRACIATTI, ora Impugnante, não contratou funcionários e tão pouco utilizou mão de obra de terceiros. Logo, o AI deve ser anulado no que diz respeito à solidariedade, em razão de não haver interesse comum entre as empresas citadas, na realização do fato gerador, sendo esse o entendimento do CARF e do STJ;

c) também é nulo o Auto de Infração em face da inexistência de solidariedade decorrente de suposto grupo econômico de fato, pois “a identidade de sócios, mesmo endereço e dos prestadores de serviços, não configura grupo econômico a sustentar o redirecionamento do feito”. Para a ocorrência da solidariedade em razão de grupo econômico de fato, é necessária a existência de duas ou mais empresas sob a direção, o controle ou a administração de outra empresa. No presente caso, as empresas são distintas, com patrimônio próprio. Apenas possuem em comum o sócio Douglas Graciatti, todavia, “não existe em nenhuma delas a gerência ou mando decisório de uma empresa sobre a outra, pois são

distintas, com patrimônio próprio e, principalmente, não estão as duas empresas no mesmo polo passivo tributário”;

d) em relação à composição do quadro societário da empresa GRACIATTI, afirma que “a permanência da empresa DWG Assessoria como sócia da empresa Graciatti Empreendimentos Imobiliários Ltda., foi de 14/07/2009 até 05/08/2010, pouco mais de doze meses” e, enquanto permaneceu como sócia da empresa Graciatti, não chegou a praticar nenhum ato de gerência ou desenvolver as atividades contidas no contrato social, salientando que a empresa Graciatti tem somente o Sr. Douglas Graciatti como sócio administrador, a quem competiu a realização do objeto social;

e) o Auditor-Fiscal classificou como prova para a existência do Grupo Econômico a “atuação conjunta de empresas”, porém “Não consta prova de que a empresa Graciatti Empreendimentos Imobiliários Ltda se utilizou do mesmo espaço físico, móveis, utensílios e computadores da empresa DWG”, sendo que “esta foi a única a constar no polo passivo desta relação jurídica”, restando desprovida de qualquer fundamento a alegação fiscal de atuação conjunta de empresas;

f) outra prova, segundo o Auditor-Fiscal, seria a utilização em comum de prestadores de serviços. Todavia, a utilização de um mesmo fornecedor, no caso, serviços contábeis, pelas empresas, não vem provar a existência de grupo econômico. A contratação de um profissional contábil leva em conta conhecimento técnico, estrutura profissional e, principalmente, a confiança, e não seria lógico contratar vários contadores, sendo um para cada empresa que possui um sócio em comum;

(...)

Por fim, as Recorrentes pugnam que seja julgado totalmente improcedente o presente Autos de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Admissibilidade

Conheço dos Recursos Voluntários, uma vez tempestivos e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminar**Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa**

A Recorrente pugna pela nulidade do lançamento por ter a autoridade lançadora utilizado exclusivamente a GFIP como fundamento para constituição do crédito e por ter incluído o sócio no polo passivo.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela Recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos acima mencionados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

A exemplo da defesa inaugural, a Recorrente não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, **bem como acerca da aplicação da MULTA ISOLADA**, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Especificamente quanto a alegação de não ser a GFIP o instrumento válido (e não conter todos os elementos imprescindíveis) para apurar a base de cálculo e definir o quantum devido, cabe esclarecer que as informações prestadas nas GFIPs servem como base de cálculo das contribuições previdenciárias e constituem termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento (Decreto nº 2.803/1998, art. 1º, § 3º). O presente lançamento, portanto, foi alicerçado em documento elaborado pela própria empresa, sendo perfeitamente legítima a constituição das contribuições previdenciárias devidas.

Para além do exposto, a autoridade fazendária poderá efetuar o lançamento sem sequer intimar o sujeito passivo previamente, quando dispuser de elementos suficientes para constituição, entendimento sedimentado nos termos da Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Já no que concerne a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária ao sócio administrador, este tema será abordado em tópico próprio, pois, a manutenção ou não da responsabilidade, não implica na nulidade do auto.

Portanto, não há o que se falar em anulação do ato administrativo.

Mérito

Do Enquadramento no FPAS

Consta do Relatório Fiscal que as informações prestadas pela empresa autuada em GFIP demonstram o seu enquadramento no código FPAS 604, o qual é destinado a produtores rurais pessoas jurídicas. Conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fls. 106/107), a empresa foi intimada a justificar tal fato e comprovar sua condição de produtora rural, sendo-lhe solicitada a apresentação de “Cópia de Comprovantes de Inscrição Estadual como produtor rural” e “Cópia de 1 (uma) Nota Fiscal de venda de produção rural para cada mês do período”. A Recorrente, entretanto, não comprovou sua condição de produtora rural.

Por sua vez, entende a Recorrente que em razão da natureza do objeto social, os recolhimentos de contribuições previdenciárias realizadas sob o código FPAS 604 estão corretos, o mesmo ocorrendo com os recolhimentos a título de RAT, pois, conforme expresso na Terceira Alteração no contrato social houve alteração no endereço da filial nº 04, que passou para a zona rural do Município de Rio Verde/MS, “com atividade exclusiva de exploração agropecuária de cria, recria e engorda de bovinos”.

Segundo a Fiscalização, os Livros Diário e Razão nº 6, 7, 8 e 9, relativos ao período fiscalizado, demonstram: - a inexistência de propriedade rural no ativo imobilizado, de custos, gastos ou despesas de arrendamento de terras e pastagens, de insumos ou produtos veterinários, de compra ou produção de animais para cria, recria ou engorda; - a ausência de registro de fatos contábeis referentes à atividade rural, uma vez que os resultados contabilizados referem-se a atividades comerciais que, de fato, constituem-se na atividade principal do sujeito passivo; - são contabilizadas no período apenas receitas operacionais por prestação de serviços. Assim, embora prevista no contrato social como atividade secundária, a pessoa jurídica não comprova ter realizado cria, recria ou engorda de animais, o que poderia ter sido feito a partir de elementos contábeis e fiscais que registrassem tais atividades.

Como bem explicitado pela decisão de piso, a classificação no código FPAS tem por base a principal atividade desenvolvida pela empresa, assim considerada a que constitui seu objeto social, conforme declarado em seus atos constitutivos e no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). No caso presente, o Contrato Social define que o objeto social da Contribuinte é a prestação de serviços de intermediação financeira, assessoria e consultoria empresarial, análise de créditos, recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e financiamento entre consumidor e instituição financeira, cria, recria e engorda de bovinos e serviços de hotelaria. Já o CNPJ registra como atividade principal da empresa o código 66.19-3-99 – Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificados anteriormente.

A Recorrente alega que apesar de não ter havido a comercialização de produtos rurais, nem abertura de inscrição estadual, entre outros pontos, defende que houve investimento na área o que já capaz de reconhecimento de sua condição de produtor rural.

Acontece que, não há nenhum documento carreado aos autos que possa comprovar a condição da Recorrente como sendo de produtor rural no período fiscalizado.

Sendo assim, correto o reenquadramento efetuado pela fiscalização no código FPAS correto, que é o FPAS 515 (Tabela I, do Anexo I, da IN RFB nº 971/2009). Em face do referido reenquadramento surgiram diferenças de alíquotas, tendo o Auditor-Fiscal elaborado planilha de cálculos (DOC 07 – Demonstrativo de Apuração7), detalhando, por natureza das contribuições, a base de cálculo e os valores lançados.

Dito isto, por não se desincumbir do seu ônus probatório, não merece reparos o lançamento.

Da Multa Qualificada

A Recorrente insurge-se quanto a aplicação da multa majorada de 150%, inexistindo fraude ou dolo.

A qualificação da multa aplicada foi fundamentada pelo auditor fiscal na disposição contida nos artigos 71 a 72 da Lei nº 4.502/64, entendendo pela ocorrência de sonegação e fraude, com vistas à redução ou supressão do tributo devido.

Os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a tipificação prevista no artigo mencionado, uma vez que o sujeito passivo, de fato, simulou situação inexistente, ao qual sabidamente não fazia *jus*.

A autoridade autuante justifica a qualificação da multa no final do seu relatório, ou seja, impondo toda a fundamentação como ensejadora de uma das hipóteses dos artigos 71 a 73, vejamos:

7. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. Sabendo não ser produtora rural, não tendo sequer Inscrição Estadual como produtor rural, não sendo emissor de notas fiscais de produtor rural ou de venda de gado no período, e mais, realizando apenas receita operacional por prestação de serviços conforme demonstrado em sua contabilidade, ainda assim, o sujeito passivo enquadrou-se no código FPAS 604 como produtor rural, agindo de modo de reduzir, e reduziu, o montante do imposto devido diferindo o seu pagamento.

(...)

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento, que envolveu, inclusive, uma sequência temporal e um padrão comportamental, especialmente, reafirmando que **cotejando as informações inseridas pela Recorrente na GFIP com o Contrato Social e a sua Contabilidade, cristalina a ação para modificar as características essenciais, de modo a reduzir a carga tributária.**

No caso sob análise não se identifica planejamento tributário, mas sim a simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. A ora Recorrente não está aplicando a legislação à situação fática, mas simulando uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais. No caso retratado, a aparência de licitude não se coaduna a realidade, encoberta no plano formal, típica da simulação.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

Da Retroatividade Benigna

Mesmo mantida a qualificação, temos que observar o instituto da retroatividade benigna, pois este permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

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

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

[...] § 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;[...]

Neste diapasão, referida penalidade deverá ser recalculada para o patamar vigente de 100% (cem por cento).

Grupo Econômico de Fato – Responsabilidade Solidária da Graciatti Empreendimentos Imobiliários Ltda

Conforme restou devidamente demonstrado no Relatório Fiscal e, bem assim, na decisão recorrida, as empresas ali arroladas fazem parte efetivamente de Grupo Econômico de Fato, respondendo solidariamente pelo crédito previdenciário que se contesta.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito tributário, a solidariedade previdenciária/tributária é legal e obriga os sujeitos passivos do fato gerador da contribuição da seguridade social, desde que suas regras sejam corretamente aplicadas e o procedimento fiscal regularmente conduzido.

Nesse sentido, os artigos 121, 124 e 128 do Código Tributário Nacional, assim prescrevem:

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art.124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art.128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por sua vez, a Lei nº 6.404/76, igualmente, oferece proteção ao entendimento da autoridade fiscal, ao conceituar Grupo Econômico em seus artigos 265 e 267, nos seguintes termos:

Art. 265 - A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimento comuns.

§ 1º - A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º - A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Art. 267 - O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras "grupo de sociedades" ou "grupo".

Parágrafo Único - Somente os grupos organizados de acordo com este Capítulo poderão usar designação com as palavras "grupo" ou "grupo de sociedade".

Em outra via, o § 2º, do artigo 2º da CLT, ao tratar da matéria, estabelece o seguinte:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos de atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.

§ 1º [...]

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Com mais especificidade, em relação aos procedimentos a serem observados pelos Auditores fiscais da RFB ao promoverem o lançamento, notadamente quando tratar-se de caracterização de Grupo Econômico, o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, não deixa dúvida quanto a matéria posta nos autos, recomendando a manutenção do feito, *in verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;

Recentemente, o assunto foi sumulado no âmbito do CARF, conforme texto da Súmula CARF nº 210:

Súmula CARF nº 210

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Com a edição da Súmula acima, resta superada a questão da necessidade de comprovação do interesse comum no fato gerador por parte da autoridade lançadora, tese inclusive a qual defendo, sendo necessária apenas a comprovação da existência do grupo, que analisaremos a partir de agora.

No presente caso, ao contrário do entendimento da Solidária, inúmeros fatos levaram à fiscalização a concluir pela existência de Grupo Econômico de fato, conforme restou registrado no Relatório Fiscal, de onde vênia para transcrever excertos por bem resumir a situação contemplada nos autos, *in verbis*:

- ATUAÇÃO CONJUTA DAS EMPRESAS: o endereço do sujeito passivo é o mesmo do devedor solidário, ambos usam a mesma estrutura, móveis, telefones, computadores e desenvolvem suas atividades no mesmo local. O telefone (67) 3042-1467 consta da Ficha Cadastral do CNPJ das duas empresas, provando a utilização conjunta, no mesmo espaço físico, de móveis e utensílios.
- UTILIZAÇÃO EM COMUM DE PRESTADOR DE SERVIÇO: o contador Jean Fábio Marchioreto, CPF 694.750.321-34, é responsável pela elaboração e remessa das GFIPs das empresas agrupadas, tendo assinado os Balanços Patrimoniais do sujeito passivo e constando nos sistemas internos como contador do responsável solidário;
- UNICIDADE DE DIREÇÃO E CONTROLE: ambas as empresas têm como sócio-administrador Douglas Graciatti, CPF 861.409.491-49, detentor de 95% do capital social do sujeito passivo e 99% do capital social da devedora solidária, o que demonstra o poder de controle exercido pelo dono de fato e de direito das empresas;
- APROVEITAMENTO NOS RESULTADOS: a unidade de direção e comando se completa no objeto social das agrupadas: a DWG Assessoria LTDA. realiza lucros que são carreados para a aquisição de imóveis incorporados pelos responsáveis solidários DOUGLAS GRACIATTI e GRACIATTI Empreendimentos Imobiliários LTDA., a qual administra os bens imóveis em proveito do sócio-administrador;
- CONFUSÃO PATRIMONIAL: intimado o sujeito passivo a apresentar justificativas e esclarecimentos sobre a sua condição de "produtor rural", este apresentou despesas rurais – Relatório de Contas a Pagar, gerado pelo sistema SYSWEB, “onde se vêem registros de despesas pessoais do sócio-administrador: salário de

funcionários e outras despesas com chácara de veraneio, todas estranhas ao objeto social do sujeito passivo, por isso mesmo, não lançadas em sua contabilidade”

(...)

Verifica-se, portanto, que a autoridade fiscal se fundamentou em inúmeros fatos para concluir para existência de Grupo Econômico de Fato, dentre os quais aqueles acima transcritos.

Embora a responsável solidária afirme não haver prova da utilização do mesmo espaço físico, móveis e utensílios por ambas as empresas (Graciatti e DWG), tal fato exsurge dos autos de modo cristalino. As próprias Impugnantes informam o mesmo endereço no Contrato Social e alterações, no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, nas procurações outorgadas, nas impugnações apresentadas, inclusive, os Termos de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal foram recebidos no mesmo endereço (Rua Treze de Maio, 2469, Pav. Superior, Centro, Campo Grande/MS), pela mesma pessoa (Eliane Pereira), na mesma data (16/12/2015), como se pode observar dos ARs de fls. 124 a 129, incluindo-se o sócio-administrador (Douglas Graciatti).

Como se vê, no caso em comento é possível perceber que a direção e o controle das empresas são unitários. Embora haja a aparência de unidades autônomas há vinculação gerencial e exploração de atividades em áreas afins, demonstrando a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pela empresa autuada e pela responsável solidária.

Também é certo que o contador Jean Fábio Marchioretto presta serviços a ambas as empresas e que o sócio-administrador, Sr. Douglas Graciatti, participa majoritariamente de ambas, exercendo o controle de fato e de direito das empresas em tela.

Como se pode observar, a empresa Graciatti Empreendimentos Imobiliários Ltda, foi criada em julho de 2009, tendo como sócios Douglas Graciatti e a empresa DWG Assessoria Ltda (que permaneceu como sócia durante pouco mais de doze meses). Na Primeira Alteração no Contrato Social, em julho de 2010 (fls. 239 a 243), a DWG sai da sociedade, passando suas cotas de capital ao sócio ingressante – Miguel Ballaschk Graciatti – filho de Douglas Graciatti, menor púbere, com 1 (um) ano de idade, representado, evidentemente, por seus pais.

Enfim, são vários os elementos que comprovam a interligação entre as empresas, que elas pertencem às mesmas pessoas, compõem interesses econômicos subordinados a controle de capital, apresentam convergência mercantil para atingimento de objetivos comuns etc.

Destarte, nota-se que a configuração do grupo econômico deu-se por algo mais relevante que apenas a identidade dos sócios e/ou de endereço, ou seja, ocorreu pela existência de um controle econômico, gerencial e administrativo.

Diante de todo o exposto, rejeitam-se as teses dos recorrentes acerca da caracterização do grupo econômico em foco e de falta de provas correspondentes, devendo ser mantido incólume o lançamento neste aspecto.

Responsabilidade Solidária do Sócio – Sr. Douglas Graciatti

Insurge-se, ainda, à solidariedade atribuída à pessoa física de Sr. Douglas Graciatti, sob o argumento de inexistir qualquer comprovação material dos fatos alegados, não se prestando para tanto a simples menção aos dispositivos 124, inciso I, e 135 do Código Tributário Nacional, sobretudo por não se cogitar em interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou mesmo prática de atos com excesso de poder, com conduta contrária à lei ou estatuto da empresa.

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pela autoridade lançadora, ratificadas pelo julgador de primeira instância, os fundamentos adotados para fins de responsabilização dos sócios pela exigência fiscal não são capazes de atrair as hipóteses permissivas de aludida corresponsabilidade, como passaremos a demonstrar.

Além dos artigos 121, 124 e 128 já colacionados alhures, cabe trazer a baila o artigo 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Com mais especificidade, na hipótese dos autos, a autoridade lançadora entendeu por bem atribuir a responsabilidade solidária ao sócio, com esteio nos artigos 124, incisos I, e 135, do Códex Tributário, acima transcritos, diante da evidente comprovação de sua gestão na empresa, adotando as seguintes premissas:

10.1. O endereço do sujeito passivo é informado como domicílio de 4 (quatro) empresas do grupo e de 2 (duas) pessoas físicas acionistas, inclusive do seu administrador.

10.2. Como mencionado anteriormente, sob a gestão do administrador o sujeito passivo enquadrou-se incorretamente no código FPAS 604 sabendo que sua atividade não era a de produtor rural com a finalidade de suprimir as contribuições previdenciárias ora lançadas; ainda sob sua gestão, a devedora solidária GRACIATTI comprou "À VISTA" bens imóveis em 2009, 2010, 2011, 2012

e 2013, tendo declarado à Receita Federal inatividade operacional, financeira e patrimonial.

10.3. Sob a gestão do administrador o sujeito passivo acumulou débitos com a Receita Federal na ordem de R\$ 9,9 milhões (totalização final após a consolidação com este lançamento).

10.4. A existência de bens imóveis em nome do sócio-administrador não declarados à Receita Federal - enquanto o imobilizado do sujeito passivo compõe-se de veículo no valor de R\$ 27.323,60 e o imobilizado da devedora solidária está zerado - indica que o administrador das empresas beneficia-se pessoalmente com a prática deliberada de suprimir contribuições previdenciárias por meio do enquadramento indevido no FPAS 604, gerando lucros, comprando bens imóveis, aumentando o patrimônio imobiliário.

Contemplados os dispositivos legais que regulamentam a matéria, convém explicitar, ainda, que os precedentes deste Colegiado, ao proceder a subsunção dos fatos à norma, sobretudo diante da farta doutrina e jurisprudência sobre a matéria, fixou entendimento no sentido de que não basta a fiscalização imputar a corresponsabilidade à terceiros a partir de razões superficiais/rasas, sem conquanto adentrar com a profundidade que o caso exige, nas condutas praticadas pelos pretensos solidários, de maneira a comprovar que, de fato, interferiram na situação que constitua o fato gerador do tributo ou mesmo praticaram atos contra o estatuto da empresa e/ou a legislação de regência.

Com efeito, relativamente a responsabilização inscrita no artigo 124, inciso I, do CTN, o entendimento firmado neste Colegiado é no sentido de que o interesse comum não quer dizer simplesmente que se trata de sócio de fato ou de direito da empresa e, por conseguinte, responsáveis solidários.

Na verdade, o cerne da questão é que o interesse comum a ser demonstrado tem que se fixar na “situação que constitua o fato gerador do tributo” e não simplesmente interesse nas atividades econômicas da empresa, mesmo porque, neste último caso, a condição de sócio, por si só já atrai aludido interesse.

Mais precisamente, mister que a conduta do sócio responsabilizado seja determinante para fins de alcançar a infração tributária apurada e esteja devidamente demonstrada/comprovada pela fiscalização.

Neste sentido, convém trazer à baila as ementas dos processos nº 19515.003959/2007-18, da lavra do ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, o qual contempla com muita propriedade o tema sob análise, além do processo nº 16004.72002/2017-75, da lavra do Conselheiro Rayd Santana Ferreira, senão vejamos:

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 124, I e 135, III do CTN. CONDOTA DO ADMINISTRADOR. REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado - resumidamente sócio-gerente -, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

Quanto ao art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. No âmbito do STJ prevalece o posicionamento nº sentido de que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível”. Nesse sentido, continua o STJ, “feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação”. O que significa dizer, a nosso ver corretamente, que somente o interesse econômico não legitima a atribuição de responsabilidade tributária ao terceiro.

O que atrai essa responsabilidade solidária (124, I) é a participação do terceiro, ele não apenas sugere ao contribuinte o caminho a ser trilhado para burlar o Fisco, vai além, tem participação influente no procedimento de atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento; o interesse econômico nessa hipótese também pode existir, mas não é primordial, o que importa é a conduta do terceiro, tal qual na responsabilidade do art. 135, III, do CTN. Enquadra-se nessa hipótese o terceiro que utiliza interposta pessoa com vistas a ocultar do Fisco o verdadeiro administrador da pessoa jurídica, bem como irregularidades fiscais. (processo nº 19515.003959/2007-18)

(...)

EMENTA

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO INTERESSE COMUM, ART. 124, I DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Não restando comprovada pela fiscalização a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador não persiste a imputação de responsabilidade solidária aos sócios da pessoa jurídica autuada.

Afirmar que a pessoa jurídica não age por si, mas através de seus diretores, como se isso fosse indício de interesse comum no fato gerador, implica ignorar que a pessoa jurídica tem personalidade jurídica própria e que o seu patrimônio não se confunde com o patrimônio de seus sócios, acionistas, diretores, gerentes, etc. (processo nº 16004.72002/2017-75)

No caso concreto, a nobre autoridade fiscal ao imputar a responsabilidade solidária ao sócio, elenca alguns fatos com o fito de demonstrar que realizava atos de gestão, o que o vincula diretamente à empresa e aos fatos geradores apurados.

Poder-se-ia até cogitar em ser uma decorrência da própria atividade de gestão da empresa, num verdadeiro exercício de presunção. Entrementes, o instituto da responsabilidade tributária solidária não comporta essa forma de imputação por presunção, exigindo, assim, a comprovação inequívoca da conduta do sócio determinante à alcançar a infração tributária apurada, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Mais precisamente, ao pretender imputar a responsabilidade tributária solidária ao sócio da empresa autuada, com arrimo no artigo 135, inciso III, do CTN, impõe-se à autoridade lançadora individualizar a conduta lesiva ao contrato social ou à legislação de regência, de cada sócio corresponsabilizado, não bastando simplesmente aduzir que fazem parte do quadro societário da empresa autuada e elencar os fatos adotados para fins da constituição do próprio crédito tributário, ou seja, o mérito da autuação fiscal.

A propósito da matéria, não é demais nos valermos, novamente, dos ensinamentos do r. Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, nos autos do processo nº 19515.003959/2007-18 (acima citado), de onde pedimos vênias para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

(...)

53. Pois bem. Acerca da responsabilidade tributária, o art. 135 do CTN estabelece que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, os sócios, no caso de liquidação de pessoas (inciso I c/c inciso VII do art. 134), bem como os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A jurisprudência do STJ acrescentou ainda outra hipótese de responsabilização solidária, a dissolução irregular de sociedade, conforme dispõe a Súmula STJ 435: “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Tal hipótese é um desdobramento de infração à lei.

54. Embora o CTN estabeleça que a responsabilidade prevista no art. 135, III seja de caráter pessoal – entenda-se, exclusiva do sócio-gerente – o que desperta controvérsia, entendemos tratar-se de responsabilidade solidária⁵, pois se o art. 128 do CTN exige lei expressa para atribuir responsabilidade a terceiro, de igual

modo a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve estar prevista em lei. Outro ponto a reforçar esse posicionamento é a própria súmula 4306 do STJ, que ao tratar especificamente da matéria enuncia responsabilidade solidária do sócio-gerente e não responsabilidade pessoal.

55. A responsabilidade tributária de dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado – resumidamente sócio-gerente – não se confunde com a responsabilidade do sócio. Afinal, não é a condição de ser sócio da pessoa jurídica que atrai a responsabilidade tributária, mas sim a conduta, a atuação como gestor ou representante da pessoa jurídica e a prática de atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos que resultaram em descumprimento de obrigação tributária. É necessário, portanto, a existência de nexo causal entre a conduta praticada e o respectivo resultado prejudicial ao Fisco. Com efeito, o administrador, ainda que de fato, que praticar alguma dessas condutas, com reflexo tributário, deverá figurar como sujeito passivo solidário.

56. Nesse sentido já se manifestou o STF:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

[...]

A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência nº sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (Trecho do voto do RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe- 09-02-2011, p. 431, 432)

57. Na mesma linha o STJ:

[...] 4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

(REsp 640.155/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 24/05/2007, p. 311) (Grifo nosso)

[...] O quotista, sem função de gerência não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica (CTN, ART. 134 - DEC.

3.708/19, ART. 2.). (REsp 27.234/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2126)(Grifo nosso)

[...] A prática de atos contrários à lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, no caso, os sócios gerentes, não se expandindo aos meros quotistas. Não sendo o tema objeto de recurso pela decisão atacada, ausente, pois, o prequestionamento, que é pressuposto específico de admissibilidade do recurso especial.

Recurso especial improvido. (REsp 330.232/MG, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2003, DJ 30/06/2003, p. 178).

Estabelecidas as premissas básicas para fins de atribuição da responsabilidade solidária, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário, impõe-se analisar se no caso contrato a fiscalização se desincumbiu do ônus de comprovar que as condutas dos sócios, de fato e de direito, possuem condições de atrair os efeitos do instituto tributário em comento.

E, como se observa dos autos, relativamente as pessoas físicas, a fiscalização imputou a responsabilidade pelo crédito tributário, com esteio no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, em suma, em razão de serem sócios da empresa no período da autuação e, **em tese**, ter praticado atos ilícitos.

Destarte, da simples leitura do Relatório da Ação Fiscal, constata-se que a autoridade lançadora, ao atribuir a responsabilidade solidária ao sócio, a conduta dele aos atos da apuração fiscal, trazendo à baila questões meritórias da própria exigência fiscal, razões que, igualmente (isoladamente), não se prestam ao fim pretendido.

Cabe indagar: quais os atos praticados com excesso de poderes, em desacordo ao estatuto ou legislação? – Nenhum! Não há comprovação e, a meu ver, sequer indícios de que houve atos ilegais lesivos ao estatuto da empresa ou mesmo às normas legais.

Do mesmo sentido, o comparativo de patrimônio, estes declarados ou não, do mesmo modo não se presta para atribuir a responsabilidade solidária do sócio.

Na esteira desse entendimento, não restando demonstrada de forma individualizada o ato lesivo à legislação ou com excesso de poderes, com a devida comprovação do nexo causal entre a conduta e o dano ao erário, não há como prevalecer a responsabilidade pessoal do Sr. Douglas Graciatti.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer dos Recursos Voluntários para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHES PARCIAL PROVIMENTO para: a.) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%; e b.) afastar a responsabilidade solidária da pessoa física.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota

VOTO VENCEDOR

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, redatora designada

Dirijo da relatora quanto ao afastamento da responsabilidade solidária do sócio administrador, o Sr. Douglas Graciatti.

A responsabilidade solidária inserida no art. 135, III do CTN é imputada aos administradores, pois são eles que detém o poder de gestão sobre a pessoa jurídica e quem pode praticá-los com infração à lei ou às disposições da sociedade. No caso concreto, na qualidade de sócio administrador da devedora e da pessoa jurídica Graciatti Empreendimentos Imobiliários Ltda, apontada também como responsável solidário, o Sr. Douglas exerceu os atos de gestão em ambas as empresas, com fim de simular estrutura organizacional de modo a obter benefícios fiscais indevidos, conforme destaca o voto da relatora:

Tem-se, portanto, que o dolo ficou evidenciado a partir da orquestração da tentativa, precípua, de economia tributária, **a qual não se pode afirmar que não foi consciente, pois foi fruto de um planejamento**, que envolveu, inclusive, uma sequência temporal e um padrão comportamental, especialmente, reafirmando que cotejando as informações inseridas pela Recorrente na GFIP com o Contrato Social e a sua Contabilidade, cristalina a ação para modificar as características essenciais, de modo a reduzir a carga tributária.

No caso sob análise não se identifica planejamento tributário, mas sim a **simulação de uma situação com o objetivo único de reduzir encargos tributários ilegalmente. A ora Recorrente não está aplicando a legislação à situação fática, mas simulando uma estrutura organizacional para obter benefícios fiscais**. No caso retratado, a aparência de licitude não se coaduna a realidade, encoberta no plano formal, típica da simulação.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos e já apreciados nos tópicos anteriores, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964 a justificar a

qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

(grifos não originais)

A caracterização da conduta dolosa, para além de justificar, na verdade obrigar a qualificação da multa, tendo em vista o caráter vinculante do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, também justifica a lavratura de termo de solidariedade passiva para os administradores da pessoa jurídica que são, de fato, as pessoas que praticam os atos de gestão, em nome da empresa.

Se a fiscalização demonstra a execução, pela pessoa jurídica, de condutas tipificadas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, dolo, fraude ou simulação, com fins de reduzir o pagamento de tributo, está perfeitamente caracterizado que a gestão da empresa cometeu infração à lei, e, nos termos do art. 135, III do CTN, justifica a atribuição da responsabilidade solidária e pessoal aos administradores da pessoa jurídica atuada.

A tese está presente no Acórdão 2401-012.182, de 27/05/2025, assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

(...)

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PELA APRORIAÇÃO DOS VALORES RETIDOS DA COTA DO SEGURADO.

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. A retenção da cota do segurado caracteriza o caráter doloso da omissão da declaração em GFIP do pagamento correspondente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ADMINISTRADORES E GERENTES. ART. 135, III DO CTN. SONEGAÇÃO.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. **A sonegação é um ato praticado com infração à lei que gera obrigação tributária.**

(grifos não originais)

No caso concreto, nos termos do contrato social (e-fls. 34), e mantido nas demais alterações, a sociedade era representada, exclusivamente, pelo Sr. Douglas Graciatti, durante todo o período fiscalizado.

Considerando que o Sr. Douglas era a única pessoa com poder de gestão, perde sentido a necessidade de individualização das condutas, pois todas as práticas apontadas pela

fiscalização, sem nenhuma presunção mas por mera decorrência lógica, surgiram a partir de ato direto do gestor ou por sua ordem, incluído os atos que tiveram por fim ocultar do Fisco a realização do fato gerador do tributo.

Todavia, ainda que se pudesse alegar a “falta de individualização da conduta”, os julgados citados abaixo da CSRF da primeira sessão entendem que, havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação e que os administradores tinham poder de gestão no período autuado, a imputação da responsabilidade solidária a eles é decorrência automática, não sendo necessário abordar sobre individualizações de condutas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

(Acórdão nº 9101.004.351, de 08/08/2019)

Em suas razões de decidir, o relator do Recurso Especial apresentado pela PGFN **aprecia a sujeição passiva atribuída aos administradores que foi afastada no julgamento do Recurso Voluntário, sob o argumento de falta de individualização das condutas**, e aponta que a existência de condutas que justificam a aplicação da multa qualificada e a comprovação que a pessoa física detinha poder de gestão no período autuado, justifica a imputação da responsabilidade solidária:

(...)

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, para o caso concreto. De fato, **são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício** e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, **como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária** (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

(...)

Ou seja, **a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a atos de gestão praticados no decorrer do ano-calendário de 2006.**

(...)

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR **detinha poderes de gestão/administração da empresa, para o ano-calendário de 2006.** Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

(...)

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a turma a quo.

(grifos não originais)

Esse mesmo voto foi utilizado como razões de decidir no Acórdão 9101.006331, de 06/10/2022:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2011 MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A apresentação ao Fisco, de forma reiterada, de DCTFs, declarando débitos tributários, em valores irrisórios, em relação aos realmente devidos e apurados pelo próprio contribuinte revela sua intenção de ocultar e/ ou retardar o conhecimento, pela autoridade administrativa, da ocorrência do fato gerador e/ ou da redução dos reais valores de tributos devidos, implicando a qualificação da multa de ofício.

SUJEIÇÃO PASSIVA. MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE.

A cominação da penalidade qualificada baseada em conduta dolosa que denote sonegação, fraude ou conluio com repercussões, em tese, na esfera criminal, ensejam a responsabilização dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária em questão.

Correta a imputação de **responsabilidade tributária aos sócios administradores da pessoa jurídica por terem agido com infração à legislação tributária, visando reduzir o pagamento de tributos devidos**, mediante a apresentação de DCTF com valores irrisórios, em relação aos efetivamente devidos e apurados pelo próprio contribuinte.

(grifos não originais)

E no Acórdão nº 9101.007.216, de 07/11/2024, pela redatora designada, que concluiu que

Não se trata de mera falta de recolhimento de tributos sabidamente devidos. Trata-se da constituição de uma pessoa jurídica para centralização de serviços em favor de um grupo econômico, que, sistemática e reiteradamente, deixa de apresentar escrituração comercial, apresenta declarações zeradas, mas emite parte das notas fiscais destes serviços em favor das pessoas jurídicas tomadoras, em agravantes que convergem para a construção artificial referida no precedente antes citado.

Há, portanto, elementos de fato assim necessários à aplicabilidade do art. 135 do CTN e **demonstração da atuação irregular dos administradores, que geriram a sociedade no período em que, reiteradamente, a sonegação foi praticada, descumprindo, assim, seu dever de zelo pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, sendo desnecessária a demonstração de suas condutas específicas em atos que ensejaram a sonegação constatada.**

(grifos não originais)

Posto isso, não há motivos para afastar a solidariedade passiva do sócio administrador.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias