



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720016/2023-30
ACÓRDÃO	2201-011.865 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	G.C. BRUNO BEVILAQUA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2018 a 31/12/2020

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento de defesa quando nos autos se encontram a descrição dos fatos, o enquadramento legal e todos os elementos que permitem ao contribuinte exercer seu pleno direito de defesa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

DECISÃO RECORRIDA. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pelo contribuinte, formará livremente sua convicção, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa de julgamento é incompetente para decidir acerca da constitucionalidade de leis ou atos normativos.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2018 a 31/12/2020

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante à segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante declaração de concordância (art. 114, § 12, I, do Ricarf - Portaria MF nº 1.634/2023).

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A Fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da legislação previdenciária.

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 SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR.

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 DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar seu conhecimento pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntários, para reduzir os percentuais e os correspondentes valores das multas de ofício qualificada e agravada de 225% para 150% (100% na qualificação e 50% no agravamento), em face da retroatividade benigna.

Sala de Sessões, em 8 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital e Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Sexta Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, consubstanciada no Acórdão nº 109-019.562 (fls. 130.445/130.476), o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedentes as Impugnações apresentadas pelo sujeito passivo acima identificado e pelos responsáveis solidários.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Da autuação

O processo em tela é composto por 2 (dois) Autos de Infração (AIs), lavrados em face da empresa G. C. BRUNO BEVILÁQUA LTDA., a seguir descritos:

1.1. AI CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR (fls. 2 a 32), relativo a contribuições da empresa destinadas à Seguridade Social, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, no período de junho de 2018 a dezembro de 2020, bem como a contribuição da empresa sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, no período de julho de 2018 a abril de 2020, totalizando, com o acréscimo de juros de mora e multa proporcional, o valor de R\$ 29.483.536,36 (vinte e nove milhões, quatrocentos e oitenta e três mil, quinhentos e trinta e seis reais e trinta e seis centavos), na data de sua lavratura;

1.2. AI CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (fls. 34 a 76), com exigência de contribuições sociais destinadas a Outras Entidades e Fundos (INCRA, SESC, SENAC, SALÁRIO-EDUCAÇÃO e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, no período de junho de 2018 a dezembro de 2020, totalizando, com o acréscimo de juros de mora e multa proporcional, o valor de R\$ 7.274.419,23 (sete milhões, duzentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e dezenove reais e vinte e três centavos), na data de sua lavratura.

2. O detalhamento do procedimento fiscal e a descrição dos fatos constam do Termo de Verificação Fiscal de fls. 107 a 135, do qual releva destacar:

2.1. A autoridade lançadora discorre sobre o procedimento de fiscalização, destacando a lavratura do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 280 a 282), com a ciência da Contribuinte em 18/02/2022, por via postal (Aviso de Recebimento – AR à fl. 284), a lavratura dos Termos de Intimação Fiscal (TIF) nº 001 e nº 002, em face da não apresentação da documentação solicitada no TIPF, consignando que a empresa não atendeu plenamente tais intimações. Também discorre sobre as petições da Contribuinte e documentos carreados aos autos.

2.2. “Em 16/11/2022 é lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 003, em que o contribuinte é intimado a optar pelo recolhimento na forma do Lucro Real trimestral ou anual, ou Lucro Presumido, em caso de exclusão da empresa do Simples Nacional, com ciência por via postal, através de Aviso de Recebimento - AR em 21/11/2022”.

2.3. “Durante a realização de procedimentos fiscais, foi identificada a formação de grupo econômico de fato, envolvendo o sujeito passivo, a empresa G.C. BRUNO BEVILÁQUA EIRELI, CNPJ 30.479.727/0001-64, e mais duas empresas: AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, CNPJ 08.008.661/0001-75, e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, CNPJ 24.107.160/0001-00”.

2.4. A autoridade fiscal relata a situação fática encontrada, destacando que:

a) ao analisar os dados informados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIPs), “Constata-se no período analisado um número significativo de **segurados com registros em mais de uma empresa do grupo (“Três Empresas”)**. Identificou-se em torno de **747 (setecentos e quarenta e sete) empregados (segurados)** transferidos de uma empresa para outra envolvendo as **Três Empresas**”;

b) “Mensalmente ou anualmente, **são significativamente baixos** os valores das receitas declaradas pelo sujeito passivo para fazer frente apenas às despesas com os salários pagos através de folhas de pagamentos”, enfatizando que “Deparando-se com a situação acima exposta, é incoerente **o faturamento declarado**, em que **as despesas superam em muito as receitas**, conseqüentemente, **com prejuízos persistentes**, ao longo de anos, a empresa já teria parado de operar nos primeiros meses”;

c) da leitura do Contrato Particular de Prestação de Serviços entre a empresa AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI (contratante) e o sujeito passivo (contratada), verifica-se “**a exclusividade da contratada (sujeito passivo)** em relação às “atividades de gestão, gerenciamento e administração de pessoal, contratação, demissão, homologação e demais rotinas de departamento pessoal”, sendo que os “**empregados são registrados** no sujeito passivo, que é empresa optante pelo Simples Nacional, e contratada como prestadora de serviços; entretanto, a empresa tomadora de serviços, [...] de forma fantasiosa e dissonante da realidade, **é responsável por todas as despesas** decorrentes da contratação de trabalhadores”;

d) da análise da Escrituração Contábil Digital das empresas AGRICER e E.R.B. DISTRIBUIDORA, “identifica-se a **Conta: 3.3.01.01.0015 – Serviços Terceiros G.C.**, que está relacionada aos lançamentos contábeis de despesas com valores expressivos incorridas pela prestação de serviços do sujeito passivo [...] e levadas à resultado da empresa como despesas operacionais diminuindo o lucro operacional”, destacando que “**são valores extremamente altos** quando comparados aos faturamentos do sujeito passivo”;

e) o sujeito passivo “**emitiu notas de prestação de serviços para apenas duas empresas**: AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI”.

2.5. “Durante os trabalhos de fiscalização realizados constata-se **irregularidades envolvendo três empresas**, inclusive a formação de grupo econômico de fato, que resultaram na lavratura do **Termo de Exclusão do Simples Nacional** e a consecutiva exclusão da empresa G.C. BRUNO BEVILAQUA EIRELI, CNPJ 30.479.727/0001-64 **do regime tributário do Simples Nacional**” (Termo às fls. 324 a 398 e Ato Declaratório Executivo nº 021792312 à fl. 399).

2.6. [...] nos **lançamentos de tributos**, estão consideradas as atividades econômicas preponderantes das empresas tomadoras de serviços, onde efetivamente prestam serviços os segurados empregados do sujeito passivo: **Grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho de 3% (três por cento)**, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco é considerado grave” (a Contribuinte declarou em GFIP o código CNAE Preponderante 7020-4/00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, cujo grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é 2%).

2.7. “Em não havendo possibilidade de se verificar quais foram os segurados empregados contratados por estabelecimento no tomador de serviços, bem como mensurar os respectivos valores da remuneração, estão sendo considerados no lançamento de tributos os valores do Fator Acidentário de Prevenção – FAP do sujeito passivo”.

2.8. A apuração das contribuições para a Seguridade Social “teve como base os valores de salários-de-contribuição pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais, declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP” pelo sujeito passivo (relação constante do item 6.2. do Termo de Verificação Fiscal).

2.9. “Os valores recolhidos pelo sujeito passivo no regime tributário simplificado do Simples Nacional, [...] anos calendários 2018 a 2020, **estão sendo considerados, portanto, deduzidos** no(s) Auto(s) de Infração(ões) do(s) respectivo(s) tributo(s) de que trata(m) o presente Termo de Verificação Fiscal”.

2.10. Por restar “comprovado **que a separação das empresas é artificial e de fato formam um grupo econômico**”, foi atribuída responsabilidade tributária às pessoas jurídicas AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, bem como às seguintes pessoas físicas: JOSÉ BRUNO, GYSELLE CRISTINA BRUNO BEVILÁQUA, NAIR LEONEL BRUNO e EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO (Demonstrativo de Responsáveis Tributários às fls. 5 a 16 e fls. 37 a 48).

2.11. Em razão dos fatos expostos, foi aplicada a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007. Também restou formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) – Processo Administrativo Fiscal nº 10340.720022/2023-97.

Da ciência do sujeito passivo e dos responsáveis tributários

3. O sujeito passivo foi cientificado do Termo de Ciência e Encerramento Total do Procedimento Fiscal (fls. 78 e 79) e Autos de Infração em **06/01/2023**, consoante Aviso de Recebimento (AR) à fl. 130.373.

3.1. Os responsáveis tributários tomaram ciência do lançamento, conforme segue:

- EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO, em **05/01/2023** (AR à fl. 130.374);
- GYSELLE CRISTINA BRUNO BEVILÁQUA, em **05/01/2023** (AR à fl. 130.375);
- JOSÉ BRUNO, em **06/01/2023** (AR à fl. 130.376);
- E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, em **06/01/2023** (AR à fl. 130.381);
- AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., em **06/01/2023** (AR à fl. 130.382).

3.2. Por restar infrutífera a ciência por via postal (AR à fl. 130.377), a responsável solidária NAIR LEONEL BRUNO foi cientificada do lançamento em **03/02/2023**, por meio do EDITAL nº 021817039 (fl. 130.380).

Da Impugnação

4. Em **02/02/2023**, o sujeito passivo e os responsáveis tributários apresentaram Impugnação conjunta (fls. 130.385 a 130.420), conforme Termo de Solicitação de Juntada de fl. 130.383, por intermédio de seu advogado (procurações às fls. 130.436 a 130.442), sob os seguintes argumentos:

a) **Da inexistência de Grupo Econômico:** “Sustenta a autoridade fiscal que as sociedades incluídas como responsáveis tributárias pelas contribuições previdenciárias, integrariam um grupo econômico”, o que “decorreria da estreita relação de parentesco entre os sócios, da similaridade de endereços informados à órgãos públicos. Contudo, tais motivos não são suficientes para comprovar a existência de identidade de direção, controle e administração”;

b) “[...] a autoridade fiscal também não pode justificar a existência do grupo econômico sob o fundamento de que ocorreu a transferência de empregados entre as empresas, isto porque tal conduta é lícita e admissível pelo ordenamento jurídico (art. 468, da CLT1), tendo como efeito prático a responsabilização do novo empregador pelas obrigações trabalhistas que eventualmente não foram liquidadas pelo antigo empregador”;

c) “Não há nos autos do processo administrativo fiscal qualquer elemento de prova de que a alteração dos contratos de trabalhos dos segurados violou direitos trabalhistas, o que comprova a regularidade do ato”. Ademais, “a sociedade G.C. BRUNO BEVILÁQUA LTDA., possui como objeto social diversos das demais empresas incluídas como responsáveis solidárias, bem como a existência de contrato de prestação de serviços firmado com as demais empresas”;

d) o contrato de prestação de serviços “retrata a relação jurídica existente entre as empresas e sequer foi questionado pela autoridade fiscal”, sendo inquestionável a sua validade, inclusive “retrata de forma evidente a remuneração auferida pela empresa contratada e declarada ao Fisco”, o que comprova “a ausência de unicidade de controle, administração e direção entre as empresas, motivo pelo qual deve ser provida a presente impugnação para declarar a inexistência de grupo econômico”;

e) **Das receitas declaradas ao Fisco pela empresa G. C. BRUNO BEVILÁQUA:** as conclusões da autoridade fiscal, “estão em desacordo com os contratos de prestação de serviço firmados pela contribuinte e com o ordenamento jurídico”, estando previsto que “a contribuinte faz jus apenas a uma remuneração fixa no importe de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) por funcionário, sendo este o preço do serviço disponibilizado e usufruído pelas contratantes e que, portanto, será objeto de tributação independente do regime tributário do contribuinte”;

f) “[...] a base de cálculo dos tributos devidos pelos contribuintes optantes do Simples Nacional é a sua receita bruta, que no caso em análise corresponde ao preço do serviço disponibilizado e contratualmente fixado, que como exposto não contempla os reembolsos de despesas”, o que é reconhecido pelo CARF e pelo E. STJ;

g) **Da inexistência de responsabilidade solidária entre as empresas que “supostamente” compõem o Grupo Econômico:** “A autoridade fiscal aponta, de forma equivocada, que em razão da suposta existência do grupo econômico haveria a responsabilidade solidária de todas elas, especialmente sob a tese de que a separação entre as empresas seria artificial. Ainda que as empresas, em certos períodos, possuam identidades de sócios, a declaração de responsabilidade solidária não é automática, ou seja, faz-se necessária a comprovação de que efetivamente as empresas possuem participação no fato jurídico tributário” e, “não há nos autos qualquer elemento de prova no sentido de que os atos jurídicos praticados pelas empresas tem o condão de ocultar patrimônio, isto porque não existe qualquer menção de negócios jurídicos simulados para exaurir patrimônio da contribuinte”;

h) **Da inexistência de responsabilidade solidária dos administradores:** a “contribuinte declarou de forma correta a sua receita bruta, isto porque parte dos valores repassados pelas empresas com as quais mantinha relação comercial AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, referiam-se exclusivamente à reembolso de despesas”, de modo que “não há na hipótese dos autos qualquer infração legal (assim entendida como infração administrativa, cível ou criminal) na condução dos negócios da empresa G.C. BRUNO BEVILÁQUA EIRELI, motivo pelo qual deve ser afastada a responsabilidade dos administradores”;

i) **Da nulidade do Auto de Infração. Deficiência de motivação/fundamentação. Violação ao art. 142 do CTN:** “a acusação fiscal, ao defender a aplicabilidade do art. 134, 135 e 137 do CTN, bem como a responsabilidade tributária das empresas que supostamente integrariam o grupo econômico, o fez de forma absolutamente genérica, não conseguindo demonstrar qualquer um dos pressupostos da sua incidência, em especial a violação ao ato constitutivo ou à legislação tributária”. Dessa forma, “não há indicação precisa de qual lei os Impugnantes teriam violado,

ou em que consiste o excesso de poder praticado, implicando, assim, na plena nulidade do lançamento”;

j) **Da multa de 225%:** “Para que seja aplicada multa qualificada, é necessário que haja sonegação fiscal, fraude ou conluio”. Contudo, “não houve qualquer tentativa de fraudar o Fisco e sonegar tributos devidos por parte da empresa”, tanto que “o auto de infração foi lavrado justamente com base na escrituração fiscal das empresas, ou seja, nunca se ocultou da Receita Federal qualquer operação”;

k) “As declarações apresentadas pelas impugnantes, à luz do art. 149, V e do art. 150 do CTN, confessam as receitas da empresa, não havendo como se entender que houve qualquer tentativa de ‘impedir e retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária’, muito menos que as condutas das empresas tiveram como objetivo reduzir os tributos e contribuições devidos ao Fisco”;

l) **Da violação ao princípio do não-confisco:** “a autoridade fiscal aplicou multa de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento). No entanto, tal multa é extremamente desproporcional e tem nítida natureza confiscatória”. Aliás, tanto a doutrina quanto as decisões do E. Supremo Tribunal Federal tem entendido que “a multa desproporcional à infração cometida e que investe contra patrimônio do contribuinte, constitui indevida afronta ao direito de propriedade, devendo ser rechaçada em virtude do princípio do não confisco”;

m) “Em conclusão, é reluzente o descompasso da multa aplicada no auto de infração que deu origem ao débito cobrado e, por seu absoluto efeito confiscatório, diante de todas as evidências acima expostas, configurando-se patente ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal”;

n) **Da inobservância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no arbitramento da multa:** “a Impugnante, em momento algum, agiu de má-fé, tanto que a sua conduta não gerou qualquer prejuízo econômico ao Fisco”. Assim, “é certa e inafastável a conclusão de que a exigência da multa afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, motivo pelo qual é imperiosa a sua redução”;

o) **Da taxa Selic:** “a vinculação taxa SELIC como juros tributários é inconstitucional”, eis que o “*contribuinte não tem à disposição dados que compõem a SELIC, inviabilizando a verificação do acerto do cálculo da taxa*”. Dessa forma, “deve ser reconhecida a inconstitucionalidade da cobrança da taxa SELIC por violação aos Princípios Constitucionais da Motivação e Publicidade do Ato Administrativo, Segurança Jurídica, Devido Processo Legal e da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional”;

4.1. **Do pedido:** ao final, os interessados pedem o conhecimento e o provimento da Impugnação, para: i) reconhecer a inexistência de grupo econômico e afastar a responsabilidade solidária atribuída às empresas AGRICER DISTRIBUIDORA E

COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R.B. DISTIRBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI; ii) “reconhecer a inexistência de responsabilidade tributária solidária dos administradores JOSÉ BRUNO, GYSELLI CRISTINA BRUNO BEVILÁQUA, NAIR LEONEL BRUNO e EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO”; iii) “reconhecer a nulidade material do auto de infração, pela ausência de motivação/fundamentação, quanto às condutas praticadas pelos autuados”; iv) afastar a aplicação da multa qualificada prevista nos arts. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou ao menos para reduzi-la, com base no princípio do não confisco e da razoabilidade e proporcionalidade; e v) “afastar a cobrança da taxa Selic”.

5. É o relatório.

(destaques do original)

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 julgou improcedentes as Impugnações, cuja decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2018 a 31/12/2020

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa de julgamento é incompetente para decidir acerca da constitucionalidade de leis ou atos normativos.

DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA.

Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

A Fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material, com prevalência da substância sobre a forma.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da legislação previdenciária.

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 SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR.

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 DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar seu conhecimento pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

ALEGAÇÕES SEM PROVA. INEFICÁCIA.

Alegações desacompanhadas de provas que as justifiquem são ineficazes para a formação da convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte autuada e os responsáveis solidários foram devidamente cientificados da decisão da DRJ e apresentaram recursos voluntários, conforme abaixo:

Sujeito passivo	Ciência	Recurso Voluntário
G. C. BRUNO BEVILAQUA LTDA.	21/09/2023 (fl. 130.506)	05/10/2023 (fls. 130.599/130.637)
AGRICER DISTRIBUIDORA	22/09/2023 (fl. 130.508)	05/10/2023 (fls. 130.558/130.596)
E.R.B. DISTRIBUIDORA	13/10/2023 (fl. 130.512)	05/10/2023 (fls. 130.517/130.555)
JOSE BRUNO	21/09/2023 (fl. 130.505)	05/10/2023 (fls. 130.640/130.678)
GISELE C. BRUNO BEVILAQUA	21/09/2023 (fl. 130.507)	05/10/2023 (fls. 130.640/130.678)

		130.722/130.760)
EURIENE DO ROCIO BURDA	21/09/2023 (fl. 130.504)	05/10/2023 (fls. 130.681/130.719)
NAIR LEONEL BRUNO	03/11/2023 (fl. 130.514)	05/10/2023 (fls. 130.763/130.801)

Todos os Recursos Voluntários foram apresentados em conjunto, com as mesmas alegações da Impugnação, acrescidas dos seguintes argumentos em relação à nulidade do acórdão recorrido, em resumo:

1. Infere-se do auto de infração que a responsabilização de terceiros (empresas, sócios e diretores) ocorreu com base nos art. 134, 135 e 137, do Código Tributário Nacional, contudo, não contemplam de forma fundamentada quais seriam as condutas de cada um dos corresponsáveis, ora Recorrentes, que implicariam na aplicação dos referidos dispositivos legais.
2. Como todo ato administrativo, tanto o lançamento tributário como o acórdão recorrido deve conter a motivação/fundamentação que culminaram na decisão do agente público.
3. Sendo assim, ante a ausência de motivação do acórdão, deve este ser declarado nulo, com a determinação para que seja proferida nova decisão.
4. As decisões judiciais e administrativas apresentadas pelo recorrente servem como subsídio para que o agente público tenha discernimento para interpretar cada uma das normas que compõem o ordenamento jurídico tributário.
5. Por este motivo, não há se falar que os precedentes indicados na impugnação devem ser ignorados pelo agente julgador.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

Os recursos são tempestivos e atendem às demais condições de admissibilidade. Portanto, merecem ser conhecidos.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Aduzem os Recorrentes que os precedentes indicados na Impugnação não devem ser ignorados pelo julgador, pois servem como subsídio para que o agente público tenha

discernimento para interpretar cada uma das normas que compõem o ordenamento jurídico tributário.

De fato, os Recorrentes citam diversas decisões administrativas e judiciais, porém quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide, embora possam ser mencionadas para subsidiar algum entendimento adotado.

Foi esse o entendimento adotado pela decisão da DRJ, consoante excerto abaixo (fl. 130.456):

9.5. Assim, de forma geral, a jurisprudência somente pode ser utilizada como argumentação ao entendimento defendido, mas não vincula a autoridade lançadora no procedimento fiscal levado a cabo e nem a autoridade julgadora.

9.6. Em outras palavras, a decisão judicial tem força de lei somente entre as partes. Mesmo que se trate de decisões emanadas dos Tribunais Superiores, elas só alcançariam terceiros, não participantes da lide, nas hipóteses previstas no Decreto nº 2.346, de 1997, no art. 26-A, § 6º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009), e nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 2002 (com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019).

[...]

9.9. Dessa forma, no âmbito do contencioso administrativo tributário, as decisões judiciais, mesmo que reiteradas, não são, de plano, vinculantes para a autoridade julgadora administrativa e, mesmo as decisões proferidas por órgãos colegiados de jurisdição administrativa, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário, nos termos do inciso II do art. 100 do CTN.

9.10. Assim, a jurisprudência e o entendimento doutrinário invocados pelo sujeito passivo são ineficazes na análise do presente caso.

Portanto, não merece reparo a decisão recorrida nesse ponto.

PRELIMINARES DE NULIDADE

Segundo os Recorrentes, infere-se do auto de infração que a responsabilização de terceiros (empresas, sócios e diretores) ocorreu com base nos art. 134, 135 e 137, do Código Tributário Nacional, contudo, não contemplam de forma fundamentada quais seriam as condutas de cada um dos corresponsáveis, que implicariam na aplicação dos referidos dispositivos legais.

Afirmam que, como todo ato administrativo, tanto o lançamento tributário como o acórdão recorrido deve conter a motivação/fundamentação que culminaram na decisão do agente público. Sendo assim, ante a ausência de motivação do acórdão, deve este ser declarado nulo, com a determinação para que seja proferida nova decisão.

Em relação à alegada falta de fundamentação quanto à conduta dos corresponsáveis, não têm razão os Recorrentes. O Relatório Fiscal foi claro e preciso em apontar os fundamentos de fato e legais, conforme veremos adiante, na apreciação do mérito, ao transcrever o acórdão da DRJ.

No tocante à nulidade do acórdão recorrido, também não lhes cabe razão, porquanto a decisão de primeira instância não contém nenhuma nulidade, uma vez que se encontra devidamente fundamentada, refutando todas as alegações da Impugnação.

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993.

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Portanto, rejeitam-se as preliminares de nulidade.

MÉRITO

Quanto ao mérito, tendo em vista que os Recorrentes repetiram, nos Recursos Voluntários, as mesmas alegações da Impugnação, opto por transcrever a decisão de primeira instância, com a qual concordo e adoto como razões de decidir, em consonância com o art. 114, § 12, I, do Regimento Interno do CARF (Ricarf), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Da caracterização de grupo econômico de fato

10. Conforme relatado pela autoridade fiscal, durante a realização do procedimento fiscal, foi identificada a formação de grupo econômico de fato,

envolvendo o sujeito passivo, a empresa G. C. BRUNO BEVILAQUA EIRELI e mais duas empresas: AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI (nome fantasia “AGRICER SUPERMERCADOS”), e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI (nome fantasia “AGRICER SUPERMERCADOS”).

10.1. A análise de documentos/declarações e a situação fática verificada pela Fiscalização encontra-se descrita no Termo de Verificação Fiscal (fls. 107 a 135) e, mais minuciosamente, no Termo de Exclusão do Simples Nacional (fls. 324 a 398). Muitos são os indícios que levaram a autoridade fiscal a concluir que “**a separação das empresas é artificial e de fato formam um grupo econômico**”, o que se resume a seguir:

10.1.1. Sócios e/ou empresários

**1) AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
CNPJ 08.008.661/0001-75**

Sócios/Empresários	CNPJ/CPF	Ingresso	Saída
José Bruno	470.885.329-72	15/05/2006	
Euriene do Rocio Burda Bruno	030.758.899-89	15/05/2006	22/05/2006
Gyselle Cristina Bruno Bevilaqua	023.255.299-16	04/05/2018	26/07/2019
Jose Bruno Consultoria e Gestão Empresarial EIRELI	33.915.848/0001-08	26/07/2019	
Ione Sania Silva de Oliveira	005.248.563-38	13/01/2020	20/07/2020

2) G.C. BRUNO BEVILAQUA EIRELI. CNPJ 30.479.727/0001-64

Sócios/Empresários	CNPJ/CPF	Ingresso	Saída
Gyselle Cristina Bruno Bevilaqua	023.255.299-16	04/05/2018	20/03/2020
Nair Leonel Bruno	031.288.439-70	20/003/2020	

**2) E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI.
CNPJ 24.107.160/0001-00**

Sócios/Empresários	CNPJ/CPF	Ingresso	Saída
Euriene do Rocio Burda Bruno	030.758.899-89	03/02/2016	

- A Sra. EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO constou como sócia da empresa AGRICER no período de 15/05/2006 a 22/05/2015. Constituiu a empresa juntamente com o Sr. JOSÉ BRUNO e retirou-se da sociedade em 23/04/2015. Também é titular da empresa E. R. B. DISTRIBUIDORA a partir de 03/02/2016. Foi informada em GFIP da empresa AGRICER como contribuinte individual – diretor não empregado sem FGTS, no período de 01/2015 a 08/2015, e em GFIP da empresa E. R. B. DISTRIBUIDORA, também como contribuinte individual – diretor não empregado sem FGTS, a partir de 04/2019.

- O Sr. JOSÉ BRUNO foi informado em GFIP da empresa AGRICER, período de 05/2018 a 04/2020, como contribuinte individual – diretor não empregado sem FGTS.

- A Sra. NAIR LEONEL BRUNO, mãe do Sr. JOSÉ BRUNO (sócio administrador da empresa AGRICER) ingressou como titular da empresa G. C. BRUNO BEVILÁQUA em 20/03/2020.

- A Sra. GYSELLE CRISTINA BRUNO BEVILÁQUA é sócia da empresa AGRICER no período de 04/05/2018 a 26/07/2019 e constituiu a empresa autuada em 04/05/2018, retirando-se em 20/03/2020. Portanto, ingressa na empresa AGRICER em 04/05/2018 e, na mesma data, constitui empresa optante pelo Simples Nacional (G. C. BRUNO BEVILÁQUA).

- Ressalte-se que GYSELLE é filha do Sr. BRUNO BEVILÁQUA, que é sócio administrador da empresa AGRICER. Foi informada em GFIP da referida empresa, como segurada empregada, no período de 01/03/2011 a 05/05/2018 e como segurada contribuinte individual – diretor não empregado sem FGTS, no período de 05/2018 a 04/2020. Também foi informada em GFIP da empresa autuada com contribuinte individual – diretor não empregado sem FGTS, no período de 07/2018 a 04/2020. Portanto, foi informada nas GFIPs de duas empresas em períodos concomitantes.

10.1.2. Endereços das empresas e dos sócios

a) Rua Argemiro Cândido Jardim, nº 2, Cidade Industrial, Curitiba/PR

- Endereço residencial de JOSÉ BRUNO e EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO (Primeira Alteração Contratual da empresa AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., em 10/07/2006 – fl. 692).

- Endereço da filial nº 02 (Primeira alteração contratual da empresa AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., em 10/07/2006 – fl. 693).

b) Rua Odair Pazello, nº 192, Capão Raso, Curitiba/PR

- Endereço residencial de JOSÉ BRUNO e EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO (Sétima Alteração Contratual da empresa AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., em 16/06/2009 – fl. 717).

- Endereço residencial de GYSELLE CRISTINA BRUNO BEVILÁQUA (Ato Constitutivo da empresa G. C. BRUNO BEVILÁQUA EIRELI, em 04/05/2018 – fl. 139, e 1ª Alteração Contratual da empresa AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., em 26/07/2019 – fl. 854).

c) Rua Argemiro Cândido Jardim, nº 32, Cidade Industrial, Curitiba/PR

- Endereço da filial nº 02 da empresa AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (Décima Oitava Alteração Contratual, em 15/04/2013 – fl. 759).

- Endereço residencial de NAIR LEONEL BRUNO (1ª Alteração de Ato Constitutivo da empresa G, C, BRUNO BEVILÁQUA EIRELI, em 16/12/2019 – fl. 145).

10.1.3. Dados declarados nas GFIPs

- Constatou-se um número significativo de segurados com registros em mais de uma empresa do grupo (sujeito passivo, AGRICER e E.R.B. DISTRIBUIDORA). “Identificou-se em torno de **747 (setecentos e quarenta e sete) empregados (segurados)** transferidos de uma empresa para outra envolvendo as **Três Empresas**”.

- Quando os empregados passaram a ser declarados nas GFIPs do sujeito passivo, oriundos das demais empresas (AGRICER e E.R.B.), não houve o registro de demissão em uma empresa para ser registrado em outra, sendo mantidas as mesmas datas de admissões identificadas nos registros declarados nas GFIPs. “Em resumo, os dados dos segurados deixaram de ser declarados em GFIP das empresas AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI e passaram na competência seguinte serem declarados na GFIP da empresa G.C. BRUNO BEVILAQUA EIRELI”.

- Também há registros de segurados empregados com a mesma data de admissão nas três empresas do grupo, ou seja, havia a transferência de segurados de uma empresa para outra sem que houvesse a demissão em uma e a admissão em outra. As empresas informaram em GFIP a mesma data de admissão de segurados empregados.

10.1.4. Receitas declaradas pelo sujeito passivo

- Mensalmente ou anualmente, são significativamente baixos os valores das receitas declaradas pelo sujeito passivo para fazer frente somente às despesas com o pagamento de salários aos segurados, conforme folhas de pagamento, ou seja, “é incoerente o **faturamento declarado**, em que **as despesas superam em muito as receitas**, conseqüentemente, com prejuízos persistentes, ao longo de anos”, de modo que a empresa já teria que paralisar suas atividades nos primeiros meses. Em 2018, “a despesa é 51,28 vezes maior que a Receita Bruta declarada”; em 2019, “a despesa é 42,23 vezes maior que a Receita Bruta declarada”; e em 2020, “a despesa é 45,91 vezes maior que a Receita Bruta declarada”.

- Os valores de receitas mensais da empresa atuada, necessárias para pagar apenas as remunerações dos segurados, “já ultrapassam os limites legais de receita bruta para a empresa optar ou se manter no regime tributário do Simples Nacional”.

10.1.5. Contrato de prestação de serviços entre empresas

- O Contrato Particular de Prestação de Serviços celebrado entre a empresa AGRICER (contratante) e o sujeito passivo (contratada) demonstra a exclusividade da contratada em relação às “atividades de gestão, gerenciamento e administração de pessoal, contratação, demissão, homologação e demais rotinas de departamento pessoal” (fls. 435 a 438). Por sua vez, o contrato celebrado com a empresa E.R.B. DISTRIBUIDORA não foi apresentado à Fiscalização.

- Os empregados são registrados no sujeito passivo (optante pelo Simples Nacional), contratada como prestadora de serviços. Todavia, a empresa tomadora de serviços (contratante), “de forma fantasiosa e dissonante da realidade, é responsável por todas as despesas decorrentes da contratação de trabalhadores” (cláusula 3.2.1 – fl. 436). “A empresa que contrata os empregados (prestador de serviços) recebe apenas um valor (R\$ 45,00) por ‘colaborador’ contratado”.

10.1.6. Escrituração contábil

- O sujeito passivo foi intimado e reintimado a apresentar Livros Diário e Razão ou Livros Caixa, mas não apresentou a documentação solicitada.

- Em análise à Escrituração Contábil Digital das empresas AGRICER e E.R.B. DISTRIBUIDORA, identificou-se a “Conta: 3.3.01.01.0015 – Serviços Terceiros G.C.”, na qual constam “lançamentos contábeis de despesas com valores expressivos incorridas pela prestação de serviços do sujeito passivo” [...] e levadas à resultado da empresa como despesas operacionais diminuindo o lucro operacional. Destaque-se que são valores extremamente altos quando comparados aos faturamentos do sujeito passivo”.

- “As receitas brutas declaradas no Simples Nacional pelo sujeito passivo **são significativamente diferentes e inferiores** aos valores dos lançamentos contábeis de despesas identificadas nas empresas AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI., tomadoras de serviços” (Termo de Exclusão do Simples Nacional – fl. 379).

10.1.7. Notas fiscais de prestação de serviços

- Em atendimento ao Ofício SAFIS/DRF/LONDRINA/PR nº 0165, de 2022, a Prefeitura Municipal de Curitiba apresentou planilha (item 3, “e”, do TVF) com a relação das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela empresa atuada nos anos-calendário de 2018 a 2020, verificando-se que a emissão se deu para apenas duas empresas: AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI

(os empregados do sujeito passivo prestam serviços tão somente às duas empresas do grupo econômico). Às fls. 260 a 275 consta “RELATÓRIO NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ELETRÔNICA”, contendo o número da nota fiscal, a data de emissão, os CNPJs das empresas tomadoras (matriz e filiais) e a discriminação dos serviços.

10.2. Na verdade, as imputações realizadas pela autoridade fiscal não se deram a partir de um único indício, mas da apuração de uma série de fatos/elementos que dão sustentação ao procedimento realizado, conforme detalhado.

10.3. No caso em tela, esses elementos estão evidenciados nos autos. Os fatos arrolados pela Fiscalização, considerados de maneira isolada, poderiam não configurar necessariamente uma ilegalidade, podendo até ser justificados por questões circunstanciais. Entretanto, considerados em conjunto, dentro de um contexto abrangente, dão a convicção de uma disposição empresarial na qual as empresas têm, efetivamente, a intenção de beneficiar-se indevidamente da redução de tributos por meio do registro de empregados na empresa do grupo que adota o regime do Simples Nacional.

10.4. Segundo a autoridade fiscal, a situação fática e as irregularidades verificadas levaram à conclusão de que as três empresas integram um grupo econômico de fato, eis que “há abuso da personalidade jurídica das pessoas jurídicas, as quais existem apenas formalmente, desrespeitando a autonomia operacional e patrimonial de cada uma das empresas”.

10.5. O robusto conjunto probatório carreado aos autos pela Fiscalização demonstra que as empresas são formadoras de um grupo econômico, constituído com o intuito de usufruir indevidamente do tratamento diferenciado destinado às microempresas e empresas de pequeno porte e com o objetivo comum de reduzir os valores a recolher a título de impostos e contribuições.

10.6. Dessa forma, a situação exposta motivou a exclusão do sujeito passivo do regime do Simples Nacional (Processo nº 10340.721004/2022-30), a qual está fundamentada no art. 29, incisos II e IX, da Lei Complementar nº 123, de 2006, de acordo com o Termo de Exclusão do Simples Nacional (fls. 324 a 398) e o Ato Declaratório Executivo nº 021792312 (fl. 399):

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

[...]

II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;

[...]

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade; (Grifou-se)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do caput deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

10.7. Todavia, cumpre esclarecer que no processo relativo à exclusão do Simples Nacional (PAF nº 10340.721004/2022-41) o sujeito passivo não apresentou Manifestação de Inconformidade, de modo que a referida exclusão se tornou definitiva, não podendo ser rediscutida nos presentes autos.

10.8. Conseqüentemente, em face da exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional, são devidas as contribuições previdenciárias (parte da empresa) e as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, de acordo com o art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 2006, as quais estão sendo exigidas por meio dos Autos de Infração em tela:

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

10.9. Ressalte-se que as contribuições lançadas incidiram sobre as bases de cálculo declaradas em GFIP pela própria empresa autuada, sendo deduzidos os recolhimentos por ela efetuados ao Simples Nacional no período auditado.

10.10. Importante destacar, ainda, que a GFIP, como é notório, constitui instrumento de confissão de dívida na hipótese do não-recolhimento, consoante determina o § 2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, “in verbis”:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

[...]

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações compõem a base de dados para fins de cálculo e concessão dos

benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Grifo nosso)

10.11. Dessa forma, operada a exclusão do sujeito passivo do regime do Simples Nacional, são devidas as contribuições para a Seguridade Social, na forma exigida no presente lançamento, sendo improcedentes os argumentos expostos na peça contestatória.

Das receitas declaradas ao Fisco pelo sujeito passivo

11. Em relação às receitas declaradas, os Impugnantes contestam as conclusões da autoridade fiscal, afirmando que “estão em desacordo com os contratos de prestação de serviço firmados pela contribuinte e com o ordenamento jurídico”, estando previsto que “a contribuinte faz jus apenas a uma remuneração fixa no importe de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) por funcionário, sendo este o preço do serviço disponibilizado e usufruído pelas contratantes e que, portanto, será objeto de tributação independente do regime tributário do contribuinte”.

11.1. Extrai-se dos autos que, no período fiscalizado, o sujeito passivo declarou receita bruta insignificante quando comparada ao valor de sua folha de pagamento (R\$ 39.945.591,53 nos anos-calendário 2018 a 2020 – fl. 362). A autoridade fiscal demonstrou que a empresa possui uma quantidade expressiva de empregados e, conseqüentemente, uma folha de pagamento com valores elevados, incompatíveis com uma empresa optante pelo regime do Simples Nacional, sendo que os valores declarados por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDASD) são significativamente baixos (R\$ 145.215,00 em 2018; R\$ 382.320,00 em 2019; e R\$ 356.130,00 em 2020 – fl. 361), o que evidencia a existência de um aporte financeiro maior que as receitas declaradas para sustentar tal quadro irreal.

11.2. Segundo a Fiscalização, fica claro que “o **verdadeiro fim** do grupo é de possuir a empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, simulando serem independentes, na qual parcela dos empregados são registrados, com o intuito de fraudar o fisco, não pagando os tributos devidos, incidentes sobre a folha de pagamentos de salários” (Termo de Exclusão do Simples Nacional – fl. 368).

11.3. Ademais, os valores de receitas mensais necessários para fazer frente somente às despesas com as remunerações dos segurados do sujeito passivo, por si só, já ultrapassam os limites legais de receita bruta para a empresa optar ou manter-se no regime tributário simplificado. Por outro lado, as empresas AGRICER e E.R.B., integrantes do grupo econômico, já possuem individualmente receitas brutas anuais que ultrapassam o limite previsto para o regime do Simples Nacional (fls. 361 e 362).

11.4. A situação relatada (despesas maiores do que as receitas) repetiu-se nos anos analisados, sendo motivo para a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional. Ressalte-se que a autoridade fiscal elaborou demonstrativos comparativos entre receita bruta declarada e pagamento de remuneração de

segurados, demonstrando a incoerência do faturamento declarado, que implicaria, se real fosse, a existência de prejuízos persistentes.

11.5. Veja-se informação retirada do quadro comparativo elaborado pela autoridade fiscal no item 11 do Termo de Exclusão do Simples Nacional (fls. 366 e 367), a qual se resume, conforme segue:

ANO/PERÍODO	VLR TOTAL REMUNERAÇÃO SEGURADOS	VLR RECEITA BRUTA DECLAR. SN
06 a 12/2018	R\$ 7.447.623,46	R\$ 145.215,00
2019	R\$ 16.146.702,68	R\$ 382.320,00
2020	R\$ 16.351.265,26	R\$ 356.130,00

11.6. Dessa forma, diante das provas constantes dos autos, não merece guarida a mera alegação de inexistência de irregularidade na forma de apuração da receita bruta pela Impugnante.

Da responsabilidade solidária das empresas que compõem o grupo econômico de fato

12. Os Impugnantes afirmam ser “inadmissível a imposição do fato jurídico tributário às empresas AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI”, ante a inexistência de “qualquer elemento de prova no sentido de que os atos jurídicos praticados pelas empresas tem o condão de ocultar patrimônio”.

12.1. Impende ressaltar que o lançamento de ofício deve ser efetuado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários, lembrando que o art. 142 do CTN exige a identificação do sujeito passivo, conceito que engloba o contribuinte e o responsável. Vale lembrar, ademais, que quando o Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece os elementos do auto de infração, faz referência à qualificação do autuado, entendendo-se que o fez em sua acepção ampla.

12.2. No “DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS”, a autoridade fiscal destaca:

*Durante a realização da **fiscalização do sujeito passivo**, G.C. BRUNO BEVILAQUA EIRELI, CNPJ 30.479.727/0001-64, procedimento fiscal nºs 09.1.02.00-2021-00714-5, e **no cumprimento dos procedimentos fiscais nºs 09.1.02.00-2021-00715-3 e 09.1.02.00-2022-00387-9, respectivamente nas empresas AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., CNPJ 08.008.661/0001-75, e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, CNPJ 24.107.160/0001-00, são os fatos e as irregularidades constatadas, bem como a identificação dos responsáveis solidários, relatados no TERMO DE***

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL, processo nº 10340.721004/2022-41, em anexo ao presente processo.

Para efeito de referências as empresas **G.C. BRUNO BEVILAQUA EIRELI**, CNPJ 30.479.727/0001-64, **AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, CNPJ 08.008.661/0001-75, e **E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI**, CNPJ 24.107.160/0001-00, quando forem mencionadas em conjunto serão denominadas como “**Três Empresas**”.

Dos **pressupostos sob análise, relatados ao longo do TERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL**: empresários ou sócios figurando nas empresas do grupo, a estreita relação de parentesco entre sócios ou empresários, endereços das empresas, movimentações/transferências de segurados empregados nas empresas, a estreita relação entre as empresas, receitas brutas declaradas significativamente baixas para fazer frente as despesas, lançamentos contábeis de prestações de serviços, evasão fiscal, falta de apresentação da escrituração da empresa optante pelo Simples Nacional, imagens da internet, etc..., nos permitem qualificar a **formação de um grupo econômico de fato**.

Está demonstrado e comprovado no Termo de Exclusão do Simples Nacional que as “**Três Empresas**” fazem parte de um **grupo econômico de fato**. A direção e a operacionalização das Empresas são únicas, há **abuso da personalidade jurídica** das pessoas jurídicas, as quais existem apenas formalmente, desrespeitando a autonomia operacional e patrimonial de cada uma das empresas.

Identifica-se **planejamento tributário abusivo** na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Fica ainda evidenciado que o objetivo de se constituir a empresa com abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita autonomia operacional e patrimonial, esob o manto do **SIMPLES NACIONAL**, teve dentre outros objetivos, o de se evitar o pagamento de tributos.

A criação e utilização de empresa optante pelo Simples Nacional, como exposto no **TERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL**, evidencia o intuito fraudulento de sonegar tributos, configurando o dolo necessário à caracterização da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

A legislação permite o alcance de terceiros que efetivamente se locupletaram por intermédio da simulação. Se locupletam, deixando muitas vezes o fisco litigando por um crédito tributário impossível de ser realizado,

pela falta de patrimônio que o garante, resultando em procedimento absolutamente inócuo, lesivo aos cofres públicos.

Dessa forma, pelo exposto, relatado ao longo do TERMO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL e ante a documentação anexada, resta comprovado que a separação das empresas é artificial e de fato formam um grupo econômico. Portanto, as “Três Empresas” e os sócios ou titulares: Sr. JOSE BRUNO, CPF 470.885.329-72, sra. GYSELLE CRISTINA BRUNO BEVILAQUA, CPF 006.155.689-04, sra. NAIR LEONEL BRUNO, CPF 031.288.439-70, e sra. EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO, CPF 030.758.899-89, que figuram nos Contratos Sociais e Alterações, Atos Constitutivos e Alterações das “Três Empresas”: G.C. BRUNO BEVILAQUA EIRELI, CNPJ 30.479.727/0001-64, AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., CNPJ 08.008.661/0001-75, e E.R.B. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI, CNPJ 24.107.160/0001-00, são diretamente interessados nos resultados auferidos nas operações executadas pelas empresas acima relacionadas e que foram sonogados à Secretaria Especial da Receita Federal.

(Destaques no original)

12.3. O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece algumas consequências jurídicas para as pessoas envolvidas na constituição do fato gerador da obrigação tributária, nos seguintes termos:

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.

12.4. Como se vê, o legislador atribui a responsabilidade tributária solidária a todos aqueles que tenham interesse comum no fato gerador e/ou pessoas expressamente designadas por lei.

12.5. A Lei nº 8.212, de 1991, por sua vez, prevê no inciso IX do art. 30, a responsabilidade solidária quando constatada a existência de um grupo econômico de direito ou de fato, nos seguintes termos:

Art. 30. [...]

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;
(Grifou-se)

12.6. O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, quanto à questão, também assevera:

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº. 4.032, de 26/11/2001)

12.7. Os Impugnantes afirmam ser “inadmissível a imposição do fato jurídico tributário às empresas **AGRICER DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. e E.R. DISTRIBUIDORA E COMERCIAL DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS EIRELI,**”, uma vez que a responsabilidade solidária não é automática, sendo necessária a comprovação de que efetivamente as empresas possuem participação no fato jurídico tributário.

12.8. O conjunto probatório colhido pela Fiscalização, todavia, é suficiente para demonstrar que as empresas atuam de forma coordenada, havendo estreita vinculação entre elas na exploração da atividade econômica. A artificialidade da separação jurídica das empresas restou plenamente evidenciada. Inclusive, as GFIPs e as declarações ao Simples Nacional (PGDASD), relativas ao período fiscalizado, demonstram que a empresa autuada, optante pelo regime do Simples Nacional, apresentou despesas salariais muito superiores aos valores de receita bruta declarados.

12.9. Note-se, contudo, que, em relação à caracterização da solidariedade com base no art. 124, inciso I, do CTN, não foi apontado somente o fato de existir um grupo econômico como razão de decidir, mas também foram considerados outros elementos, conforme expandido no item 10 deste voto.

12.10. A propósito, insta salientar que, no caso de apuração de responsabilidade solidária na constituição de crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, sequer se faz necessária a demonstração do interesse comum na realização do fato gerador (apesar de já demonstrado à ênfase), pois a responsabilidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 1991, se amolda ao descrito no inciso II do artigo 124 do CTN e está nele respaldada.

12.11. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é exatamente no sentido de que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, c/c o art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, decorre exclusivamente da comprovação da existência de grupo econômico:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL E TESTEMUNHAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. REVISÃO. SÚMULA N. 7 DO STJ. GRUPO ECONÔMICO. COMANDO ÚNICO. EXISTÊNCIA DE FATO. SOLIDARIEDADE. ART. 124, INC. II, DO CTN C/C ART. 30, INC. IX, DA LEI N. 8.212/91. TRIBUTO

SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. AJUDA DE CUSTO. DIÁRIAS. DESCARACTERIZAÇÃO. NATUREZA SALARIAL CONFIGURADA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. SÚMULA N. 306 DO STJ.

[...]

4. Incide a regra do art. 124, inc. II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/91, nos casos em que configurada, no plano fático, a existência de grupo econômico entre empresas formalmente distintas, mas que atuam sob comando único e compartilhando funcionários, justificando a responsabilidade solidária das recorrentes pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente.

[...]

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (REsp. 1.144.884/SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 3.2.2011)

12.12. No mesmo sentido, o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

PROCESSO CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL EMPRESA INTEGRANTE DE GRUPO ECONÔMICO - SOLIDARIEDADE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA I - A norma específica que atribui responsabilidade solidárias às empresas de grupo econômico não exige que tenham interesse comum no fato gerador de contribuição destinada à Seguridade Social.

II - A solidariedade prevista no art. 30, IX da Lei 8.212/93 só não possui aplicação automaticamente, se a exigibilidade tributária não disser respeito a contribuição previdenciária.

III - Precedentes jurisprudenciais.

IV Agravo instrumento desprovido.

(AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0005546-55.2016.4.03.0000/SP - RELATOR: Desembargador Federal COTRIM GUIMARÃES - D.E.: Publicado em 02/12/2016)

12.13. Na verdade, o legislador, sabiamente, quis abarcar grupo econômico de qualquer natureza e, não poderia ser de outra forma, pois se assim não fosse, estar-se-ia punindo quem age conforme a lei e premiando e incentivando a instituição de grupos econômicos de fato. O legislador, pois, não fica restrito aos grupos econômicos regularmente constituídos. Assim, não se trata de considerar apenas conceitos doutrinários e/ou jurisprudenciais acerca do tema, mas a própria Lei nº 8.212, de 1991.

12.14. A abrangência da disposição “de qualquer natureza”, constante da referida lei, em seu art. 30, inciso IX, é ampla, não exigindo sequer a prova de sua formal institucionalização, podendo-se acolher a existência do grupo desde que surjam evidências probatórias de que estão presentes os elementos de integração interempresarial.

12.15. Ressalte-se que a constatação da existência de um grupo de sociedades coordenadas/articuladas já basta para a aplicação das consequências jurídicas, independentemente de convenção, contrato ou subordinação. Tal medida visa coibir possíveis abusos e proteger credores e terceiros que se relacionem com tais agrupamentos. As relações jurídicas destes grupos para com terceiros não podem ser examinadas e resolvidas sob o prisma simplista do interesse isolado de cada uma das pessoas jurídicas que o compõem. Elas agem economicamente como um todo, como um grupo, e assim devem ser consideradas.

12.16. A situação fática, portanto, demonstra claramente a atuação conjunta das empresas em uma relação de coordenação, na medida em que atuam de maneira complementar, de modo que todas se aproveitam do resultado por elas obtido.

12.17. Cabe observar que, na busca pela verdade material (que é um princípio do processo administrativo tributário), a comprovação de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente pouco podem atestar, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquele fato. Ressalte-se que, em sede de processo administrativo, não há uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, sendo perfeitamente regular a formação da convicção a partir da aferição da relação existente entre subsídios de diferentes ordens.

12.18. Nesse sentido, vale lembrar que a autoridade fiscal tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

12.19. No caso concreto, os elementos probatórios carreados aos autos não deixam dúvida quanto à existência de grupo econômico de fato irregular, bem como quanto à presença do interesse jurídico comum das empresas na realização do fato gerador da obrigação tributária principal.

12.20. Dessa forma, ao contrário do alegado na Impugnação apresentada, os responsáveis tributários contribuíram para a ocorrência do fato gerador, devendo permanecer no polo passivo da presente demanda.

Da responsabilidade solidária dos administradores

13. A autoridade fiscal concluiu que a solidariedade pelo crédito tributário constituído deve alcançar, inclusive, os sócios administradores das empresas que

integram o grupo econômico de fato, tendo incluído no polo passivo, como responsáveis solidários, NAIR LEONEL BRUNO, JOSÉ BRUNO, GYSELLE CRISTINA BRUNO BEVILÁQUA e EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO.

13.1. Isso porque, o pressuposto de fato para atrair a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é, portanto, a prática de atos por quem esteja na gestão ou representação da sociedade com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos, que tenha implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias, à época da ocorrência do fato gerador do tributo ou da prática da infração.

13.2. E, para a Fiscalização, a criação e utilização de empresa optante pelo Simples Nacional “**evidencia o intuito fraudulento de sonegar tributos**, configurando o dolo necessário à caracterização da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional”.

13.3. Ao contestar o crédito tributário exigido, os Impugnantes sustentam que o sujeito passivo declarou de forma correta a sua receita bruta, isto porque parte dos valores repassados pelas empresas AGRICER e E.R.B. DISTRIBUIDORA referia-se à reembolso de despesas, que não pode integrar a receita bruta da empresa para fins de determinação da obrigação tributária. Logo, não haveria “qualquer infração legal (assim entendida como infração administrativa, cível ou criminal) na condução dos negócios da empresa G.C. BRUNO BEVILÁQUA EIRELI, motivo pelo qual deve ser afastada a responsabilidade dos administradores”. Trata-se de mera alegação, já que nenhum documento comprobatório veio aos autos com a peça impugnatória.

13.4. Na verdade, cabe reafirmar, resumidamente, o já exposto nos itens anteriores deste voto, no sentido de que a situação fática encontrada pela Fiscalização, aliada à documentação examinada, demonstrou que o sujeito passivo declarou receita bruta insignificante quando comparada ao valor de sua folha de pagamento (R\$ 39.945.591,53 nos anos-calendário 2018 a 2020). Segundo relatado pela autoridade fiscal, a empresa autuada possui uma quantidade expressiva de empregados e, conseqüentemente, uma folha de pagamento com valores elevados, incompatíveis com uma empresa optante pelo regime do Simples Nacional, sendo que os valores declarados por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDASD) são significativamente baixos e muito diferentes dos valores dos lançamentos contábeis de despesas identificadas nas empresas AGRICER, por exemplo).

13.5. Veja-se que a própria autuada afirma fazer jus apenas a uma remuneração fixa no importe de R\$ 45,00 por funcionário, conforme Contrato de Prestação de Serviços (fls. 435 a 438), sendo este o preço do serviço disponibilizado e usufruído pelas contratantes, o que equivaleria a uma receita insignificante se comparada à sua folha de pagamento (demonstrativo no item 11.5 deste voto).

13.6. Há, no mínimo, uma gritante incoerência, uma vez que os valores de receitas mensais necessárias para fazer frente somente às despesas com as remunerações dos segurados do sujeito passivo, por si só, já ultrapassam os limites legais de receita bruta para a empresa optar ou manter-se no regime tributário simplificado.

13.7. Para a Fiscalização, ficou claro que o verdadeiro fim do grupo é de possuir a empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, simulando serem independentes, na qual boa parte dos empregados são registrados, com o intuito de fraudar o Fisco. Vale lembrar, ainda, que as empresas AGRICER e E.R.B., integrantes do grupo econômico, já possuem individualmente receitas brutas anuais que ultrapassam o limite previsto para o regime do Simples Nacional e, que tal situação (despesas maiores do que as receitas), repetiu-se em todo o período fiscalizado.

13.8. Assim preceituam os dispositivos legais que fundamentaram a responsabilização dos sócios administradores:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

[...]

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.

13.9. No caso em tela, a responsabilização dos sócios deu-se em razão de exercerem cargos de “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” e decorre da prática de atos com infração à lei e ao contrato social ou estatuto das empresas.

13.10. A infração à lei está demonstrada pela intenção dos sócios administradores em praticar atos contrários à Lei Complementar nº 123, de 2006, com objetivo de permitir ao grupo econômico se beneficiar irregularmente do regime tributário favorecido do Simples Nacional. A infração ao contrato social se caracteriza pela atuação conjunta dos administradores das pessoas jurídicas para formação do grupo econômico de fato irregular, pautado no abuso de personalidade jurídica,

consubstanciada na confusão patrimonial e gerencial das empresas integrantes do grupo, com o claro propósito de suprimir a ocorrência dos fatos geradores das contribuições devidas à Seguridade Social e, assim, reduzir o pagamento de tributos.

13.11. Pondere-se, todavia, que sequer haveria a necessidade de se discutir se ocorreu ou não o dolo no caso examinado, uma vez que a simples infração à lei já é elemento suficiente para se caracterizar a responsabilidade tributária a que se refere o artigo 135 do CTN, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009:

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (=ato ilícito), a qual, pela Teoria Geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa).

13.12. Ademais, a inclusão do responsável tributário desde o lançamento confere o mais amplo exercício do contraditório e da ampla defesa, eis que poderá participar de todo o processo administrativo para sua defesa, sendo-lhe assegurado o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa durante o contencioso administrativo, em perfeita observância do direito consagrado no art. 5º da Constituição Federal, como ocorre no presente caso. Tal medida visa, também, a respaldar a fase de execução judicial do crédito tributário por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

13.13. Impende ressaltar, outrossim, que a solidariedade tributária não constitui simples forma de eleição de responsável tributário, mas hipótese de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Tem por objetivo precípuo garantir a arrecadação, sendo sua finalidade a de facilitar a satisfação dos interesses da Administração, permitindo a ação do Estado diretamente sobre quem melhor-lhe aprover, pautando-se nos princípios da legalidade, eficiência, entre outros, inafastáveis da atuação estatal.

13.14. A figura da responsabilidade solidária surge com a finalidade de resguardar o adimplemento do crédito tributário criando mecanismo para o Estado indicar, com exclusividade, contra quem irá agir, não havendo que se falar em benefício de ordem e nem em condições para o exercício desse direito não impostas pela lei. O procedimento adotado decorre de previsão legal, não se vislumbrando qualquer irregularidade.

13.15. Dessa forma, o descumprimento reiterado da legislação, com fruição de benefício fiscal indevido pelo Grupo, impõe o reconhecimento da conduta deliberada por parte dos sócios-administradores de reduzir o pagamento de tributos, razão pela qual deve ser mantida a solidariedade imputada aos

administradores das pessoas jurídicas (NAIR LEONEL BRUNO, JOSÉ BRUNO, GYSELLE CRISTINA BRUNO BEVILÁQUA e EURIENE DO ROCIO BURDA BRUNO), com base no art. 135, inciso III, do CTN.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA (225%)

A Recorrente insurge-se contra a multa aplicada de 225%, sob a alegação de que não houve qualquer tentativa de fraudar o Fisco e sonegar tributos devidos por parte da empresa, tanto que o auto de infração foi lavrado justamente com base na escrituração fiscal das empresas, ou seja, nunca se ocultou da Receita Federal qualquer operação.

Aduz, ainda, violação ao princípio do não-confisco, pois tal multa é extremamente desproporcional e tem nítida natureza confiscatória.

Nesse ponto, também transcrevo a decisão de primeira instância, com a qual concordo e adoto como razões de decidir, em consonância com o art. 114, § 12, I, do Regimento Interno do CARF (Ricarf), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

14.4. Extraí-se dos autos que a qualificação da multa de ofício se justifica em razão do sujeito passivo compor, de modo intencional e voluntário, um grupo econômico de fato, formado por empresas que atuam de forma coordenada com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal e de reduzir ilegalmente as contribuições previdenciárias devidas pela empresa e aquelas devidas a Outras Entidades e Fundos, bem como, de tentar impedir que a autoridade fiscal tenha conhecimento da obrigação da empresa de apurar as contribuições previdenciárias patronais com base na remuneração paga ou creditada aos seus segurados.

14.5. Por outro lado, o agravamento da multa ocorreu em face da recusa da empresa fiscalizada de apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 280 a 282), e reiterados nos Termos de Intimação Fiscal – TIF nº 001 (fls. 304 a 306) e nº 002 (fls. 319 a 321), dos quais o sujeito passivo foi regularmente intimado (ARs às fls. 284, 308 e 323). O agravamento da multa, todavia, sequer é objeto da impugnação apresentada.

14.6. Pelas razões expostas exaustivamente neste voto, verifica-se que a conduta do sujeito passivo se enquadra nas hipóteses previstas na Lei nº 4.502, de 1964, atraindo a aplicação da multa com seu percentual duplicado, na forma da legislação vigente:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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)

II – [...]

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

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

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

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

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

Lei nº 4.502, de 1964

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

14.7. Tanto é verdade que restou formalizada Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP (Processo nº 10340.720022/2023-97), uma vez que restou evidenciada a ocorrência de fatos que, EM TESE, configuram crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 1990, art. 1º, incisos I e II, e art. 2º, inciso I).

14.8. Como se pode observar, dentre as hipóteses capituladas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. Portanto, para que se possa aplicar multa qualificada, tem que estar presente a intenção dolosa do agente.

14.9. Sobre dolo, De Plácido e Silva¹ dá a seguinte definição:

DOLO. Do latim dolus (artifício, manha, esperteza,) na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo astucioso promovido por uma pessoa, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

[...]

14.10. Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (animus dolandi). É um ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.

14.11. Como se verifica, o dolo é “animus”, vontade de querer o resultado ou assumir o risco de produzi-lo. Portanto, os atos praticados enquadram-se perfeitamente às hipóteses previstas na Lei nº 4.502, de 1964.

14.12. Restou demonstrado que o sujeito passivo, por meio de seus administradores, agiu dolosamente, visando impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, bem como modificar suas características essenciais de modo a reduzir as contribuições sociais previdenciárias devidas.

14.13. Dessa forma, estando caracterizado o intuito doloso e, sendo esse o fundamento para a aplicação da multa agravada, consoante previsto nos dispositivos antes transcritos, conclui-se que a prática adotada pelo sujeito passivo enseja a qualificação da multa de ofício, mostrando-se descabida qualquer manifestação no sentido de seu afastamento.

14.14. Ademais, é dever de todo contribuinte pagar o tributo que decorre de lei. A não realização do comportamento determinado e devido, ou seja, o não cumprimento de tal dever, implica prejuízo a toda a sociedade. Por isso tem o Estado o poder-dever de estabelecer mecanismos de coação, a fim de proteger os interesses da sociedade, e o faz por meio da imposição de penalidades inibidoras das ações ilícitas. Em matéria tributária, esta se consubstancia, basicamente, na instituição de multas pecuniárias, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. A norma jurídica veiculadora da multa de ofício tem esta finalidade.

14.15. Assim, a alegação de que a multa de ofício seria confiscatória, ou seja, configuraria ofensa ao princípio do não confisco, equivale a se afirmar, direta ou indiretamente, a inconstitucionalidade da imposição fiscal. Pois bem, assim colocada a questão, muito limitada resta a possibilidade de manifestação deste juízo administrativo. Portanto, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente pode ser reconhecido pela via competente, o Poder Judiciário.

14.16. Ressalte-se, ademais, que a vedação ao confisco pela Constituição Federal se refere a tributo e é dirigida ao legislador. Portanto, a observância do princípio da vedação ao confisco relaciona-se com o momento de criação do tributo, de modo que, vencida esta etapa, não configura confisco a simples aplicação da lei tributária.

14.17. Dessa forma, estando regularmente prevista em lei e tendo sido observados todos os pressupostos para sua aplicação, improcede o pedido de afastamento da aplicação da multa de ofício ou de sua redução.

Dessa forma, devem ser mantidos a qualificação e o agravamento da multa de ofício.

Contudo, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689/2023, a qual alterou o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo cominado penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento), consoante abaixo:

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

[...]

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

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

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

Assim sendo, não tendo sido constatada a reincidência descrita no § 1º-A, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, de modo que a multa qualificada fica reduzida ao percentual de 100% (cem por cento).

Portanto, devem ser reduzidos os percentuais e os correspondentes valores das multas de ofício qualificada e agravada de 225% para 150% (100% na qualificação e 50% no agravamento), em face da retroatividade benigna prevista.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial aos Recursos Voluntários, para reduzir os percentuais e os correspondentes valores das multas de ofício qualificada e agravada de 225% para 150% (100% na qualificação e 50% no agravamento), em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, c, do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa