



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721179/2021-78
ACÓRDÃO	1001-004.038 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	E. BOCCHI DA SILVA - SERVICOS ADMINISTRATIVOS E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Simples Nacional

Ano-calendário: 2018, 2019

RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. AUSÊNCIA DOS MOTIVOS DE FATOS E DE DIREITO. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o recurso voluntário genérico que não apresenta impugnação específica aos fundamentos da decisão recorrida, pois não devolve à instância recursal o conhecimento da matéria litigiosa.

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRELIMINAR DE TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Não deve ser conhecido o recurso voluntário que não inclui, entre os fundamentos, a preliminar da tempestividade da impugnação julgada intempestiva pela decisão recorrida.

PROCESSO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES. DEVER DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Quando o contribuinte é excluído do SIMPLES deve recolher todos os tributos e contribuições de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, desde o primeiro mês de início de atividade.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, PARTE PATRONAL E SEGURADOS.

O lançamento deve ser realizado de ofício, sob pena de responsabilização, quando a autoridade fiscal constatar que o contribuinte deixou de declarar, por meio de GFIP, a integralidade das contribuições devidas, de acordo com a legislação de regência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INCISO III DO ART. 135 DO CTN. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem solidariamente pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infrações de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO DA LEI Nº 14.689/2013. REDUÇÃO DA MULTA DE 150% PARA 100%.

Ausente impugnação do contribuinte quanto à aplicação da multa qualificada, ela deve ser mantida e reduzida, de ofício, para o percentual de 100%, em razão das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário apresentado por E. Bocchi da Silva - Serviços Administrativos e Outros e não conhecer do recurso voluntários apresentados pelos responsáveis solidários Olacir Leal – Comércio de Alimentos e F. P. Krzezanovski Eireli; (b) por maioria de votos, manter a responsabilidade solidária de Fernanda Priscila Krzezanovski, Jose Luiz Leal e Olacir Leal. Vencidas as Conselheiras Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora) e Ana Cecília Lustosa da Cruz que afastavam a mencionada responsabilidade solidária; (c) por unanimidade de votos, de ofício aplicar a retroatividade benigna para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 100%. Designada a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente e Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Tratam-se de recursos voluntários em face do Acórdão nº 101-017.015 (fls. 872 a 899) que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário lançado por meio do auto de infração de contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), lavrado em 17/9/2021, no valor de R\$ 636.178,40, relativo às competências 05/2018 a 13/2019, inclusive 13º, conforme auto de infração 'Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador' de fls. 4 e 5 e 762 a 774.

As contribuições foram lançadas em razão de o contribuinte ter sido excluído do Simples Nacional através do Ato Declaratório – ADE nº 30/2021 DRF-LON, de 17/9/2021, com efeitos a partir de 01/05/2018, com fundamento no artigo 29, inciso V, na Lei Complementar nº 123/2006.

Constituem base de cálculo das contribuições os salários e remunerações pagos ou creditados a segurados empregados e contribuintes individuais, constantes em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP, conforme anexos “Discriminativo das Bases de Cálculo/Contribuições sobre a Folha de Pagamento” e “Remunerações Totais Declaradas em GFIP”.

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, pela ocorrência de fatos que se subsumem ao previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2018 a 31/12/2019

RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. PRECLUSÃO.

A ausência de impugnação de sujeito passivo solidário e/ou a apresentação de defesa intempestiva, sem preliminar de tempestividade, acarreta, contra os sujeitos de direito, a preclusão temporal do direito de praticar os atos impugnatórios, prosseguindo o litígio administrativo em relação aos demais.

SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO.

A empresa excluída do Simples Nacional está obrigada a atender as normas de tributação do novo sistema ao qual pertence, efetuando os pagamentos e declarações pertinentes.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições para a previdência social a seu cargo.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A multa de ofício aplicada deve ser agravada quando configurada as hipóteses previstas na Lei nº 4.502/1964, artigos 71, 72 e 73.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

As empresas que compõem grupo econômico são solidariamente responsáveis pelos créditos tributários lançados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOA FÍSICA. INFRAÇÃO À LEI.

Os sócios administradores de pessoa jurídica de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte E BOCCHI DA SILVA – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS foi intimada em 22/08/2022 e apresentou recurso voluntário em 21/09/2022 (fls. 950 a 951), representada por sua titular ELIANE BOCCHI DA SILVA, também considerada como responsável solidária.

Os sujeitos passivos solidários OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS e F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI, que apresentaram impugnação intempestiva em 19/11/2021, foram intimados em 22/08/2022 e 31/08/2022, respectivamente, e os sujeitos passivos solidários FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI, JOSE LUIZ LEAL e OLACIR LEAL foram intimados em 22/08/2022, 22/08/2022 e 10/10/2022, e apresentaram todos um mesmo recurso voluntário em 09/09/2022 (fls. 936 a 947).

Os sujeitos passivos solidários SP MAIS SUPERMERCADO LTDA, ALENCAR RODRIGUES DA SILVA, ROBERTO BOCCHI DA ROSA, MARCIA BOCCHI DA ROSA e MARIA TEREZINHA DA ROSA não apresentaram impugnação, nem recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DE OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS, F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI, FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI, JOSE LUIZ LEAL e OLACIR LEAL

Conforme informado no relatório, os sujeitos passivos solidários OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS e F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI, que apresentaram impugnação intempestiva em 19/11/2021, foram intimados em 22/08/2022 e 31/08/2022, respectivamente, e

os sujeitos passivos solidários FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI, JOSE LUIZ LEAL e OLACIR LEAL foram intimados em 22/08/2022, 22/08/2022 e 10/10/2022, e apresentaram todos um mesmo recurso voluntário em 09/09/2022 (fls. 936 a 947).

- OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS e F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo mas não atende aos demais requisitos de admissibilidade, em face do não conhecimento da impugnação da contribuinte por intempestividade.

Com relação aos sujeitos passivos solidários OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS e F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI, o recurso voluntário não deve ser conhecido, já que a decisão recorrida concluiu que a impugnação apresentada estava intempestiva e os solidários não trouxeram, entre os fundamentos do recurso, qualquer preliminar de tempestividade da impugnação.

Nesse sentido, *a impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, exceto se a preliminar de tempestividade for suscitada em Recurso Voluntário¹*, o que não ocorreu no caso.

DO EXPOSTO, não conheço do recurso voluntário interposto por OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS e F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI.

- FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI, JOSE LUIZ LEAL e OLACIR LEAL

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

1. Da Responsabilidade Solidária

Os recorrentes sustentam a ausência de responsabilidade solidária e a impossibilidade de direcionamento da cobrança diretamente aos sócios, uma vez que: i) o art. 135 do CTN prevê a responsabilidade subjetiva e a autoridade fiscal não teria comprovado a prática de ato com excesso de poderes ou infração legal, contratual ou estatutos; ii) o art. 135 do CTN não autoriza o redirecionamento para a pessoa jurídica supostamente integrante do grupo econômico; iii) necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para atingir os sócios e os representantes das empresas.

O Auto de Infração foi lavrado em face do contribuinte E. BOCCHI DA SILVA e arrolou como responsáveis solidários:

1. OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS

¹ Acórdão nº 2001-004.361, sessão de 23/06/2021.

2. F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI
3. ALTA QUALIDADE COMERCIO DE ALIMENTOS – EIRELI
4. SP MAIS SUPERMERCADOS LTDA
5. ELIANE BOCCHI DA SILVA
6. ROBERTO BOCCHI DA ROSA
7. MARCIA BOCCHI DA ROSA
8. MARIA TEREZINHA DA ROSA
9. JOSE LUIZ LEAL
10. ALENCAR RORIGUES DA SILVA
11. FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI
12. OLACIR LEAL

Para Fernanda, Olacir e José Luiz Leal, o Auto de Infração menciona tratar-se de responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Nome	JOSE LUIZ LEAL	CPF	007.250.849-36	
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	AV PARANA	Número	1219	Telefone
Bairro	PIONEIROS	Complemento	CASA 03	
		Cidade/UF	FAZENDA RIO GRANDE/PR	CEP
				83830-058
Nome	ALENCAR RODRIGUES DA SILVA	CPF	050.131.629-98	
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	R IVAI	Número	1700	Telefone
Bairro	IGUACU	Complemento	MD 2 ANT 2014	
		Cidade/UF	FAZENDA RIO GRANDE/PR	CEP
				83833-509
Nome	FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI	CPF	083.125.229-48	
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	AV PARANÁ	Número	1207	Telefone
Bairro	PIONEIRO	Complemento	CASA 3	
		Cidade/UF	FAZENDA RIO GRANDE/PR	CEP
				83833-012
Nome	OLACIR LEAL	CPF	301.895.359-20	
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	AV PARANA	Número	1219	Telefone
Bairro	PIONEIROS	Complemento	CASA 3	
		Cidade/UF	FAZENDA RIO GRANDE/PR	CEP
				83833-012

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 8 a), a autoridade fiscal trata da solidariedade das pessoas jurídicas e da solidariedade das pessoas físicas, estas agora em análise, e fundamenta esta com base no art. 135, III, do CTN, que trata da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, **pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**.

Além disso, menciona o art. 115 do CTN e o art. 25 da LC 123/2006 e informa que o contribuinte *deixou de declarar corretamente suas receitas em PGDAS, bem como apresentou à Fiscalização livros diário/razão pelo SINCO, cujos registros na conta caixa (cópia em anexo) não demonstraram a real movimentação financeira e bancária, pois deixou de escriturar as receitas recebidas em janeiro e fevereiro de 2019 (fl. 17).*

Ao final, diz apenas que (fl. 18):

3.42. Desta forma, considerando que as pessoas físicas solidárias identificadas no capítulo "1.11 DA IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS" praticaram, em conluio, atos fraudulentos que permitiram as pessoas jurídicas perpetrar a "evasão" de tributos previdenciários, dentre eles os fatos narrados acima e outros fatos descritos na "Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional", esta Auditoria não poderia deixar de responsabilizá-los solidariamente pela prática de atos de infração à lei (art. 135, III do CTN), ou seja, infração aos arts. 25 e 26, §2º da Lei Complementar 123/2006).

3.43. Destaco que foram responsabilizados todos os sócios-administradores constantes dos atos constitutivos da autuada, bem como os membros dos núcleos familiares LEAL—KRZEZANOVSKI e SILVA-BOCCHI, conforme as suas participações na "evasão tributária" detalhadas na "Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional" (título "111.11 — DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL").

A decisão recorrida concluiu pela responsabilidade, nos seguintes termos:

Os responsáveis solidários Fernanda Priscila Krzezanovski e José Luiz Leal, a primeira atual sócia da FP Krzezanovski Eireli e igualmente sócia, junto com o José Luiz Leal, da então Leal & Krzezanovski Ltda - Me, alegam que não há elementos nos autos que autorizem imputar responsabilidade solidária às empresas FP Krzezanovski Eireli e Olacir Leal – Comércio de Alimentos Ltda e a eles próprios. Essencialmente, alegam que, a partir de 2018, tais empresas não possuem qualquer relação com as empresas SP Mais Supermercados Ltda e E. Bocchi da Silva – Serviços Administrativos (autuada).

Cabe ressaltar que as empresas E. Bocchi da Silva – Serviços Administrativos e FP Krzezanovski Eireli foram excluídas do Simples Nacional em função da comprovada existência de grupo econômico de fato, conforme exposto, formado por empresas pertencentes a dois núcleos familiares (Leal-Krzezanovski e Silva-Bocchi).

A análise dos históricos da constituição e composição societária das empresas, conforme 'Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional', indica a atuação coordenada das mesmas para engendrar 'planejamento tributário evasivo', mesmo após a reorganização societária do grupo em 2018, quando o modo de atuação do grupo continuou sendo exatamente o mesmo.

Além do contribuinte, o CTN prevê a possibilidade de que possam ser incluídas como responsáveis pela satisfação do crédito tributário outras pessoas que são tratadas ali como responsáveis. Esses responsáveis em determinadas situações podem ser colocados no polo passivo da relação jurídica tributária como devedores solidários e, nesses, casos o fisco pode exigir o cumprimento da obrigação tanto do contribuinte como do responsável.

O art. 135 do Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade de terceiros, determina que os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, bem como as pessoas mencionadas no art. 134 do mesmo código, serão

pessoalmente responsáveis pelos créditos de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A responsabilidade de terceiros *stricto sensu* prevista no inciso III do art. 135 do CTN é expressa ao condicionar a atribuição de responsabilidade tributária ao sócio, gerente ou representante da pessoa jurídica, em relação às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos.

Essa responsabilidade solidária não é abrangente ao ponto de colocar o sócio, gerente ou representante, como solidário em relação a toda e qualquer obrigação tributária e em virtude de todo e qualquer ato indevido ou ilegal praticado, mas somente em relação àquela obrigação tributária que decorra de uma conduta específica e indevida, ou seja, com excesso de poderes, violação à lei, ao contrato ou ao estatuto. Pressupõe-se a ocorrência de um ato ilícito (comissivo ou omissivo), gerador de uma obrigação tributária, com evidente nexo causal objetivo entre a causa (ato ilícito) e o efeito (obrigação tributária).

Tratando-se da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, importante mencionar que o sujeito passivo originário não é excluído e deve responder por todo o crédito tributário, já que ele não é afastado do *debitum*².

Quanto ao tema, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido, o enunciado da Súmula 430/STJ: "**O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.**"

Em que pese a minha concordância com boa parte dos fundamentos adotados no Relatório Fiscal e no Acórdão Recorrido, o fato é que a Fiscalização não produziu provas de que FERNANDA, OLACIR e JOSÉ LUIZ praticaram atos com excesso de poderes ou infração, limitando-se a comprovar que fizeram parte do quadro societário das empresas.

Para que o sujeito possa ser solidariamente responsabilizada com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN, é imprescindível a presença dos poderes de direção da empresa (que o responsável tenha a capacidade de tomar decisões) e a caracterização de quais foram os atos tomados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

O fundamento da responsabilidade albergada pelo inciso III do art. 135 do CTN, de pessoas com poderes de gerência, não é o fato de ser sócio, mas de ser administrador e, nessa condição, ter praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, à época dos fatos. Nesse sentido, imprescindível a comprovação dos poderes de gerência, pois os atos não podem ser presumidos pelo simples fato de ser sócio, ainda que administrador.

² SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito tributário. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2021, Capítulo XII, itens 6.5 a 6.7, p. 623-658, p. 646-647.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a exigência do crédito tributário deve vir acompanhada dos elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. De modo que não se admite lançamento baseado em presunção e indícios.

Vale reforçar que o mero inadimplemento não é razão suficiente para estender a responsabilidade, *já que, afinal, não deixa de ser uma infração. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça afastou tal possibilidade, sob a metodologia dos recursos repetitivos, exigindo prova de efetiva infração à lei ou ao contrato social*³.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ? DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS ? GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp n. 1.101.728/SP, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe de 23/3/2009.)

Nesse mesmo sentido é o entendimento do CARF:

(...) ART. 124 DO CTN. HIPÓTESE DE SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação jurídico-tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2024, p. 672.

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente.

(Acórdão 1301-006.253, Relatora Conselheira Maria Carolina Maldonado, publicado em 08/02/2023)

SIMPLES. EXCLUSÃO. LEGALIDADE ATO DECLARATÓRIO. DISCUSSÃO PROCESSO PRÓPRIO. (...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM E ATO LESIVO À LEGISLAÇÃO E/OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. NÃO DEMONSTRAÇÃO/COMPROVAÇÃO.

Não constatados/demonstrados de maneira clara, precisa e individualizada os elementos necessários à atribuição da responsabilidade solidária a terceiros, notadamente interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e/ou conduta contrária à legislação ou estatuto da empresa, torna-se defeso a autoridade fiscal assim proceder, atribuindo a responsabilidade pelo crédito tributário ao sócio da autuada, com esteio nos artigos 124, inciso I, e 135, do CTN, impondo sejam afastadas as imputações fiscais neste sentido. (...)

(Acórdão 1101-001.562, Relator Conselheiro Rycardo Magalhães, publicado em 6 de julho de 2025).

Diante do exposto, concluo que, nesse ponto, o recurso voluntário deve ser provido e afastada a responsabilidade solidária pelos créditos exigidos que foi imputada às pessoas físicas **FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI, JOSE LUIZ LEAL e OLACIR LEAL**, com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN.

Acaso vencida, analiso os demais tópicos.

2. DO RAT – RISCO AMBIENTAL DO TRABALHO

Os recorrentes sustentam a aplicação da alíquota de 2%, já que a alíquota aplicada deve levar em consideração o CNAE que a empresa está vinculada, “sendo que, no caso de considerar a atividade exercida no ramo de mercado, o correto CNAE a ser utilizado é “CNAE: 4712-1/00 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns”, sendo que o RAT também é no percentual de 2%, e não 3% conforme equivocadamente alegado pelo órgão” (fl. 942).

A decisão recorrida concluiu pela aplicação da alíquota de 3%, sob o fundamento de que, apesar do CNAE apresentado ser de serviços de escritório e apoio administrativo, a real atividade exercida era de comércio varejista de mercadorias em geral.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, incidindo sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física que lhe preste serviço, ainda que sem vínculo empregatício – arts. 149 e 195.

Prevê, também, no rol de direitos dos trabalhadores, o seguro contra acidentes de trabalho (SAT), a título de contribuição a cargo do empregador, para custear os benefícios pagos pela seguridade social em razão destes acidentes de trabalho - art. 7º, inciso XXVIII.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu no art. 22 duas contribuições a cargo da empresa, sobre o total das remunerações pagas durante o mês aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestem serviços: i) com alíquota de 20% e; ii) com alíquotas de 1%, 2% ou 3% (aqui excluídos os contribuintes individuais), para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do Grau de incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT).

Em março de 2003, o Supremo Tribunal declarou a constitucionalidade da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT) ao julgar o RE nº 343.44610 . Com o advento da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, criou-se a redução das alíquotas da contribuição ao SAT, de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que leva em consideração os índices de frequência, gravidade e custos dos acidentes de trabalho.

Para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho, aquelas que investem na redução da frequência, gravidades e custos dos acidentes, recebem tratamento diferenciado com a diminuição da alíquota aplicável. Com o grau de risco leve aplica-se a alíquota de 1%, grau médio ganha a alíquota de 2% e o grau grave fica com alíquota de 3%, nos termos dos arts. 10 da Lei nº 10.666/03 e 202 do Decreto nº 3.048/99.

Ao julgar o Recurso Extraordinário nº 677.725 com repercussão geral (Tema 554), o Supremo Tribunal federal analisou, à luz do inciso II do art. 5º, do § 1º do art. 37, do § 1º do art. 145, bem como dos incisos I, II, III (alínea a) e IV do art. 150, todos da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 10 da Lei 10.666/2003 e de sua regulamentação pelo art. 202-A do Decreto 3.048/99, com a redação conferida pelo Decreto 6.957/2009. Dispositivos que disciplinaram a redução ou a majoração das alíquotas de contribuição ao Seguro do Acidente do Trabalho – SAT, atualmente denominado Riscos Ambientais do Trabalho - RAT, em razão do desempenho da empresa, a ser aferido de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção - FAP, fixado a partir de índices calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, órgão integrante do Poder Executivo.

Em conclusão, a Corte Suprema firmou que “O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (150, I, CRFB/88)”. O feito transitou em julgado em 03/02/2023.

Como é de conhecimento, para a empresa que possui apenas um CNPJ, a alíquota do Seguro Acidente de Trabalho (SAT) é aquela que reflete o **grau de risco da atividade preponderante da empresa**, e não a atividade econômica da empresa identificada no CNPJ.

Havendo CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota deve ser definida por estabelecimento. Considera-se atividade preponderante aquela que ocupa, em cada estabelecimento da empresa (matriz ou filial), o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Quanto ao ônus da prova, compete ao contribuinte comprovar a atividade preponderante através de documentos comprobatórios aptos a tal fim.

Vejamos.

- DA EXIGIBILIDADE DO SAT/RAT

O Supremo Tribunal declarou, em 2003, a constitucionalidade da contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT) ao julgar o RE nº 343.4461.

Com o advento da Lei nº 10.666, de 08/05/2003, criou-se a redução das alíquotas da contribuição ao SAT, de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), que leva em consideração os índices de frequência, gravidade e custos dos acidentes de trabalho.

Para estimular os investimentos das empresas em prevenção de acidentes de trabalho, aquelas que investem na redução da frequência, gravidades e custos dos acidentes, recebem tratamento diferenciado com a diminuição da alíquota aplicável. Com o grau de risco leve aplica-se a alíquota de 1%, grau médio ganha a alíquota de 2% e o grau grave fica com alíquota de 3%, nos termos dos arts. 10 da Lei nº 10.666/03 e 202 do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.042/07.

O Decreto nº 3.048/99 instituiu também o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), determinando que as alíquotas de 1%, 2% e 3% serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento em razão do desempenho da empresa, individualizada pelo seu CNPJ em relação à sua atividade econômica. O FAP consiste em multiplicador variável em um intervalo contínuo de cinco décimos a dois inteiros aplicado à respectiva alíquota, considerado o critério de truncamento na quarta casa decimal (art. 202-A e § 1º).

Inicialmente, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade pelo fato da definição de atividade preponderante estar definida em Decreto, já que a Lei strictu sensu define os seus padrões e parâmetros.

No tocante à alíquota a ser aplicada, o entendimento pacífico no CARF é no sentido de que, a “contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT),

possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme classificação na tabela Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, vigente à época dos fatos geradores” (Acórdão nº 2201-009.151, publicado em 28/09/2021).

Ou seja, a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, sendo que a atividade econômica preponderante é aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, levando-se em consideração a empresa como um todo.

Esse entendimento está em consonância com a Súmula nº 351/STJ, que assim dispõe: “A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro”.

Assim, quando a empresa possui apenas um CNPJ, aplica-se a alíquota que reflete o grau de risco da atividade preponderante; se possui CNPJ distinto para cada estabelecimento, a alíquota é definida por estabelecimento, de forma distinta, nos termos do art. 202 do Decreto 3.048/992 .

De fato, está correta a alegação de que a alíquota a ser aplicada é aquela relacionada à atividade com o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Todavia, não se desincumbiu o contribuinte de comprovar o alegado e não trouxe aos autos documentos probatórios.

Nesse sentido, sem razão os recorrentes.

3. DA MULTA de 150%

Os recorrentes sustentam a não aplicação da multa qualificada de 150%, sob o fundamento de que restou “claro que não houve comprovação da vinculação das empresas no período compreendido e muito menos atuação dolosa no intuito de fraudar o fisco, sendo rasas e infundadas as alegações trazidas. Ora, falar que as empresas agiram com dolo, mesmo quando não restou demonstrada a vinculação delas no período de apuração do imposto, e imputar a esta obrigação de empresa terceira, com o pagamento de valores indevidos” (fls. 943).

A Autoridade Fiscal informou que (fls. 18):

3.46. Neste procedimento fiscal, a multa moratória foi aplicada com fundamento no art. 44, I combinado com o §1º da Lei 9.430/96, ou seja, multa de 150% (cento e cinquenta por cento):

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

(--)

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

3.47. O §1º da Lei 9.430/96 está por exigir que as condutas da autuada a justificar a qualificação da multa moratória se enquadrem no conceito de sonegação, fraude ou conluio, pois veja-se os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964:

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

3.48. No caso em tela, os motivos de fato a justificar a aplicação da multa qualificada encontram-se descritos no título "III.II — DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL" da já mencionada "Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional", pois conforme lá se pode verificar, a autuada e outras pessoas jurídicas e físicas praticaram atos que se enquadram tanto nos conceitos de sonegação, fraude e conluio.

Nos termos mencionados pela decisão recorrida, *a autoridade fiscal identificou a existência de grupo econômico de fato, que praticou 'planejamento tributário evasivo', na medida em que as empresas inseridas no Simples Nacional, que não assumiam o risco do negócio, registravam formalmente empregados que, em realidade, laboravam para as empresas do grupo não inseridas no regime simplificado de tributação, que detinham o faturamento elevado, resultando na redução indevida da contribuição previdenciária do grupo.*

Assim, considerando os indícios e fatos apurados, acima descritos, tem-se como correta a aplicação da multa qualificada, com fundamento no artigo 44, inciso I c/c §1º da Lei nº

9.430/19967, que remete aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/19648, pois a conduta do contribuinte enquadra-se na definição legal de sonegação, fraude e conluio.

Portanto, sem razão os recorrentes.

Não obstante, a alteração introduzida pela Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, impõe a aplicação da retroatividade benigna, conforme o art. 106, II, "c", do CTN. A nova penalidade, sendo mais favorável ao contribuinte, deve ser aplicada a atos ou fatos pretéritos. Assim, a multa qualificada é mantida, porém, reduzida de 150% para 100%, em observância à legislação mais benéfica.

Logo, a multa de 150% deve ser reduzida, de ofício, para o patamar de 100%.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DE E BOCCHI DA SILVA – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

A contribuinte E BOCCHI DA SILVA – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS foi intimada em 22/08/2022 e apresentou recurso voluntário em 21/09/2022 (fls. 950 a 951), representada por sua titular ELIANE BOCCHI DA SILVA, também considerada como responsável solidária.

O recorrente sustenta, tão-somente, que “remete-se às razões de recurso no PAF nº 10340.721180/2021-01 em que se discute a exclusão da recorrente do regime do simples nacional uma vez que sendo providas as razões no referido procedimento, devem aqui surtir efeitos”.

O Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal federal, determina que a manifestação de inconformidade mencionará, dentre outros, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir – inciso III do art. 16.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do recorrente. Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

O recorrente não apresentou novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em

consonância com o entendimento desta Relatora, os fundamentos da decisão recorrida merecem ser adotados. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

Insta consignar que o recorrente sequer impugnou a ocorrência dos fatos geradores, quais sejam, as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, tão pouco a multa aplicada.

Assim, é inepto o recurso voluntário em que o contribuinte deixa de apresentar impugnação específica aos fundamentos da decisão que pretende ver reformada. Ao recorrente incumbe impugnar os pontos da decisão hostilizada, sob pena de não devolver à instância recursal o conhecimento da matéria em discussão na causa (Acórdão 1102-001.204).

Nesse mesmo sentido é o entendimento do CARF:

RECURSO VOLUNTÁRIO FORMULADO SEM OS MOTIVOS DE FATO E DE DIREITO QUE AMPARAM O PEDIDO. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO RECURSAL.

Recurso voluntário formulado de maneira genérica, sem apresentar os motivos de fato e de direito que amparam o pedido, viola o disposto no art. 16, III do Decreto nº 70.235/72, acarretando seu não conhecimento por ausência de pressuposto de admissibilidade.

(Acórdão 2402-012.291, sessão de 05/102/2023)

RECURSO VOLUNTÁRIO FORMULADO SEM OS MOTIVOS DE FATO E DE DIREITO QUE AMPARAM O PEDIDO. ART. 16, III, DO DECRETO 70.235/72. AUSÊNCIA D E PRESSUPOSTO RECURSAL.

Recurso voluntário formulado de maneira genérica, sem apresentar os motivos de fato e de direito que amparam o pedido, viola o disposto no inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, acarretando seu não conhecimento por ausência de pressuposto recursal para sua admissibilidade.

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR. PRECLUSÃO.

Face à ausência de contestação da infração de acréscimo patrimonial a descoberto quando da formulação da impugnação no julgamento de primeiro grau, a matéria ficou preclusa, sendo vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir nesta instância recursal.

(Acórdão 2402-006.128, sessão de 05/04/2018)

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário apresentado por E. BOCCHI DA SILVA - SERVICOS ADMINISTRATIVOS E OUTROS e não conhecer do recurso voluntários dos responsáveis solidários **OLACIR LEAL – COMÉRCIO DE ALIMENTOS, F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI**

e dar provimento ao recurso voluntário para excluir do polo passivo as pessoas físicas de **FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI, JOSE LUIZ LEAL e OLACIR LEAL**. Além disso, de ofício, aplicar a retroatividade benigna para reduzir o percentual da multa aplicada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira

VOTO VENCEDOR

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Redatora Designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora que restou vencida em seu entendimento favorável ao afastamento das responsabilidades solidárias imputadas à Sra. Fernanda Priscila Krzezanovski, ao Sr. Jose Luiz Leal e ao Sr. Olacir Leal, a maioria do Colegiado entendeu que estas imputações devem ser mantidas.

A Recorrente optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional foi excluída de ofício pelo Ato Declaratório Executivo/Londrina/PR nº 30, de 17.09.2021, fundamentada na constatação de prática reiterada de infração com efeitos a partir de 01.05.2018 (inciso V da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006), e-fls. 22. Este procedimento formalizado no processo nº 10340.721156/2021-63 se encontra findo na esfera administrativa e enviado ao Arquivo Digital Órgãos Centrais/RFB/MF em 26.11.2021, sem que fosse instaurada a fase litigiosa, conforme informação no Comprot/MF.

A partir das circunstâncias que deram causa à exclusão do Simples Nacional, no presente processo contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador com a exigência do crédito tributário incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional qualificada abrangendo o período de 03.2018 até 12.2019 com fundamento nas seguintes infrações (art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991): (a) em relação à remuneração paga ou creditada a segurado empregado: (a.1) contribuição previdenciária patronal não oferecida à tributação; e (a.2) contribuição destinada a aposentadorias especiais e aos benefícios decorrentes do Gilrat não oferecida à tributação; e (b) em relação a remuneração paga a contribuinte individual: (b.1) contribuição previdenciária patronal não oferecida à tributação.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 08-21, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

III.II.III. DA SOLIDARIEDADE DAS PESSOAS FÍSICAS EM RELAÇÃO AOS CRÉDITOS LANÇADOS

3.35. O Código Tributário Nacional — CTN dispõe no art. 135, III que os representantes das pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários quando praticam atos com infração de lei, pois veja-se:

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. (grifei)

3.36. O CTN definiu também que a legislação tributária poderia estabelecer situações que obrigam os contribuintes e/ou pessoas designadas a prática ou abstenção de ato (as denominadas obrigações acessórias):

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (grifei)

3.37. O art. 25 da Lei Complementar 123/2006 estabeleceu a obrigação acessória da microempresa ou empresa de pequeno porte optante do Simples Nacional efetuar declaração simplificada, pois veja-se:

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

§ 1º. A declaração de que trata o caput deste artigo constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas. [...]

3.38. No período fiscalizado a obrigatoriedade da declaração a que se refere o "caput" do art. 25 da Lei Complementar 123/2006 estava disciplinada no art. 38 da Resolução CGSN 140, de 22.05.2018:

Art. 38. O cálculo do valor devido na forma prevista no Simples Nacional deverá ser efetuado por meio da declaração gerada pelo "Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional — Declaratório (PGDAS-D)", disponível no Portal do Simples Nacional na Internet (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 15)

§ 1º A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá, para cálculo dos tributos devidos mensalmente e geração do DAS, informar os valores relativos à totalidade das receitas correspondentes às suas operações e prestações realizadas no

período, no aplicativo a que se refere o caput, observadas as demais disposições estabelecidas nesta Resolução. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 15)

§ 2º As informações prestadas no PGDAS-D: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, §15-A)

I - têm caráter declaratório, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nele prestadas; e (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 15-A, inciso I)

II - deverão ser fornecidas à RFB mensalmente até o vencimento do prazo para pagamento dos tributos devidos no âmbito do Simples Nacional em cada mês, previsto no art. 40, relativamente aos fatos geradores ocorridos no mês anterior. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 15-A, inciso II) (grifos não originais).

3.39. O art. 26, §2º da Lei Complementar 123/2006 estabeleceu, também, a obrigação acessória da microempresa e empresa de pequeno porte de manter escrituração contábil, que poderia ser substituída por livro-caixa com a escrituração financeira e bancária.

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a: [...]

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária. (grifos não originais)

3.40. Ocorre que a autuada deixou de declarar corretamente suas receitas em PGDAS, bem como apresentou à Fiscalização livros diário/razão pelo SINCO, cujos registros na conta caixa (cópia em anexo) não demonstraram a real movimentação financeira e bancária, pois deixou de escriturar as receitas recebidas em janeiro e fevereiro de 2019.

3.41. O quadro abaixo demonstra as despesas comprovadamente pagas em confronto com os ingressos de recursos declarados em PGDAS: [...]

3.42. Desta forma, considerando que as pessoas físicas solidárias identificadas no capítulo "I.II DA IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS" praticaram, em conluio, atos fraudulentos que permitiram as pessoas jurídicas perpetrar a "evasão" de tributos previdenciários, dentre eles os fatos narrados acima e outros fatos descritos na "Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional", esta Auditoria não poderia deixar de responsabilizá-los solidariamente pela prática de atos de infração à lei (art. 135, III do CTN), ou seja, infração aos arts. 25 e 26, §2º da Lei Complementar 123/2006).

3.43. Destaco que foram responsabilizados todos os sócios-administradores constantes dos atos constitutivos da autuada, bem como os membros dos núcleos familiares LEAL—KRZEZANOVSKI e SILVA-BOCCHI, conforme as suas participações

na "evasão tributária" detalhadas na "Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional" (título "III.II — DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL").

Atinente à interpretação das premissas do art. 135 Código Tributário Nacional, cabe mencionar as razões de decidir constantes no Acórdão CSRF nº 9101-00.7216, de 07.11.2024 (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Quando o art. 135 do CTN dispõe, no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados 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. Aqui se fala 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 o quadro societário, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um "sócio gerente", quanto um diretor contratado. Também pode ser 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 (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos 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, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Sobre a responsabilidade do grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1808645/PE (BRASIL, REsp 1808645/PE, 2023) trata da matéria no seguinte sentido (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

14. Com efeito, o instituto jurídico em tela ("grupo econômico") não é disciplinado pelo Direito Tributário, pois, diferentemente do que ocorre na seara trabalhista, ou de defesa da ordem econômica, inexistem normas, na legislação específica (tributária), que confirmam tratamento técnico-jurídico a esse tema.

15. Isso não significa que a situação, em si - isto é, a constatação da existência de grupo econômico de fato, principalmente quando evidenciado o escopo de dissimular situações para eximir-se do cumprimento dos deveres de natureza fiscal -, deixe de ser solucionada no ordenamento jurídico. Pelo contrário, o

combate ao grupo econômico de fato, que atua de maneira antijurídica, é amplamente admitido na jurisprudência do STJ, sendo comum o enquadramento da situação a hipóteses descritas, de modo esparsos, no art. 50 do CC/2002 (desconsideração da personalidade jurídica); nos arts. 124, 128, 132, 133 e/ou 135 do CTN (responsabilidade solidária, sucessão empresarial ou responsabilidade pela prática de atos de infração à lei ou atos constitutivos societários); e também no art. 4º, §§ 1º e 2º, da Lei 8.397/1992 (extensão da indisponibilidade dos bens ao patrimônio do administrador e alcance da medida restritiva ao patrimônio transferido para terceiros). [...]

18. Em inúmeras situações, o STJ vem permitindo que as pessoas físicas, desde que comprovada participação em esquemas fraudulentos, mediante a colaboração em manobras engenhosas, destinadas a inviabilizar o cumprimento das obrigações tributárias, integrem o polo passivo seja das Execuções Fiscais, seja até mesmo em momento anterior ao ajuizamento desse tipo de demanda (é o que se dá, por exemplo, no âmbito da Ação Cautelar Fiscal, preparatória de demanda principal, aquela que deve ser ajuizada com base na Lei 6.830/1980).

19. Transcreve-se precedente do STJ que pontuou, de modo bastante claro, que, "havendo prova da ocorrência de fraude por grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas, como a criação de pessoas jurídicas fictícias para oportunizar a sonegação fiscal ou o esvaziamento patrimonial dos reais devedores, o juízo da execução pode redirecionar a execução fiscal às pessoas envolvidas e, por isso, com base no poder geral de cautela e dentro dos limites e condições impostas pela legislação, estender a ordem de indisponibilidade para garantia de todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita, pois, "os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto acessória por natureza" (REsp 722.998/MT, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.4.2006, grifou-se).

Está registrado no Acórdão da 5ª Turma DRJ/01 nº 101-017.015, de 09.08.2022, e-fls. 872-899, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS.

Inicialmente, cabe repisar que os responsáveis solidários pessoas físicas Alencar Rodrigues da Silva, Márcia Bocchi da Rosa, Roberto Bocchi da Rosa e Maria Terezinha da Rosa não apresentaram defesa administrativa, de modo que, em relação a eles, não se instaurou o contencioso administrativo fiscal.

O pedido do contribuinte para que seja reconhecida a ilegitimidade passiva do responsável solidário revel Sr. Alencar Rodrigues da Silva não será acatado, dado que o contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade

imputada a terceiros, conforme Súmula Carf nº 172, de caráter vinculante, aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, com vigência em 16/08/2021.

Súmula CARF nº 172

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Feitos tais esclarecimentos, diga-se que a responsabilidade solidária pelos créditos exigidos foi imputada às pessoas físicas com fulcro no artigo 135, inciso III, do CTN, que assim dispõe:

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: [...]

III- os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado Conforme exaustivamente mencionado, entendeu-se que as pessoas jurídicas imputadas responsáveis solidárias pelos créditos lançados compõem grupo econômico de fato e realizaram 'planejamento tributário evasivo'.

Os responsáveis solidários Fernanda Priscila Krzezanovski e José Luiz Leal, a primeira atual sócia da FP Krzezanovski Eireli e igualmente sócia, junto com o José Luiz Leal, da então Leal & Krzezanovski Ltda - Me, alegam que não há elementos nos autos que autorizem imputar responsabilidade solidária às empresas FP Krzezanovski Eireli e Olacir Leal – Comércio de Alimentos Ltda e a eles próprios. Essencialmente, alegam que, a partir de 2018, tais empresas não possuem qualquer relação com as empresas SP Mais Supermercados Ltda e E. Bocchi da Silva – Serviços Administrativos (autuada).

Cabe ressaltar que as empresas E. Bocchi da Silva – Serviços Administrativos e FP Krzezanovski Eireli foram excluídas do Simples Nacional em função da comprovada existência de grupo econômico de fato, conforme exposto, formado por empresas pertencentes a dois núcleos familiares (Leal-Krzezanovski e Silva-Bocchi).

A análise dos históricos da constituição e composição societária das empresas, conforme 'Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional', indica a atuação coordenada das mesmas para engendrar 'planejamento tributário evasivo', mesmo após a reorganização societária do grupo em 2018, quando o modo de atuação do grupo continuou sendo exatamente o mesmo.

Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional

3.20. A operação "evasiva" dos tributos previdenciários se efetivou na medida em que empregados registrados nas empresas F.P. KRZEZANOVSKI e E. BOCHI (Empresas de Pequeno Porte - EPP optante do "Simples Nacional"), "de fato", laboraram nas empresas ALTA QUALIDADE COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI, CNPJ 10.986.688/0001-84 até 2018 quando encerrou atividades, e nas empresas

SP MAIS SUPERMERCADOS LTDA, CNPJ 30.122.843/0001-21 e OLACIR LEAL - COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ 21.938.933/0001-02, após reorganização societária, ocasionando uma redução considerável nos recolhimentos das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social. A afirmativa é feita em consonância com o conjunto de elementos indiciários, evidenciais e probatórios adiante expendidos.

3.21. A primeira empresa do grupo econômico foi constituída em 2009 com o requerimento da firma individual JOSÉ LUIZ LEAL, CNPJ 10.986.688/0001-84, transformada em JOSÉ LUIZ LEAL COMÉRCIO LTDA ME com a entrada dos sócios FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI e ALENCAR RODRIGUES DA SILVA, e encerrou as atividades em 2018 como ALTA QUALIDADE COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, em nome de JOÃO MARIA DE QUADROS, atuando no comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios.

3.22. Em 2014 FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI e JOSÉ LUIZ LEAL eram sócios da LEAL & KRZEZANOVSKI LTDA - ME, CNPJ 20.662.456/0001-24, atualmente F.P. KRZEZANOVSKI EIRELI, declarando como objeto social o CNAE 8211-3/00, que corresponde a serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

3.23. Em novembro de 2014 retira-se o sócio JOSÉ LUIZ LEAL e ingressa na atual F.P. KRZEZANOVSKI a sócia ELIANE BOCCHI DA SILVA, que em 2018 se retira da sociedade para constituir a E. BOCCHI DA SILVA - SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, CNPJ 29.909.310/0001-05, declarando também o CNAE 8211-3/00 como atividade principal.

3.24. Em 2018 OLACIR LEAL, pai de JOSÉ LUIZ LEAL, adquire duas empresas já constituídas e as transformam em LEAL COMÉRCIO DE AUMENTOS EIRELI, CNPJ 23.479.533/0001-01, e OLACIR LEAL - COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, CNPJ 21.938.933/0001-02, aquela encerrada em setembro de 2018 e esta atualmente operando como comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios.

3.25. Em 2018 o grupo econômico se reorganiza com o fechamento da empresa ALTA QUALIDADE COMERCIO DE ALIMENTOS e a constituição de SP MAIS SUPERMERCADOS LTDA, CNPJ 30 122 843/0001-2, atualmente em nomes de ROBERTO BOCCHI DA ROSA e MÁRCIA BOCCHI DA ROSA.

3.26. De se ressaltar que, apesar da existência de outros nomes, a operação do grupo econômico girou em torno das famílias LEAL-KRZEZANOVSKI e SILVA-BOCCHI, dado que JOSÉ LUIZ LEAL se declarou cônjuge de FERNANDA PRISCILA KRZEZANOVSKI e ALENCAR RODRIGUES DA SILVA se declarou cônjuge de ELIANE BOCCHI DA SILVA, nas declarações do imposto de renda exercício 2021, ano-calendário 2020. [...]

3.32 Novamente ressalto que a reorganização societária de 2018, com o fechamento da Alta Qualidade Comércio de Alimentos Ltda e a abertura da SP Mais Supermercados Ltda, em nomes de familiares de Eliane Bocchi da Silva,

mudaram-se alguns agentes, não a forma de perpetrar a ‘evasão tributária’. (grifos no original)

Cabe repisar que a empresa E. Bocchi da Silva - Serviços Administrativos (autuada) foi constituída em 2018 com o mesmo objeto social da FP Krzezanovski e a partir da transferência de 34 empregados desta empresa (item 3.36 da Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional), o que, por si só, afasta a alegação de independência entre as empresas dos dois grupos familiares, tal como defende os impugnantes.

Também indicam a estreita relação entre as empresas a coincidência de endereços ocupados por estabelecimentos das pessoas jurídicas e o fato de fornecedores destacarem nas notas fiscais de entrada das empresas Alta Qualidade, Olacir Leal e SP Mais Supermercados o mesmo nome fantasia, qual seja, Supermercado Ype (subitens 3.38, 3.39 e 3.40 da Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional).

Acrescente-se que a auditoria fiscal também identificou que a autuada deixou de declarar corretamente suas receitas em PGDAS, bem como apresentou à fiscalização livros diário/razão pelo SINCO, cujos registros na conta caixa (cópia em anexo) não demonstraram a real movimentação financeira e bancária, pois deixou de escriturar as receitas recebidas em janeiro e fevereiro de 2019, o que configura infração ao disposto nos artigos 25 e 26, §2º da Lei Complementar nº 123/2006.

Assim, entende-se que não há como afastar a responsabilidade solidária das pessoas físicas que figuraram e figuram como sócios e/ou representantes das empresas desde a sua constituição, no caso, os membros dos núcleos familiares Leal-Krzezanovski e Silva-Bocchi, pois praticaram, em conluio, atos fraudulentos que permitiram as pessoas jurídicas perpetrarem a ‘evasão’ de contribuições previdenciárias. Certamente, o esquema fraudulento não poderia ter sido implementado sem a participação e aquiescência de todos, conforme os fatos descritos na ‘Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional’.

Tem-se que o já analisado arcabouço fático dos autos caracteriza prática contrária à legislação vigente, na forma demonstrada pela Fiscalização, pois os envolvidos atuaram de maneira consciente, com a intenção de transparecer situação diversa da realidade, o que justifica a manutenção dos impugnantes no polo passivo da autuação, com fundamento no artigo 135, inciso III, do CTN.

Diante desse contexto, que evidenciam a prática de atos dolosos com infração à lei, as alegações dos impugnantes não serão acolhidas e a responsabilidade solidária imputada às pessoas físicas Fernanda Priscila Krzezanovski, José Luiz Leal, Olacir Leal, Alencar Rodrigues da Silva, Eliane Bocchi da Silva, Roberto Bocchi da Rosa, Márcia Bocchi da Rosa e Maria Terezinha da Rosa deve ser mantida.

Assim sendo, o Acórdão da 5ª Turma DRJ/01 nº 101-017.015, de 09.08.2022, e-fls. 872-899, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva