



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11634.720042/2020-82</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.367 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	M. DE LIMA SANCHEZ EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO MATERIAL.

É nulo por vício material o lançamento com erro na indicação do sujeito passivo da obrigação tributária - erro de direito.

Em procedimento específico, a Contribuinte foi excluída do Simples Nacional por ter excedido o limite de receita bruta, sendo que essa receita foi adicionada à da responsável tributária, quem efetivamente exercia com unicidade a empresa, de modo que, o lançamento deveria ter sido feito em face dessa última.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das alegações relacionadas à ilegalidade da exclusão do Simples Nacional, e, quanto à parcela conhecida, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, dando provimento ao Recurso Voluntário, para anular, por vício material, o lançamento de ofício, nos termos do relatório e voto da relatora, vencido o conselheiro Henrique Nímer Chamas que votou por rejeitar a referida preliminar de nulidade. O conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior votou pelas conclusões da relatora quanto à nulidade do lançamento.

Assinado Digitalmente

Miriam Costa Faccin – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nímer Chamas, Miriam Costa Faccin, Alberto Pinto Souza Junior, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de multa de ofício qualificada e juros de mora, referente ao período de 2016, 2017 e 2018, nos seguintes valores:

IRPJ	
IMPOSTO	88.893,60
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2020)	16.941,10
MULTA PROPORCIONAL	133.340,37
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	239.175,07
CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	53.845,29
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2020)	10.812,37
MULTA PROPORCIONAL	80.767,90
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	145.425,56
PIS	
CONTRIBUIÇÃO	28.288,17
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2020)	5.886,68
MULTA PROPORCIONAL	42.432,20
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	76.607,05
COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	140.753,33
JUROS DE MORA (Calculados até 05/2020)	29.444,56
MULTA PROPORCIONAL	211.129,95
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	381.327,84

2. Conforme se verifica do “Demonstrativo de Responsáveis Tributários” (e-fls. 2.881; 2.921; 2.952 e 2.963) e da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (e-fls. 2.882; 2.922; 2.953 e 2.964), o lançamento originou-se em razão da constatação das seguintes infrações:

“Considerando os fatos narrados no processo nº 10930.721.849/2020-25, em que ficou demonstrado que a constituição das empresas M. de Lima Sanchez — EIRELI, FJR Confecção de Vestuário — EIRELI e LPCS Tinturaria Têxtil — EIRELI deu-se com a intenção de fracionar a atividade da COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA para usufruir indevidamente dos benefícios do regime de tributação SIMPLES NACIONAL, e que as referidas empresas não possuem autonomia de fato, mas o que existe é a simulação de independência entre si, porquanto foram criadas com objetivo de reduzir custos e usufruir de tributação privilegiada, restou demonstrado que a COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA - CNPJ 02.944.599/0001-47 é responsável de fato da empresa M. DE LIMA SANCHEZ— EIRELI - CNPJ 23.831.929/0001-68.

[...]

RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA

[...]

RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS OU EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE

[...]

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO”.

3. A autuação fiscal restou relatada no “Termo de Verificação Fiscal” (“TVF”) (e-fls. 2.802/2.873) e pode ser compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

“4— DOS MOTIVOS PARA EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES NACIONAL

O **presente procedimento fiscal iniciou-se em decorrência da apuração de indício de situação passível de exclusão do SIMPLES NACIONAL — GRUPO ECONÔMICO** entre as empresas M. DE LIMA SANCHEZ — EIRELI - CNPJ 23.831.929/0001-68, COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES Ltda - CNPJ 02.944.599/0001-47, FJR CONFECÇÃO DE VESTUÁRIO — EIRELI — CNPJ 27.810.999/0001-90 e LPCS TINTURARIA TEXTIL— EIRELI - CNPJ 28.844.513/0001-06.

Observamos que o regime tributário adotado pelas empresas M. DE LIMA SANCHEZ — EIRELI, FJR CONFECÇÃO DE VESTUÁRIO — EIRELI e LPCS TINTURARIA TEXTIL — EIRELI é o SIMPLES NACIONAL, enquanto que o da COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA é o Lucro Real.

Inicialmente, dada a relevância para o presente caso, convém destacar a definição de grupo econômico.

A Instrução Normativa RFB n2971, de 13 de novembro de 2009, traz:

*"Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica."*

Assim, pode-se dizer que grupo econômico é o conjunto de sociedades empresariais ou de empresários que, sob controle político de um indivíduo ou grupo familiar, atuem em sincronia para lograr maior eficiência em suas atividades.

Empresas submetidas a controle familiar na gestão de negócios de comuns interesses e com alternância de titularidade de quotas entre os sócios, integrantes da mesma família, em relação de coordenação entre os empreendimentos que ostentam objeto social coincidente, podem ser caracterizadas como grupo econômico familiar.

**A formação de grupos econômicos é especialmente frequente em casos que envolvem empresas optantes pelo regime do SIMPLES NACIONAL.**

Por exemplo, uma determinada empresa ultrapassa o teto de faturamento estabelecido pela Lei 123/2006 para o enquadramento no regime do SIMPLES NACIONAL. Seu proprietário, então, abre novas microempresas em nome de familiares, todas atuando em conjunto e sob sua influência, desenvolvendo as mesmas atividades ou atividades que se complementam. Analisados isoladamente, os estabelecimentos têm faturamento dentro dos patamares do Simples Nacional, mas avaliada a receita bruta de todo o grupo empresarial, os valores extrapolam o teto do sistema simplificado de arrecadação.

Conforme iremos demonstrar, no presente caso **estamos diante da existência de um grupo econômico familiar, no qual a atividade de todas as empresas está voltada para a mesma finalidade econômica**". (e-fls. 2.807/2.809)

4. Com relação à responsabilidade tributária, discorre a Fiscalização que a constituição das empresas M. de Lima Sanchez – Eireli, LPCS Tinturaria Têxtil – Eireli e FJR Confecção de Vestuário - Eireli deu-se com a intenção de fracionar a atividade da Costa Rica Malhas e Confecções Ltda para usufruir indevidamente dos benefícios do regime de tributação Simples Nacional, e que as referidas empresas não possuem autonomia de fato, mas o que existe é a simulação de independência entre si, porquanto foram criadas com objetivo de reduzir custos e usufruir de tributação privilegiada. Com isso, aponta a Fiscalização que a Costa Rica Malhas e Confecções Ltda é responsável de fato da empresa M. de Lima Sanchez – Eireli.

5. Concluiu a Fiscalização pela atribuição de responsabilidade tributária da empresa Costa Rica Malhas e Confecções Ltda., fundamentada no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

6. Em 08.04.2020 (e-fl. 2.878) a empresa M. de Lima Sanchez – Eireli foi cientificada da lavratura do Auto de Infração e em 29.05.2020 (e-fl. 3.638) a responsável Costa Rica Malhas e

Confecções Ltda, apresentando Impugnação em peça única (e-fls. 3.717/3.748), por meio da qual, sustentaram, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) não há confusão ou identidade entre os sócios, cada um desempenha suas funções dentro das respectivas empresas, inclusive há contratos regendo todas as atividades aplicados às empresas indicadas pela autoridade administrativa e todas as demais;
- (ii) inexistem provas de controle ou administração comum das empresas, sendo ilegal e inconstitucional o ato declaratório de exclusão do Simples Nacional;
- (iii) há vício material grave de fundamentação, uma vez que se indicou determinado motivo para exclusão do regime simplificado (extrapolando o limite de faturamento do Simples Nacional) e um outro motivo para a multa qualificada (interposição fraudulenta de pessoa);
- (iv) não restaram configurados os requisitos para a aplicação da multa de 150%, pois não houve a prova direta e cabal do evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, não cabendo presunção;
- (v) a mera existência de grupo econômico não comporta a solidariedade do artigo 124, I, do CTN, uma vez que não há o elemento de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, uma vez que uma parte era o tomador dos serviços e o outro prestador de serviços, ou seja, encontram-se em polos antagônicos;
- (vi) considerando que o ato de exclusão do Simples Nacional considerou exclusivamente como motivo a ausência de comunicação da superação da receita bruta do limite do regime (art. 3º, II e § 10º da LC n. 123/06), não se encontram presentes nenhum dos requisitos do artigo 124, I do CTN para desencadear a pretendida responsabilidade solidária, tendo em vista que a mera existência de suposto grupo econômico não lhe daria suporte de tal imputação.

7. Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 19 de maio de 2021, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (“DRJ/08”), em Acórdão de nº 108-014.526 (e-fls. 3.687/3.711), entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) no caso em apreço, foi considerado que as empresas mencionadas formam um grupo econômico. Se o Fisco pode comprovar que as empresas integram grupo econômico de qualquer natureza e, tal situação não sendo comprovadamente modificada ou extinta pelo Contribuinte, temos nos termos da lei, a vedação legal para o recolhimento dos impostos e

- contribuições pela sistemática de recolhimento denominada Simples Nacional, em razão da superação dos limites anuais de faturamento;
- (ii)** encontramos no relatório fiscal a comprovação de grupo econômico caracterizado pela existência de sócios de mesmo núcleo familiar, mesma atuação dentro da atividade econômica, confusão patrimonial, transferência de empregados entre as empresas do grupo, prestação de serviços de estrita confiança para diversas empresas do grupo pelo mesmo profissional, compartilhamento do mesmo espaço físico, falta de comprovação de capacidade financeira para suportar as despesas mínimas para a concussão das atividades empresariais e ainda, utilização de meio comum para atingimento dos objetivos sociais;
  - (iii)** não se observa na Manifestação de Inconformidade, nenhum tipo de comprovação da inexistência do grupo, somente argumentos genéricos e apego a forma adotada;
  - (iv)** alguns pontos do Relatório Fiscal chamam a atenção deste julgador como, por exemplo, os valores despendidos com folha de pagamento de algumas empresas do grupo – sempre as optantes pelo Simples Nacional – superarem o montante de suas receitas bruta declaradas (fls. 2810);
  - (v)** também salta aos olhos a grande quantidade de transferência de empregados entre as empresas do grupo e mais, a assunção dos valores devidos em reclamatória trabalhista pela ‘empresa mãe’ a Costa Rica Malhas e Confecções Ltda que também se encarrega, por meio do expediente de ‘adiantamento a fornecedores’, de suportar todas as ‘despesas das empresas filhotes’ que não puderam ser reconhecidas em razão do desproporcional dispêndio com mão de obra;
  - (vi)** diante do vasto conteúdo probatório, exaustivamente demonstrado ao longo das 56 páginas do Relatório Fiscal, do qual constou inclusive vistoria às ‘instalações’ das empresas, não se pode deixar de reconhecer a existência de um ‘grupo econômico’ formado com única finalidade de fruir das vantagens tributárias constantes do regime denominado Simples Nacional, mormente quando tal configuração societária age – como amplamente comprovado pelo Fisco – como uma unicidade empresarial;
  - (vii)** tendo sido adotado o entendimento que as empresas mencionadas atuam com unicidade empresarial, os demais argumentos apresentados pela Manifestante não seriam "capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador";
  - (viii)** a motivação do lançamento tributário, constituição dos valores das contribuições sociais previdenciárias devidas em razão da alteração de regime

de apuração (decorrência prevista em lei em razão da exclusão do Simples Nacional), não se confunde com a qualificadora da multa de ofício (sanção aplicada em razão de conduta, específica e determinada em lei, praticada pelo sujeito passivo);

- (ix) a insurgência cabível no presente processo administrativo é contra o lançamento tributário, contra a constituição do crédito em si, visto que a oposição ao ato administrativo que excluiu o sujeito passivo do regime tributário simplificado e favorecido, por ofensa aos ditames da Lei Complementar nº 126/03 já foi analisado em desfavor do Impugnante no processo administrativo de nº 10930.721849/2020-25;
- (x) a motivação para a exclusão do regime simplificado foi a existência de grupo econômico de fato, consubstanciado na atuação unívoca de empresas que – de fato – não existiam do ponto de vista empresarial;
- (xi) a motivação do lançamento foi a simulação da existência de diversas personalidades jurídicas (quando na verdade se tratava de uma unicidade empresarial) com objetivo de fruição indevida de regime tributário favorecido;
- (xii) há diversas comprovações do interesse em comum, como a atuação conjunta com vistas à redução da carga tributária das empresas do grupo, o que, por certo, as coloca, e aos seus administradores, no mesmo polo da situação jurídica tributária, como sabido, da sujeição passiva. Indiscutível que a redução de carga tributária, obtida por meios fraudulentos e de modo simulado, aproveita a todos;
- (xiii) patente e comprovado o interesse comum no fato gerador das contribuições previdenciária, o que, segundo o próprio Impugnante, enseja a responsabilidade tributária imputada.

8. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

**GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO.**

Decanta a existência de efetivo grupo econômico, a apresentação de arcabouço indiciário robusto, não desconstituído pelo sujeito passivo, demonstrando o fato das empresas dele integrantes aparecerem comercialmente como um efetivo grupo econômico, com comprovada utilização comum de empregados e demais trabalhadores e de evidente confusão patrimonial entre as indigitadas empresas.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.**

O processo administrativo tributário, e o procedimento inquisitório de fiscalização que o precede, pautam-se pelas leis aplicáveis. Assim como toda a Administração Pública, à Administração Tributária é defeso, por expressa disposição de lei, deixar de aplicar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, o que, por óbvio, impede a análise de tais questões pelo julgador administrativo.

**MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. ÔNUS DO FISCO.**

A Lei nº 9.430/96 determina quais as condutas praticadas pelo sujeito passivo, ou terceiro em seu nome, que ensejam a majoração da multa aplicada de ofício.

A comprovação da ocorrência de tais condutas é ônus da autoridade lançadora.

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CABIMENTO.**

A imputação da responsabilidade solidária exige a constituição de crédito tributário e decorre de expressa previsão legal. O Código Tributário Nacional, por meio de seu artigo 124, I, determina a responsabilização daqueles que possuem interesse comum na ocorrência do fato gerador. Comprovada pelo Fisco a ocorrência de interesse jurídico em tal situação resta caracterizada a responsabilidade solidária de tais interessados.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

9. Em 22.06.2021, a empresa M. de Lima Sanchez Eireli e a responsável Costa Rica Malhas e Confecções Ltda tomaram conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 108-014.526, através de sua Caixa Postal – Domicílio Eletrônico Tributário (“DTE”), conforme se verifica do “Termo de Ciência por Abertura de Mensagem” (e-fls. 3.763/3.764) e, na sequência, entenderam por apresentar em peça única Recurso Voluntário (e-fls. 3.803/3.834), por meio do qual ratificaram as alegações levantadas em sede de Impugnação.

10. É o relatório.

**VOTO**

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

**Admissibilidade e Tempestividade**

11. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023<sup>1</sup> - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

12. Como se denota dos autos, as Recorrentes tomaram ciência do Acórdão recorrido em **22.06.2021** (e-fl. 3.763/3.764) apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **15.07.2021** (e-fl. 3.768), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972<sup>2</sup>.

13. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

## Da Análise das Alegações Preliminares

### A) – Da Alegação de Ilegalidade da Exclusão Retroativa do Simples Nacional

14. Verifico, inicialmente, que a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

“4.1. VINCULO PARENTESCO: não há qualquer fraude, nulidade ou vício que impeça que um mesmo grupo familiar possa ter um ou mais negócios em um mesmo ramo de atividade, grupo familiar não significa controle comum, o controle comum deve ser comprovado pela autoridade administrativa, sob a qual repousa o ônus probatório inicial do qual não se desincumbiu;

4.2. ATIVIDADES DAS EMPRESAS VOLTADAS PARA A MESMA FINALIDADE ECONÔMICA: as atividades das empresas não estão voltadas para uma mesma finalidade, não há esvaziamento do objeto social de nenhuma delas, os trabalhos

---

<sup>1</sup> **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

**I** - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

**II** - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

**III** - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

**IV** - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

**V** - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

**VI** - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

**VII** - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

<sup>2</sup> **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

de facção representaram 9% (nove por cento) da receita bruta da Costa Rica Malhas e Confecções Ltda., a mesma possuía sempre aproximadamente 400 (quatrocentos) colaboradores durante todo o período fiscalizado, as atividades são independentes e a utilização de facções é pratica amplamente empregada pelo setor têxtil, igualmente a tinturaria, que desempenhava uma pequena parte do processo industrial dos fios e das malhas;

4.3./4.4. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DO GRUPO / DESPESAS COM FOLHA DE PAGAMENTOS: é completamente natural e esperado que as despesas das facções sejam majoritariamente de folha de salários, como já tivemos a oportunidade de conceituar, facções são basicamente confecções que não possuem marca própria, estilistas, desenhistas e lojas, prestando serviços para outras industrias ou comércios, assim, seu maior custo é obrigatoriamente com a folha de salários;

4.5. DETALHES DA VISITA REALIZADA NAS EMPRESA, CONFORME TERMO DE CONSTATAÇÃO EM ANEXO: ao revés de demonstrar confusão patrimonial, a visita da autoridade administrativa constatou a divisão dos espaços e tarefas de forma precisa, como se ilustra pela transcrição do seguinte excerto: “primeira seção – modelagem de roupas: FJR Confecção de Vestuário Eireli; segunda seção – costura das roupas: M de Lima Eireli; terceira seção – corte e acabamento de roupas: FRJ Confecção de Vestuário Eireli; quarta seção – expedição das roupas: FJR Confecção de Vestuário Eireli;”. Vale observar que não houve visita física à LPCS Tinturaria Textil – Eireli;

4.6. COMPARTILHAMENTO DE INSTALAÇÕES FÍSICAS SEM PAGAMENTO DE ALUGUEIS E OUTRAS DESPESAS: não há o alegado compartilhamento das instalações físicas sem o pagamento de aluguéis e outras despesas, tais custos estão refletidos no valor do serviço cobrado, formação de preço que inclui outras variáveis, como exclusividade e disponibilidade, como a RECORRENTE esclareceu quando questionada pela autoridade administrativa (vide transcrição presente na própria manifestação da autoridade administrativa)<sup>3</sup>;

4.7. TRANSFERÊNCIA DE EMPREGADOS: como já tivemos a oportunidade de esclarecer, a Costa Rica Malhas e Confecções Ltda. sempre terceirizou parte das atividades de tinturaria e facção, já possuindo mesmo à época dos fatos uma rede com mais de 60 (sessenta) terceirizados, tendo no inicio do período fiscalizado decidido reduzir seu quadro de colaboradores alocados na confecção das peças de vestuário e aumentar seu percentual de terceirização, por certo que as novas

---

<sup>3</sup> *“Desde já informar que a REQUERENTE não possui comprovante de pagamentos de consumo de energia elétrica, água e esgoto, material de limpeza e de expediente, bem como do pagamento de alugueis. A REQUERENTE utiliza-se do espaço físico cedido por comodato verbal da empresa COSTA RICA MALHAS E CONFECOES LTDA., pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrita no CNPJ/MF sob nº 02.944.599/0001-47, com sede na Rua Arcenio Gomes da Silva, nº 104, quadra 02 lote 08 a 12, Distrito Industrial Jose Garcia Gimenez, Município de Cambé, Estado do Paraná. Como se infere do “Contrato de Industrialização por Encomenda” já fornecido à fiscalização, a REQUERENTE possui relação comercial estreita com a nominada empresa, inclusive tratam-se de empresários da mesma família, tendo sido fixado o preço dos serviços de industrialização por encomenda considerando que os gastos com energia elétrica, água e esgoto e alugueis seriam suportados pela contratante.”*

facções deveriam absorver também o pessoal qualificado e experiente, a decisão é racional, de mercado e natural, não denotando qualquer intuito de fraude ou simulação, **exatamente como declarado em GFIP à própria Fazenda Pública e que serviu de base para a autoridade administrativa;**

4.8. RECLAMATÓRIAS TRABALHISTAS: não há nenhuma decisão judicial transitada em julgado reconhecendo as empresas como grupo econômico, seja na esfera trabalhista ou em qualquer outra, houveram apenas 05 (cinco) pagamentos realizados pela Costa Rica Malhas e Confecções Ltda. exclusivamente para a M de Lima Sanchez Ltda, tendo em vista a realização de acordo judicial. A Costa Rica Malhas e Confecções Ltda. arcou apenas inicialmente com referidos gastos já que também figurava no pólo passivo das reclamações trabalhistas, referidas despesas foram prontamente deduzidas dos valores a receber da segunda, como a própria autoridade administrativa constatou ao afirmar que *“destacamos que as reclamações trabalhistas listadas nos itens “b”, “c”, “d” e “e” foram **contabilizadas** pela Costa Rica Malhas e Confecções Ltda. como supostos abatimentos de serviços prestados pela M. de Lima Sanchez Eireli, conforme detalhado no item 4.8, “b”, abaixo.”*, **inclusive, como determina o contrato firmado entre as partes (em anexo)**<sup>4</sup>;

4.9. EXCLUSIVIDADE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E ADIANTAMENTO DE CLIENTES: quanto a exclusividade na prestação de serviços e adiantamento de clientes, vale observar que qualquer empresa em inicio de atividade depende mais de poucos clientes principais, no presente caso é natural que as facções de familiares dos administradores da Costa Rica Malhas e Confecções Ltda. absorvam primeiro sua demanda para então buscar novos clientes, não há nos contratos de prestação de serviços em anexo qualquer clausula de exclusividade, a concentração se deu naturalmente pela evolução dos trabalhos. Quanto aos adiantamentos a clientes, natural que as empresas em inicio de atividade necessitem de recursos para arcar com despesas/custas pré-operacionais, os adiantamentos realizados pela Costa Rica Malhas e Confecções Ltda. se deram pontualmente se sempre ocorreram por transações bancárias, regularmente contabilizadas, tendo os serviços sido efetivamente prestados, ponto do qual não discordou a autoridade administrativa;

4.10. LANÇAMENTOS REGISTRADOS NA ESCRITA CONTABIL DA COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA COMO “CUSTOS COM FAÇÃO – M. DE LIMA SANCHEZ EIRELI”, “ADIANTAMENTO A FORNECEDOR M. DE LIMA SANCHEZ EIRELI” E “ADIANTAMENTO A FORNECEDOR FJR CONFECÇÃO DE VESTUÁRIOS EIRELI”: a autoridade administrativa constatou pequenos valores com despesas médicas,

<sup>4</sup> **“Parágrafo Primeiro – Para todos os efeitos e fins, a CONTRATADA é uma empresa regularmente constituída em ressoa jurídica independente (inclusiva, não se figurando com a CONTRATANTE como grupo econômico), ou pessoa física igualmente independente, não obrigando, em tempo algum, a CONTRATANTE ou terceiros a ela ligados, a que título for, em face de qualquer tributo decorrente deste instrumento, próprios da CONTRATADA, especialmente quanto à responsabilidades trabalhistas e sociais de próprios ou de seu pessoal, tanto empregados quanto terceiros subcontratados pela CONTRATADA.”**

lanches, refeições, Equipe Saúde Teatro, Palestras, entre outros que foram antecipados pela Costa Rica Malhas e Confecções Ltda., mas posteriormente descontados dos valores a receber da M de Lima Sanchez Ltda., todos os valores foram contabilizados nas respectivas contas contábeis de ambas as empresas, não surgindo qualquer ilegalidade destes fatos;

[...]

Assim, inexistindo provas de controle ou administração comum, ilegal e inconstitucional é o ato declaratório de exclusão da RECORRENTE do Simples Nacional”. (e-fls. 2.131/2.135, destaques no original)

15. Com base em tais alegações, a Recorrente pugna pelo recebimento e acolhimento da presente preliminar para que o ato de exclusão do Simples Nacional seja considerado “ilegal e inconstitucional”.

16. Observe-se, que em nenhum momento a Recorrente manifestou inconformismo contra o mérito da exigência fiscal propriamente dito, ou seja, os fatos geradores das contribuições e dos impostos ora lançados, se limitando a atacar a sua exclusão do Simples e, bem assim, os seus efeitos.

17. Registre-se que, a Autoridade Julgadora de 1ª instância expressamente consignou que, a exclusão da empresa fiscalizada do Simples Nacional é objeto do Processo Administrativo nº 10930.721849/2020-25, de modo que, caberia à Recorrente, nestes autos, apresentar suas razões em face dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

18. Confira-se, portanto, o que constou da decisão recorrida a respeito:

“Como dito na manifestação, no caso em apreço, foi considerado que as empresas mencionadas formam um grupo econômico. Este é o ponto fulcral da questão. Se o Fisco pode comprovar que as empresas integram grupo econômico de qualquer natureza e, tal situação não sendo comprovadamente modificada ou extinta pelo Contribuinte, temos nos termos da lei, a vedação legal para o recolhimento dos impostos e contribuições pela sistemática de recolhimento denominada Simples Nacional, em razão da superação dos limites anuais de faturamento.

Em primeiro lugar mister realçar a conceituação de grupo econômico como sendo a situação onde duas ou mais empresas estejam sob a direção, administração ou controle de uma delas.

Encontramos no relatório fiscal a comprovação de grupo econômico caracterizado pela existência de sócios de mesmo núcleo familiar, mesma atuação dentro da atividade econômica, confusão patrimonial, transferência de empregados entre as empresas do grupo, prestação de serviços de estrita confiança para diversas empresas do grupo pelo mesmo profissional, compartilhamento do mesmo espaço físico, falta de comprovação de capacidade financeira para suportar as despesas mínimas para a concussão das atividades empresariais e ainda, utilização de meio comum para atingimento dos objetivos sociais.

Importa ressaltar que, novamente, não se observa na manifestação de inconformidade, nenhum tipo de comprovação da inexistência do grupo, somente argumentos genéricos e apego a forma adotada. Tal comprovação, caso possível, seria facilmente realizada por meio da demonstração das atividades realizadas, independência na realização dessas atividades, meio distintos para o atingimento dos objetivos sociais, etc...

Alguns pontos do relatório fiscal chamam a atenção deste julgador como, por exemplo, os valores despendidos com folha de pagamento de algumas empresas do grupo – sempre as optantes pelo Simples Nacional – superarem o montante de suas receitas bruta declaradas (fls. 2810). Também salta aos olhos a grande quantidade de transferência de empregados entre as empresas do grupo e mais, a assunção dos valores devidos em reclamatória trabalhista pela ‘empresa mãe’ a Costa Rica Malhas e Confecções Ltda que também se encarrega, por meio do expediente de ‘adiantamento a fornecedores’, de suportar todas as ‘despesas das empresas filhotes’ que não puderam ser reconhecidas em razão do desproporcional dispêndio com mão de obra.

Diante do vasto conteúdo probatório, exaustivamente demonstrado ao longo das 56 páginas do relatório fiscal, do qual constou inclusive vistoria às ‘instalações’ das empresas, não se pode deixar de reconhecer a existência de um ‘grupo econômico’ formado com única finalidade de fruir das vantagens tributárias constantes do regime denominado Simples Nacional, mormente quando tal configuração societária age – como amplamente comprovado pelo Fisco – como uma unicidade empresarial.

Convencido da procedência da representação fiscal para fins de exclusão de ofício do Simples Nacional, não sem ter analisado com atenção as argumentações da manifestante, deixo de rebater todos os pontos da peça de insurgência em razão inexistência de possibilidade de infirmar a conclusão esposada.

Quanto a esse aspecto, invoco o contido no art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015), no seguinte dispositivo:

[...]

Neste caso, tendo sido adotado o entendimento que as empresas mencionada atuam com unicidade empresarial, os demais argumentos apresentados pela manifestante não seriam "capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

[...]

A duas porque –como dito – **a insurgência cabível no presente processo administrativo é contra o lançamento tributário**, contra a constituição do crédito em si, visto que **a oposição ao ato administrativo que excluiu o sujeito passivo do regime tributário simplificado** e favorecido, por ofensa aos ditames da Lei Complementar nº 126/03 **já foi analisado em desfavor do impugnante no**

**processo administrativo de nº 10930.721849/2020-25**". (e-fls. 3.701/3.703 e 3.705, g.n.)

19. De pronto merece ser afastada a alegação de suposta ilegalidade de exclusão do Simples Nacional, pois como bem ressaltou a decisão recorrida, não se trata da hipótese dos autos: que versa sobre lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

20. A propósito, o enunciado normativo do artigo 505 do Código de Processo Civil é bastante claro ao prever que *"nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide"*.

21. A propósito, em caso análogo, este Conselho concluiu pelo **não conhecimento do recurso** que contiver questões idênticas já decididas em outro processo:

ANÁLISE DE MATÉRIAS IDÊNTICAS JÁ DECIDIDAS EM OUTRO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO. PRECLUSÃO PRO JUDICATO. **Restam preclusas para o julgador as matérias que forem idênticas** (inclusive em relação ao tributo e período de apuração) **já decididas em outro processo administrativo, não podendo ser novamente conhecidas**, mas simplesmente aplicado ao processo conexo/vinculado o quanto decidido no processo principal, a teor do disposto no art. 505 do CPC, o qual determina que nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide. (Processo nº 13603.903341/2012-33. Acórdão nº 3302-014.706. Sessão de 23.07.2024. Relator Lázaro Antônio Souza Soares, g.n.)

22. Por essas razões, entendo por não conhecer a preliminar de ilegalidade de exclusão do Simples Nacional.

## **B) - Da Análise da Alegação de Nulidade do Auto de Infração por Tipificação Diversa ao da Exclusão do Simples Nacional**

23. Em síntese, a Recorrente aduz que há grave vício de fundamentação no Auto de Infração, já que indicou determinado motivo para exclusão do regime simplificado (extrapolar o limite de faturamento do Simples Nacional) e um outro motivo para a multa qualificada (interposição fraudulenta de pessoa). A respeito, pontuou:

**"Grave já que há dispositivo específico para a exclusão do Simples Nacional por interposição fraudulenta de pessoa (art. 29, IV, da LC n. 123/06) e as consequências são completamente diversas.**

Se supostamente houver interposição fraudulenta de pessoa, considerando sua inexistência de fato, como sustentado pela própria autoridade administrativa, o **sujeito passivo da obrigação tributária é a própria Costa Rica Malhas e Confecções Ltda e não a RECORRENTE**, que deveria ter sua inscrição no CNPJ baixada nos termos do art. 80, § 1º, I da Lei n. 9.430/96, veja:

*“Art. 80. As pessoas jurídicas que, estando obrigadas, deixarem de apresentar declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios poderão ter sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 1º Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, as pessoas jurídicas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

***I – que não existam de fato;”***

A gravidade se torna contundente ao se constatar que o regime do lucro presumido empregado pela autoridade administrativa para apuração dos guerrados tributos não é aquele da Costa Rica Malhas e Confecções Ltda., além disso, a referida empresa não pode auferir receita bruta de prestação de serviços para si mesma, já que a receita da RECORRENTE fora direcionada para aquela, tornando o auto de infração insubsistente in totum.

O vício é insanável já que busca alterar os fundamentos de validade de modo completo, inclusive dos dispositivos legais aplicados, do processo administrativa de exclusão do Simples Nacional que lhe serviu de base, **verdadeiro vício material**”. (e-fl. 2.137, destaques no original)

24. Registre-se que a decisão recorrida adotou a premissa de que de que há a caracterização de grupo econômico consubstanciado na atuação unívoca de empresas, constituindo um empreendimento único, e não na sua inexistência de fato. Para tanto, a Autoridade Julgadora de 1ª instância sustentou o seguinte:

“Não assiste razão ao insurgente, explico.

A uma porque a motivação do lançamento tributário, constituição dos valores das contribuições sociais previdenciárias devidas em razão da alteração de regime de apuração (decorrência prevista em lei em razão da exclusão do Simples Nacional), não se confunde com a qualificadora da multa de ofício (sanção aplicada em razão de conduta, específica e determinada em lei, praticada pelo sujeito passivo).

A duas porque –como dito – a insurgência cabível no presente processo administrativo é contra o lançamento tributário, contra a constituição do crédito em si, visto que a oposição ao ato administrativo que excluiu o sujeito passivo do regime tributário simplificado e favorecido, por ofensa aos ditames da Lei Complementar nº 126/03 já foi analisado em desfavor do impugnante no processo administrativo de nº 10930.721849/2020-25.

E mais, há flagrante equívoco do insurgente, verdadeira tergiversação, ao afirmar que a Autoridade Lançadora sustenta haver interposição de pessoas para qualificar a multa de ofício e portanto subsidiar a exclusão de ofício promovida. O

que se verifica, como se analisou detidamente alhures, é que a motivação para a exclusão do regime simplificado foi a existência de grupo econômico de fato, consubstanciado na atuação unívoca de empresas que – de fato – não existiam do ponto de vista empresarial.

Logo, torna-se forçoso o reconhecimento da improcedência da impugnação neste ponto, uma vez que não se observa nenhum vício de motivação no ato guerreado”. (e-fl. 3.705)

25. Registre-se que o “Termo de Verificação Fiscal” (“TVF”), diferentemente, concluiu que a Recorrente M. DE LIMA SANCHEZ EIRELI não detinha autonomia de fato:

Assim, diante das considerações e pressupostos sobre análise, podemos concluir que **a constituição das empresas M. de Lima Sanchez – EIRELI**, FJR Confecção de Vestuário – EIRELI e LPCS Tinturaria Têxtil – EIRELI deu-se com a intenção de fracionar a atividade da COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA para usufruir indevidamente dos benefícios do regime de tributação SIMPLES NACIONAL. As referidas empresas **não possuem autonomia de fato**, o que existe é a simulação de independência entre si, porquanto criadas com objetivo de reduzir custos e usufruir de tributação privilegiada.

(e-fl. 2.864, g.n.)

26. Quanto à responsabilização tributária decorrente da existência de grupo econômico da Recorrente COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA, veja-se o que constou da decisão recorrida:

“Uma vez mais não se pode concordar com o insurgente.

Há claríssimo interesse comum na consecução do fato gerador no caso em apreço.

Não esqueçamos que uns dos tributos cujo crédito foi constituído por meio do lançamento que aqui se analisa tem por fato gerador a remuneração de mão de obra daquele que presta serviços ao sujeito passivo, o que – como visto e repetido – se comprovou no caso concreto, uma vez que a prática delituosa praticada pelo grupo familiar detentor do comando administrativo da unicidade empresarial verificada objetivava justamente a fruição dos serviços prestados pelas pessoas físicas para a mencionada unicidade, mantendo tal massa de trabalhadores vinculados à empresas que gozavam das vantagens do Simples Nacional.

[...]

Não obstante o patente interesse comum acima demonstrado, outras comprovações há (fls. 2862, itens ‘a’ a ‘j’), da atuação conjunta com vistas à redução da carga tributária das empresas do grupo, o que, por certo, as coloca, e aos seus administradores, no mesmo pólo da situação jurídica tributária, como sabido, da sujeição passiva. Indiscutível que a redução de carga tributária, obtida por meios fraudulentos e de modo simulado, aproveita a todos.

Patente e comprovado o interesse comum no fato gerador das contribuições previdenciária, o que, segundo o próprio impugnante, enseja a responsabilidade tributária imputada.

Impugnação improcedente também quanto à responsabilidade dos devedores solidários”. (e-fls. 3.710/3.711)

27. Como sabido, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, acaba distinguindo as figuras do “contribuinte” e do “responsável”. O contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto o responsável, sem revestir a condição de contribuinte, assumirá a obrigação a partir de disposição expressa de lei.

28. A rigor, note-se que as figuras jurídicas “contribuinte” e “responsável” são espécies de um mesmo gênero, qual seja, “**sujeito passivo**”. Entretanto, são espécies que não se confundem, até mesmo porque o “responsável” não possui a condição de “contribuinte”, conforme expressamente dispõe o Código Tributário Nacional (“CTN”). Ou seja, não pode àquele que possua a qualidade de “**responsável**” ser imputada a condição de “**contribuinte**”, por se tratarem de espécies distintas de sujeitos passivos que, para tanto, estão submetidas a regramento próprio.

29. A distinção entre “contribuinte” e “responsável” e a impossibilidade de se atribuir a condição de contribuinte àquele qualificado como responsável encontra-se contemplada no Tema de Repercussão Geral nº 13 do Supremo Tribunal Federal em que se reconhece que a referência ao responsável, enquanto terceiro, evidencia que não participa da relação contributiva, mas, sim, de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela, haja vista que a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas, quais sejam, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada qual com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. Veja-se:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da

prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. **A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personne, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.** O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC

10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442, g.n.)”.

30. No caso, tem-se que a Autoridade Fiscal deveria ter procedido com a feitura do lançamento aqui discutido com base no artigo 142 do Código Tributário Nacional<sup>5</sup> o qual, a rigor, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos, inclusive com a correta definição do sujeito passivo e, assim, se entendeu que havia unicidade empresarial e era a COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA quem efetivamente exercia a empresa, o lançamento deveria ter sido feito em face dela.

31. Se, abstratamente, não pode existir tributo sem lei que o institua e se, objetivamente, não pode existir tributo sem a ocorrência do fato gerador, pode-se afirmar que, subjetivamente, não pode ser efetivada a arrecadação ou o pagamento de nenhum tributo sem a sua apuração, cálculo e a identificação do contribuinte, que nada mais são do que os elementos específicos do lançamento.<sup>6</sup>

32. Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins<sup>7</sup>:

“Como se percebe, sobre não ser possível a transferência de ônus probatório para o sujeito passivo, visto que ao sujeito passivo compete apenas ofertar os elementos, mas ao ativo pertine a determinação da matéria, o cálculo do montante, a identificação do sujeito e a ocorrência do fato gerador, também não é possível a delegação de tais funções, que, por serem privativas, dizem respeito tão somente à autoridade.

Ora, se faltar ao procedimento preparatório a expressa indicação de um dos aspectos exigidos pelo artigo 142 do CTN, à evidência, o processo preparatório não pode ensejar o lançamento, visto que somente com a inclusão no ato final de todos os aspectos indicados, aquele é possível. Em outras palavras, não é possível construir o 5º andar de um prédio a partir do 3º, pulando a construção do quarto.”

33. Reconheça-se, pois, que não é possível conceber um lançamento sem que haja determinação da matéria tributável, seja por meio da descrição dos fatos ocorridos, seja pela indicação dos dispositivos legais que descrevem a hipótese de incidência, bem como não se terá o lançamento se inexistir identificação do sujeito passivo, ou então, quando não houver qualquer referência ao montante do tributo. Ou seja, o lançamento somente se concretiza quando todos esses aspectos estiverem reunidos num único ato, não se mostrando possível cindi-lo, de forma

<sup>5</sup> **Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>6</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do Lançamento Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1965, p. 30.

<sup>7</sup> Cf. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 12. Resenha Tributária, 1987, p. 43.

que se permitisse, *v.g.*, identificar o sujeito passivo por meio de um lançamento e a matéria tributável por meio de outro.

34. Ora, se o lançamento tributário é definido como atividade administrativa plenamente vinculada, por óbvio que tal prescrição tem por destinatário a própria Autoridade Fiscal e, por isso mesmo, se Autoridade não obedece quaisquer dos requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a nulidade do lançamento restará patente.

35. Assim, se a Autoridade tem o dever de identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação – e, no caso, a Fiscalização colocou a COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA apenas como responsável tributária, sendo que sua receita bruta foi adicionada à da Recorrente M. DE LIMA SANCHEZ EIRELI para fins de exclusão do Simples Nacional – deveria ter efetuado o lançamento em face da responsável COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA, já que o ato de lançamento é vinculado à lei.

36. Com efeito, o lançamento ora em discussão deve ser cancelado por não ter sido realizado com a estrita observância aos requisitos constantes no artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), já que, ao fazê-lo, a Autoridade não realizou a correta identificação de quem *tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador* – em nítido descumprimento do dever jurídico de identificar o sujeito passivo –, nos termos em que prevê o inciso I do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional (“CTN”)<sup>8</sup>.

37. E tanto é assim que a jurisprudência deste Conselho tem sustentado o entendimento de que a Autoridade Fiscal “*não só pode como deve identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária, tanto na condição de contribuinte, quanto na condição de responsável”*, conforme se verifica do precedente citado abaixo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 1999, 2000, 2001 IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIROS. ATIVIDADE INCLUÍDA ENTRE AQUELAS DE COMPETÊNCIA DOS AUDITORES FISCAIS. A **autoridade fiscal lançadora** tem perfeita competência legal para imputar responsabilidade tributária a terceiros. Ela **não só pode como deve identificar corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária**, tanto na condição de contribuinte, quanto na condição de responsável. (Processo nº 10980.011566/2003-85. Acórdão n 9101-003.427. Sessão de 06.02.2018, Relator Rafael Vidal de Araujo, g.n.)”

38. Ademais, é de se reconhecer que, ao tratar da nulidade do lançamento pelo erro na identificação do sujeito passivo, a Solução de Consulta Interna nº 8, de 8 de março de 2013, estabelece que “*o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito*

<sup>8</sup> **Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

**Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

*passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o **contribuinte** como o **responsável** tributário) gera um lançamento nulo por vício material”:*

**“Solução de Consulta Interna nº 8, de 8 de março de 2013**

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

[...]

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da conseqüência da regra-matriz do tributo, acrescentando-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, **o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material**, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Conclusão

11. Em decorrência do exposto, conclui-se que:

- a) Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.
- b) A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.
- c) Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configura erro de direito é vício material.” (grifei)

39. Por essas razões, entendo por acolher a alegação de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

**Dispositivo**

40. Ante o exposto, **conheço parcialmente** do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das alegações relacionadas à ilegalidade da exclusão do Simples Nacional, e quanto à parcela conhecida, entendo por acatar a preliminar de nulidade de erro na identificação do sujeito passivo e, dar-lhe provimento para cancelar o lançamento.

41. É como voto.

Assinado Digitalmente

**Miriam Costa Faccin**