



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.722162/2016-69
ACÓRDÃO	1102-002.080 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NNO SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/07/2011, 31/12/2015

NULIDADE. PROVA INDICIÁRIA. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO.

A utilização de prova indiciária não acarreta, por si só, a nulidade do lançamento, desde que os indícios sejam convergentes, consistentes e suficientes para demonstrar os fatos constitutivos da exigência tributária. Inexistindo vício de fundamentação na decisão recorrida, rejeita-se a preliminar de nulidade.

FRAGMENTAÇÃO ARTIFICIAL DE ATIVIDADES. GRUPO ECONÔMICO. SIMULAÇÃO.

A existência de elementos convergentes que evidenciam unidade operacional, administrativa, patrimonial e econômica entre pessoas jurídicas afasta a autonomia formal das empresas e caracteriza a fragmentação artificial de atividades com o propósito de manter indevidamente a permanência no regime do Simples Nacional.

MULTA QUALIFICADA. CONLUIO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. MANUTENÇÃO.

A qualificação da multa de ofício exige a demonstração de que a conduta do sujeito passivo se enquadra em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, não bastando a mera constatação da infração tributária. Constatado que o Relatório Fiscal apresenta fundamentação suficiente para caracterizar a hipótese de conluio, revela-se legítima a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

DECADÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. CONLUIO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I, DO CTN.

Mantida a qualificação da multa em razão da caracterização de conluio, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN,

afastando-se a incidência do art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal. Inexistente a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reduzir o patamar da multa de ofício qualificada de 150% para 100%, mediante aplicação da retroatividade benigna de lei, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

A Recorrente foi submetida a procedimento fiscalizatório formalizado por meio do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF nº 0510700-2016-00067, abrangendo os anos de 2011 a 2015, com o objetivo de apurar contribuições destinadas à seguridade social previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/91, bem como contribuições destinadas a terceiros. Conforme consignado no Relatório Fiscal (fls. 35/44), elaborado no âmbito do presente processo e do Processo Administrativo nº 13502.722158/2016-09, a fiscalização entendeu haver ausência de recolhimento da contribuição previdenciária patronal, do GILRAT/SAT e das contribuições destinadas ao INCRA, SEBRAE, FNDE, SENAI e SESI, relativamente ao período de 07/2011 a 12/2015, inclusive décimo terceiro salário. O início formal da ação fiscal ocorreu em 28/04/2016, mediante ciência pessoal do Termo de Início do Procedimento Fiscal/TIPF, marco apontado pela fiscalização como o fim da espontaneidade da Recorrente. No curso do

procedimento, foram lavrados Termos de Intimação Fiscal, por meio dos quais a Recorrente foi instada a prestar esclarecimentos e apresentar documentos.

De acordo com a fiscalização, a Recorrente atuava no ramo de terceirização de mão de obra para o setor atacadista e varejista, prestando serviços de promotores de vendas, reposição de estoque e inventário de mercadorias, tendo como principal cliente o Atacadão S.A.

A fiscalização afirmou ter identificado que as empresas DIWAL Serviços Comerciais Ltda., GONNOG – Nogueira & Moraes Ltda. ME, REPOR Serviços Comerciais Ltda. EPP, NNO Serviços Administrativos Ltda. EPP, PW Serviços Administrativos Ltda. ME, Bordim e Silva Ltda. EPP e Nogueira & Nascimento da Silva Ltda. EPP constituíam grupo econômico de fato denominado “REPOR BRASIL”. Ademais, a fiscalização apurou que haveria ampla combinação de recursos financeiros, materiais e humanos entre as empresas, inclusive com alegada confusão patrimonial e mistura de transações entre as mencionadas empresas.

Ainda segundo a autoridade fiscal, embora as empresas possuíssem formalmente diferentes sócios, todas seriam efetivamente controladas pelo casal Gilmar Edson Nogueira e Célia Alves de Oliveira Nogueira, apontados como reais proprietários e principais beneficiários das empresas integrantes do grupo econômico. O relatório fiscal menciona que o detalhamento da suposta estrutura operacional do grupo e do controle de fato exercido pelo casal constaria do Processo Administrativo nº 13502.722113/2016-26, relativo à exclusão de ofício da empresa do Simples Nacional.

Conforme descrito no relatório, a Recorrente ingressou no Simples Nacional em 16/09/2009, permanecendo nesse regime até solicitar sua exclusão voluntária em 20/05/2016, com efeitos a partir de 01/01/2017. Todavia, a fiscalização entendeu que a adesão da empresa ao regime teria ocorrido de forma irregular, mediante utilização de interpostas pessoas em seu quadro societário, em afronta ao art. 3º, §4º, incisos III e IV, da Lei Complementar nº 123/2006. A autoridade fiscal sustentou que a empresa teria ocultado os supostos sócios de fato Célia Alves de Oliveira Nogueira e Jackiane Nascimento da Silva Oliveira para contornar as vedações legais aplicáveis ao Simples Nacional.

A Fiscalização também consignou que a empresa teria se utilizado de “interposição fraudulenta”, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 29, inciso IV, da Lei Complementar nº 123/2006, razão pela qual foi formalizada representação administrativa para exclusão de ofício do Simples Nacional com efeitos retroativos à data de ingresso da empresa no regime.

Segundo a fiscalização, a exclusão de ofício foi formalizada por meio do Ato Declaratório Executivo ADE DERAT/DIORT nº 021, com efeitos retroativos a 16/09/2009. Em razão disso, a Recorrente passou a ser considerada obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, SAT/RAT e contribuições destinadas a terceiros desde a data de ingresso no Simples Nacional.

O relatório fiscal registra que as bases de cálculo utilizadas nos lançamentos corresponderiam às informações declaradas pela própria Recorrente em GFIP, abrangendo

remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais. A fiscalização consignou que a empresa apresentava GFIPs na condição de optante pelo Simples Nacional, motivo pelo qual não apurava contribuições patronais nem contribuições destinadas a terceiros. Sobre as bases de cálculo apuradas, foram aplicadas as alíquotas de 20% a título de contribuição patronal, 2% referentes ao RAT/SAT multiplicado pelo FAP aplicável a cada exercício, além de 5,8% relativos às contribuições destinadas a terceiros (FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE).

No curso fiscalizatório apurou-se, ainda, que a Recorrente efetuou recolhimentos por meio de GPS e DAS ao longo do período fiscalizado. Segundo a fiscalização, os recolhimentos em GPS correspondiam apenas às contribuições descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais, ao passo que os recolhimentos efetuados por meio de DAS foram parcialmente aproveitados para abatimento das contribuições previdenciárias patronais apuradas no lançamento.

Além da exigência do principal e dos juros calculados com base na taxa SELIC, a fiscalização aplicou multa de ofício qualificada no percentual de 150%, com fundamento no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A qualificação da penalidade decorreu da alegada prática de fraude consistente na interposição de pessoas para possibilitar o ingresso e permanência indevida da Recorrente no Simples Nacional, com consequente redução da carga tributária.

A autoridade fiscal também consignou a inoccorrência de decadência relativamente ao exercício de 2011, ao argumento de que a suposta ocorrência de dolo, fraude ou simulação afastaria a aplicação do prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN.

No tocante à sujeição passiva, a fiscalização concluiu pela responsabilidade solidária das empresas integrantes do alegado grupo econômico, com fundamento no art. 124 do CTN, art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91 e art. 222 do Decreto nº 3.048/99. Além disso, atribuiu responsabilidade pessoal aos supostos controladores de fato, Gilmar Edson Nogueira e Célia Alves de Oliveira Nogueira, nos termos do art. 135 do CTN, em razão da alegada utilização de interpostas pessoas para viabilizar a permanência das empresas no Simples Nacional.

Por fim, foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais, sob o fundamento de que as contribuições exigidas nos autos de infração não teriam sido integralmente declaradas em GFIP nem recolhidas, circunstância que, em tese, caracterizaria crime contra a ordem tributária.

Concluído o procedimento fiscalizatório, o Auditor-Fiscal lavrou Auto de Infração (fls. 05/40), visando a exigência de contribuições para outras entidades e fundos (INCRA, SEBRAE, FNDE, SENAI E SESI), relativo ao período de 07/2011 a 12/2015, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e que constitui consequência da exclusão da Recorrente do Simples Nacional. Houve a inclusão de diversos responsáveis solidários, pessoas jurídicas e físicas (DIWAL SERVICOS COMERCIAIS LTDA; GONNOG - NOGUEIRA & MORAES LTDA – ME; REPOR - SERVICOS COMERCIAIS LTDA; PW SERVICOS ADMINISTRATIVOS LTDA – ME; BORDIM E SILVA LTDA – EPP; NOGUEIRA & NASCIMENTO DA SILVA LTDA – EPP; GILMAR EDSON NOGUEIRA e CELIA ALVES DE

OLIVEIRA NOGUEIRA). As contribuições previdenciárias, parte empresa, incidentes sobre as mesmas bases (além da base relativa às remunerações de contribuintes individuais), encontram-se no processo nº 13502.722258/2016-09.

O montante do crédito tributário lançado e objeto do presente processo perfaz o valor total de R\$ 1.358.661,23. Os valores individualizados de cada tributo, bem como o respectivo enquadramento legal das infrações, encontram-se devidamente discriminados no Auto de Infração.

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação às fls. 245 a 270, na qual sustentou a improcedência das exigências fiscais.

Às fls. 309/310, a Recorrente apresentou manifestação alegando ciência do Comunicado nº 1498087, emitido em 19/02/2017. Na oportunidade, sustentou a ilegalidade da ameaça de inscrição do crédito tributário em CADIN, ao argumento de que o crédito objeto do Processo Administrativo SRF nº 13502.722158/2016-09 encontrava-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, em razão da apresentação de impugnação administrativa.

Posteriormente, ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), proferiram o Acórdão nº 16-82.327 (fls. 336/356), por meio do qual, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

A seguir, destacam-se os trechos relevantes do acórdão:

(...)

5.1. Nulidade ou Suspensão até julgamento do ADE. Assevera a impugnante que o Auto de Infração não poderia prevalecer até o julgamento final do Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional, cabendo o reconhecimento da nulidade ou, ao menos, a suspensão do presente processo até julgamento final do referido ato.

5.2. De fato, a efetividade da exclusão do Simples Nacional somente operará, tendo em vista a manifestação de inconformidade interposta dentro do prazo legal, quando se tornar definitiva a decisão desfavorável ao contribuinte.

5.3. Significa isso que, enquanto estiver tramitando o processo de exclusão do Simples Nacional, a empresa não poderá ser compelida ao pagamento dos tributos afetos às pessoas jurídicas submetidas ao regime geral de tributação, em decorrência, sobretudo, do disposto no art. 151, III, do Código Tributário Nacional, que estabelece:

(...)

5.5. Contudo, muito embora a manifestação de inconformidade obstaculize a efetividade do ato de exclusão, importante atentar que este fato não retira o direito do fisco de constituir o crédito tributário, que, no entanto, será dotado de

caráter preventivo, conforme esclarece o segundo parágrafo da ementa, já que objetiva unicamente a prevenção quanto à ocorrência da decadência.

(...)

5.8. Portanto, como se viu, a apresentação de manifestação de inconformidade não possui o condão de impedir a lavratura de auto de infração relativo aos tributos exigidos na forma de tributação das demais pessoas jurídicas, ainda que sua exigibilidade fique condicionada à decisão desfavorável ao contribuinte no processo que cuida o ato de exclusão do regime diferenciado, não havendo, portanto, no que toca a este assunto, qualquer vício capaz de macular a autuação efetuada pela autoridade fiscal.

5.9. Aliás, consta do próprio corpo do ADE, que o ato somente seria considerado definitivo se não houvesse apresentação de manifestação de inconformidade. Como a Contribuinte apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade, efetivamente faz jus à suspensão dos efeitos, até que seja proferida decisão administrativa final.

5.10. De toda sorte, não procede o pedido de nulidade ou de suspensão do trâmite, visto que apenas a exigibilidade do crédito é que se encontra paralisada.

6. Conexão. A impugnante também se manifesta pela conexão do presente processo administrativo com o de nº 13502.722158/2016-09.

6.1. Inicialmente, há que se dizer que o instituto da conexão não possui previsão expressa no Decreto nº 70.235/1972, tal como ocorre no Código de Processo Civil.

6.2. No entanto, admite-se ser recomendável que os processos cujas impugnações apresentem a mesma causa de pedir, vale dizer, os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos, sejam julgados conjuntamente, especialmente a fim de evitar decisões conflitantes.

6.3. Porém, como já falado, por não existir previsão expressa na legislação que rege o processo administrativo fiscal, não há esta obrigatoriedade.

6.4. Não obstante o exposto, informo que os processos relativos às contribuições previdenciárias e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos serão julgados na mesma sessão de julgamento, de forma que, assim, o risco de coexistência de decisões conflitantes em relação aos dois processos é afastado, consoante pleiteia a impugnante na peça impugnatória.

7. Cerceamento de defesa. Aduz a impugnante que teria havido cerceamento de defesa por não ter recebido o inteiro teor do processo administrativo, tendo lhe sido entregue apenas a Representação Fiscal e o respectivo ADE, sendo certo que o processo administrativo é composto de um conjunto de documentos dos quais a impugnante não teria sido cientificada.

7.1. Tanto a impugnante quanto os seus procuradores são sabedores de que a lei lhes faculta a vista e o fornecimento de cópia do processo administrativo (art. 38, § 2º, da Lei nº 9.250/95; art. 146, §§ 2 e 3º, do Decreto nº 7.574/2011; art. 7º, XIII

e XV da Lei nº 8.906/94), não havendo prova de que tenha havido qualquer tipo de recusa no acesso à íntegra dos autos.

7.2. Ademais, a defesa da interessada demonstra perfeito entendimento da motivação tanto da exclusão da empresa do Simples Nacional quanto do presente lançamento, visto que se defendeu especificamente e com desenvoltura contra os apontamentos realizados pela fiscalização.

7.3. Assim, em concreto, não verifica-se qualquer prejuízo ao direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório, pelo que nenhuma nulidade nesse sentido há de ser reconhecida.

8. Multa qualificada. A impugnante também afirma que não foi caracterizado nenhum ilícito tributário e, portanto, a multa “duplicada” (qualificada) decorrente da acusação de fraude seria improcedente. Inclusive, não se poderia fazer remissão ao quanto detalhado no processo de exclusão do Simples Nacional, ainda que a autoridade fiscal tenha juntado aos autos a íntegra da Representação Administrativa. Ademais, a infração deveria ser comprovada mês a mês.

(...)

8.6. Enfim, em decorrência de toda confusão patrimonial e administrativa entre as empresas, foi reconhecida a existência de grupo econômico entre as empresas e a interposição de pessoas nos contratos sociais das sociedades, o que está sendo objeto de discussão em outros processos administrativos, razão pela qual não será objeto de discussão neste acórdão.

8.7. Todavia, para fins de aplicação da multa qualificada, faz-se necessário analisar se o intuito de todo este estratagema foi o de 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. 72 da Lei nº 4.502/64).

8.8. Ora, a forma de tributação aplicável às pessoas jurídicas não submetidas ao regime do Simples prevê a incidência de contribuição previdenciária patronal no percentual de 20% sobre a folha de pagamento, a alíquota GILRAT que pode alcançar 3% sobre a mesma base de cálculo, além das contribuições para outras entidades e fundos, que, em média, gira em torno de 5,8%, dependendo do ramo de atividade da pessoa jurídica.

8.9. Já pelo regime do Simples Nacional, o pagamento da contribuição previdenciária patronal incide sobre o faturamento da empresa, acarretando, geralmente, um valor muito abaixo daquele calculado sobre a folha de pagamento.

8.10. No caso da Repor e das empresas que integram o grupo econômico Repor Brasil, a economia tributária atingida em função do enquadramento indevido no Simples é muito significativa, notadamente em função do seu ramo de atividade,

voltado à terceirização serviços especializados de mão de obra, que, como se sabe, ocupa nas empresas que se dedicam à referida atividade a maior parcela de suas despesas.

8.11. Prova disso é o fato de que, após a efetivação da exclusão do Simples Nacional, o cálculo da contribuição previdenciária devida, mesmo com a dedução das importâncias pagas em decorrência das guias para Simples Nacional, ainda sim restou uma vultosa quantia em favor da Fazenda Pública a título de contribuição previdenciária e contribuição para outras entidades e fundos, que, aliás, foi objeto da confecção dos autos de infração por parte da autoridade lançadora, os quais, aliás, estão sendo discutidos em sede do contencioso administrativo.

8.12. Portanto, de fato, é notório que há um relevante proveito para as empresas que integram o grupo, ao se autoenquadrarem no regime de tributação simplificado.

(...)

8.16. Enfim, todas estas manobras não fariam sentido, senão para possibilitar, ainda que indevidamente, que as empresas nas quais estavam depositados grande parte dos funcionários pudessem, aparentemente, ser inscritas no Simples, já que, caso toda a realidade dos fatos fossem devidamente registradas e formalizadas, as vedações ao ingresso no Simples Nacional ficariam expostas, de modo que dificilmente conseguiriam se beneficiar das reduções tributárias que o regime simplificado de tributação as concederiam.

8.17. Nessa linha, restou evidenciado, portanto, que a intenção da Repor em ocultar os reais sócios que a integravam consistia em viabilizar a sua inscrição indevida no Simples Nacional, e, com isso, impedir a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária patronal e das contribuições de terceiras entidades e fundos sobre as folhas de pagamento, e com isso lograr êxito em obter uma economia tributária à custa de toda a manobra engendrada.

8.18. Outrossim, registre-se que o ardil fraudulento relativamente à interposição de terceiras pessoas foi verificada durante todo o período fiscal. No que interessa especificamente à NNO, a exclusão do Simples Nacional inclusive remeteu à data de sua constituição, mais precisamente a 16/09/2009, de modo que não há que se falar em demonstração da qualificadora da multa de ofício mês a mês, conforme pretende a impugnante.

9. Decadência. Afirma a impugnante a decadência dos fatos geradores ocorridos em 2011, pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

(...)

9.4. Aplicando-se a regra antes colacionada, verifico que não há que se falar em decadência relativamente aos tributos cujos fatos geradores ocorreram em 2011,

que, em obediência ao mandamento do §º 4 do art. 150 do CTN, c/c art. 173, I, do CTN, poderiam ser lançados até a data de 31/12/2016.

10. Exclusão do Simples. Interposição de Pessoas. Caracterização do Grupo Econômico. Responsabilidade Solidária. Aduz a impugnante que não houve a composição de sociedades mediante a interposição de pessoas (art. 29, IV, da Lei Complementar no 123/2006), sendo que as pessoas jurídicas envolvidas não integram grupo econômico de fato. Admite que, por questão de estratégia corporativa, os grandes clientes (tomadores de serviço) não permitem que um prestador de serviço obtenha mais de 25% dos contratos firmados e, mais ainda, não admitem que o quadro societário das empresas porventura contratadas tenha sede em Estado diferente do estado em que é prestado o serviço. Dessarte, por instinto comercial, a empresa notificada procurou cerca-se de pessoas próximas no afã – sem dolo ou preterdolo - de manter e ampliar negócios. A criação e a expansão das empresas demonstraria tão somente o crescimento econômico natural, alcançado graças à qualidade dos serviços prestados e da responsabilidade empresarial em oferecer o melhor para o cliente. Assim, a denominação “REPOR BRASIL” não teria sido produto de pensamentos espúrios ou meta final de planejamento financeiro evasivo. Outrossim, o fato de várias personalidades jurídicas distintas entre si constituírem o mesmo advogado não as torna associadas ou integrantes de grupo econômico. Quando muito, na seara judicial poderiam ser denominados litisconsortes. Ao final, requer a exclusão das demais empresas da condição de “responsáveis solidários de fato”.

10.1. Quanto à suposta irregularidade na exclusão da empresa do Simples Nacional, tem-se que a matéria é estranha ao presente processo, na medida em que este trata apenas da constituição do crédito tributário em face de tal exclusão. Portanto, não será objeto de enfrentamento a não ser naquilo que se relacione diretamente ao presente lançamento.

10.2. Nessa linha, vale assinalar que tal discussão há que ser travada no Processo Administrativo nº 13502.722113/2016-26, que trata da exclusão da empresa do Simples Nacional, onde estão acostados todos os elementos utilizados pela autoridade lançadora que culminou na conclusão acerca da ocorrência de situação impeditiva à inscrição da impugnante no regime diferenciado, e onde foi oportunizado à contribuinte o direito de se manifestar contrariamente ao ato praticado

(...)

10.9. Assim, não subsistem dúvidas de que integram um grupo econômico, qualquer que seja o conceito a se adotar de grupo econômico e que, no caso, a constituição das empresas se deu por interposição de pessoas (art. 29, IV, da Lei Complementar no 123/2006) como ardil para o gozo de benefícios fiscais. Destarte, merece ser mantida a responsabilidade solidária decorrente da caracterização do grupo econômico, nos termos do art. 121, I, do CTN, c.c. art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

11. Revisão dos valores. A impugnante mostra-se ainda inconformada com os valores lançados. Afirma que há os valores faturados e oferecidos à tributação e “devidamente recolhido a GFIP, dos quais não foram integralmente recebidos” (sic!), devendo os autos serem baixados em diligência para apuração, tendo em vista que não foram juntados os documentos e elementos para comprovar o alegado em razão do imenso volume que constituem.

11.1. Ocorre que o lançamento das contribuições previdenciárias exigidas por meio do auto de infração incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas, ou creditadas, a teor do que dispõe o artigo 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991, tendo sido, em razão disso, confeccionado com base nas GFIPs apresentadas pelo sujeito passivo, já que estas se constituem no meio legal onde a empresa informa mensalmente as informações relacionadas aos fatos geradores do tributo em debate.

11.2. Efetivamente, não há, assim como não houve, tampouco poderia haver, por falta de determinação legal a respeito, incidência de contribuição previdenciária, na hipótese dos autos, sobre o faturamento, porquanto, como dito, as contribuições previdenciárias devidas pela empresa atuada são calculadas tão somente sobre as remunerações dos segurados que lhe prestaram serviço.

11.3. De toda sorte, cumpre ressaltar que a parcela do recolhimento do Simples Nacional relativa à contribuição previdenciária (CPP) foi aproveitada para quitação das contribuições previdenciárias devidas pela empresa (cota patronal e SAT/RAT), conforme informação colhida do Relatório Fiscal.

11.4. No caso dos presentes autos, trata-se de contribuições para outra entidades e fundos (terceiros), que não são recolhidas pelas empresas dos Simples Nacional, na forma do § 3º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006, de sorte que não houve recolhimento a ser considerado pela autoridade fiscal.

11.5. Logo, não há reparos a fazer no lançamento.

12. Responsabilidade Solidária. Sócios. Requer a impugnante seja reconhecida a ausência de responsabilidade solidária de Gilmar e Célia com base no art. 135 do CTN, pela inexistência de dolo (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto).

12.1. De acordo com o que já foi analisado neste voto, quando do exame das questões relacionadas à qualificação da multa de ofício, ficou evidenciada a ocorrência de fraude, em virtude de toda a artimanha realizada pela contribuinte e demais empresas do grupo, no sentido de ocultar a verdadeira composição societária e, assim, reduzir sua carga tributária, para dar feição de legalidade à opção da contribuinte pelo regime de tributação diferenciado.

12.2. Portanto, daí se extrai que, por o dolo constituir-se no elemento subjetivo do tipo fraude, este ocorreu no caso que está sendo julgado.

12.3. Com efeito, conforme já examinado, tendo em vista a infração à lei levada a efeito pelos responsáveis solidários consubstanciada na formalização do contrato social sem a indicação dos verdadeiros sócios que compõem a sociedade autuada, a qual, inclusive, ficou caracterizada como fraude, considero que deve ser mantida a responsabilidade tributária a eles atribuídas, em consonância com as disposições contidas no art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

13. Conclusão. Por tudo quanto exposto, voto no sentido de se conhecer e, no mérito, julgar improcedente a Impugnação apresentada, mantendo-se integralmente o crédito tributário lançado.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2015

LANÇAMENTO. ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO NÃO DEFINITIVO. SITUAÇÃO NÃO IMPEDITIVA. AUTO DE INFRAÇÃO MANTIDO.

Não constitui óbice à constituição dos créditos tributários o fato de não se achar definitivo o ato de exclusão do Simples Nacional.

CONEXÃO. JULGAMENTO EM CONJUNTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. PEDIDO DE JULGAMENTO CONJUNTO ATENDIDO.

Não há previsão legal, no processo administrativo fiscal, para julgamento em conjunto de autos de infração que contenham a mesma causa de pedir. Todavia, visando a evitar a coexistência de decisões diversas sobre o mesmo assunto, é recomendável que assim se proceda.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE FRAUDE. FRAUDE COMPROVADA. LANÇAMENTO NÃO DECAÍDO.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. OCORRÊNCIA DE FRAUDE. FRAUDE COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA MANTIDA.

Comprovada a ocorrência de fraude cometida pelo sujeito passivo impõe-se a aplicação de multa de ofício qualificada no patamar de 150% sobre o crédito tributário apurado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO. DOLO COMPROVADO. RESPONSABILIZAÇÃO MANTIDA.

Comprovado o dolo pela autoridade lançadora, consistente na intenção dos reais administradores de reduzir a carga tributária por meio de manobras

organizacionais ilícitas, impõe-se a responsabilização das pessoas encarregadas da administração da sociedade.

ALEGAÇÕES ACERCA DO ATO DE EXCLUSÃO. MATÉRIA ESTRANHA AO PROCESSO. ARGUIÇÃO NÃO ADMITIDA.

São estranhas ao processo de constituição de crédito tributário decorrente da exclusão da empresa do Simples Nacional as alegações acerca da legitimidade na expedição do Ato Declaratório de Exclusão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência da Decisão da DRJ em 26/09/2018 e interpôs Recurso Voluntário em 28/09/2018 (fls. 363/381), no qual, em síntese:

1. Sustenta que provas meramente indiciárias não seriam suficientes para embasar decisão condenatória. Afirmar que a decisão recorrida, bem como o respectivo relatório, se limitaram a qualificar como frágeis os argumentos apresentados na impugnação, sem, contudo, enfrentar de forma aprofundada as alegações deduzidas pela defesa, deixando de apresentar comentários, observações e considerações específicas acerca dos fundamentos invocados.

1.1. Nesse contexto, alega que a Autoridade Julgadora de 1ª Instância teria apenas consignado que a fundamentação apresentada pela autoridade fiscal seria suficiente para justificar o lançamento, em razão da existência de conjunto probatório composto por indícios convergentes aptos a formar convencimento acerca da existência de grupo econômico de fato.

1.2. A Recorrente sustenta que a decisão administrativa deveria ter analisado de forma minuciosa todos os argumentos, ponderações e refutações apresentados na impugnação, especialmente no que se refere aos atos e condutas atribuídos ao contribuinte pela fiscalização.

1.3. Aduz, ainda, que a Autoridade Julgadora de 1ª Instância teria deixado de observar deveres essenciais inerentes ao processo administrativo fiscal instaurado entre o Fisco e o contribuinte.

2. Suscita nulidade da decisão recorrida por alegada ausência de motivação, sustentando que o conteúdo do decisum não se compatibiliza com o princípio da motivação aplicável às decisões administrativas em processo tributário. Afirmar que toda decisão administrativa fiscal deve ser integralmente fundamentada, com exposição clara das razões e alegações que permitam ao contribuinte compreender o conteúdo da decisão e exercer adequadamente o direito de defesa pela via recursal cabível, sob pena de invalidade do ato administrativo, nos termos do art. 2º, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.717/1965, e art. 2º, inciso VII, da Lei nº 9.784/99.

3. Sustenta, ainda, que precedentes jurisprudenciais perderiam eficácia quando ausente similitude fática entre os casos analisados. Aduz inexistir uniformidade doutrinária e

jurisprudencial acerca do conceito de confusão patrimonial apta a respaldar questionamentos relacionados ao inadimplemento de obrigações tributárias.

3.1. Alega que a Autoridade Fiscal e a autoridade julgadora de 1ª Instância teriam buscado induzir à conclusão de que os envolvidos teriam atuado dolosamente e com intuito de lesar o Fisco, sem propósito negocial legítimo, apenas para justificar a aplicação da multa qualificada.

3.2. Sustenta que não houve atuação com finalidade de sonegação tributária, afirmando existirem elementos que demonstrariam que a estrutura empresarial adotada decorreu de razões negociais legítimas, e não de propósito exclusivo de fraude ao Fisco.

4. Defende a ineficácia da decisão condenatória por ausência de elemento subjetivo apto a justificar a aplicação da multa qualificada. Sustenta que a Autoridade Julgadora teria fundamentado a aplicação da multa prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em interpretação subjetiva baseada em indícios e presunções, sem comprovação documental da prática de atos dolosos tipificados no art. 337-A do Código Penal.

4.1. Alega que a decisão recorrida concluiu, com base em indícios e presunções, que a Recorrente teria atuado deliberadamente para impedir o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência dos fatos geradores das contribuições sociais, caracterizando hipótese de sonegação fiscal, conforme consignado às fls. 426 e 427 do CRJ/CGE.

4.2. Sustenta que a multa qualificada somente poderia ser aplicada em hipóteses claras, evidentes e irrefutáveis, não sendo admissível sua imposição com fundamento em interpretações subjetivas, indícios ou presunções.

4.3. Aduz que, diante de divergências ou dúvidas quanto à qualificação jurídica dos fatos, não seria cabível a aplicação da multa prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

4.4. Afirma que a aplicação da multa qualificada exige demonstração inequívoca de dolo em acepção penal, sustentando que a Recorrente teria atuado de forma explícita e sem ocultação, disponibilizando documentos e declarações suficientes à fiscalização.

4.5. Nesse contexto, sustenta que os Autos de Infração não se enquadrariam na hipótese de multa qualificada prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

4.6. Alega, ainda, que a aplicação da multa qualificada somente seria admissível quando o elemento subjetivo do tipo, consistente no dolo, estivesse inequivocamente demonstrado, afirmando que a decisão de 1ª Instância teria incorrido em equívoco ao concluir pela ocorrência de sonegação fiscal.

4.7. Afirma que a existência de dolo não pode ser presumida com base em indícios para fins de aplicação de multa específica por sonegação fiscal, exigindo-se provas convincentes, indiscutíveis e incontestáveis.

5. Sustenta a inexistência de responsabilidade solidária por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto atribuída ao Sr. Gilmar Edson Nogueira (CPF nº 361.447.039-34) e à Sra. Célia Alves de Oliveira Nogueira (CPF nº 538.636.319-00). Alega que o acórdão recorrido teria sido omissivo ao deixar de analisar o fato de que os créditos tributários atribuídos aos sócios, nos períodos discriminados, não gozariam de certeza, liquidez e exigibilidade, em razão de terem sido apurados com base em presunções relativas a períodos mensais e anuais em que os sócios indicados já não integrariam os quadros societários correspondentes.

5.1. Destaca que não teria ocorrido sonegação nas operações realizadas e que, por essa razão, inexistiria infração legal apta a justificar a responsabilização solidária, conforme interpretação dos arts. 128 e 135, inciso III, do CTN.

5.2. Aduz que a interpretação sistemática dos arts. 124 e 135 do CTN exige, para fins de imputação de responsabilidade tributária, a demonstração de dolo na prática de atos ilícitos, infração à lei ou excesso de poderes, afirmando que o dolo não se presume, devendo ser comprovado. Requer, assim, a exclusão do Sr. Gilmar Edson Nogueira (CPF nº 361.447.039-34) e da Sra. Célia Alves de Oliveira Nogueira (CPF nº 538.636.319-00) do polo passivo da relação tributária, sob o argumento de inexistência de atuação com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social.

6. Insiste no reconhecimento da decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2011, com fundamento no art. 150, §4º, do CTN.

6.1. Alega que a 13ª Turma da DRJ/SPO teria deixado de observar o dever de fundamentação previsto no art. 31 do Decreto nº 70.235/72.

6.2. Aduz que o acórdão recorrido afastou a decadência relativamente ao período até dezembro de 2011 sob o fundamento de ocorrência de sonegação fiscal, aplicando a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN. Sustenta, contudo, que inexistindo sonegação, o prazo decadencial aplicável seria o previsto no art. 150, §4º, do CTN, razão pela qual estariam decadentes os lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores a janeiro de 2012.

7. Aponta, ainda, nulidade formal do Auto de Infração pela ausência de juridicidade na fundamentação adotada pela Autoridade Julgadora de 1ª Instância Administrativa.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário apresentado pela NNO é tempestivo atende aos demais requisitos legais para sua admissibilidade. Portanto, o conheço.

Quanto aos responsáveis tributários pessoas físicas Célia Alvez de Oliveira Nogueira, Gilmar Edson Nogueira e as pessoas jurídicas DIWAL Serviços Comerciais Ltda., GONNOG – Nogueira e Moraes Ltda – ME, Nogueira & Nascimento da Silva Ltda – EPP, PW Serviços Administrativos Ltda – ME, REPOR – Serviços Comerciais Ltda e BORDIM e Silva Ltda – EPP, verifico que não apresentaram Recurso Voluntário, razão pela qual são considerados revéis.

2 PRELIMINAR DE MÉRITO

Preliminarmente ao exame do mérito, a Recorrente sustenta a nulidade da decisão proferida pela DRJ, ao argumento de que esta teria admitido meras provas indiciárias para validar o lançamento fiscal e deixado de apresentar adequada fundamentação.

A preliminar não merece acolhimento.

Em primeiro lugar, a alegação de que o lançamento estaria fundado em prova exclusivamente indiciária não conduz, por si só, à sua invalidade. A atividade de reconstrução dos fatos jurídicos, especialmente em matéria tributária, frequentemente se desenvolve mediante a valoração de indícios, cuja aptidão probatória decorre da sua convergência, coerência e consistência lógica. O que se exige não é a existência de prova direta para cada fato relevante, mas que o conjunto probatório seja suficiente para formar um juízo racional acerca da ocorrência dos fatos constitutivos da exigência fiscal.

Nesse contexto, o acervo probatório produzido pela fiscalização revela-se harmônico e convergente, sendo composto por elementos que, analisados em conjunto, sustentam adequadamente as conclusões adotadas pela autoridade lançadora. Não se trata, portanto, de meras conjecturas ou presunções desprovidas de suporte fático, mas de um conjunto consistente de indícios que resistem às objeções formuladas pela Recorrente e se mostram aptos a amparar o lançamento.

Também não procede a alegação de ausência de motivação da decisão recorrida. A DRJ examinou os fundamentos da autuação e as razões da impugnação, enfrentando os argumentos relevantes deduzidos pelas partes e explicitando, de forma clara e suficiente, as razões pelas quais concluiu pela manutenção da exigência fiscal. A circunstância de a Recorrente discordar das conclusões alcançadas não se confunde com falta de fundamentação.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

3 MÉRITO

3.1 DAS RAZOES DE DECIDIR

Já no mérito, a Recorrente inicia sua defesa afirmando que não agiu com propósito de sonegar tributos, como aduzida pela DRJ, pois há evidências concretas de que o negócio adotou essa linha estrutural em face de aspectos eminentemente negociais que os agentes não agiram com o único e exclusivo propósito de burlar o fisco, mas, na verdade, mais evidências existem que de que agiu mais por outros propósitos negociais.

Ora, tal alegação genérica e desprovida de lastro probatório não tem o condão de afastar uma acusação fiscal minuciosa que analisa diversos aspectos das relações havidas entre as pessoas físicas e jurídicas envolvidas no litígio.

Os elementos fáticos coligidos — identidade de endereços, procuradores comuns, conta bancária centralizada, confusão administrativa e patrimonial entre as empresas, migração maciça de trabalhadores entre pessoas jurídicas do grupo para adequar artificialmente a receita de cada uma aos limites do regime, e reconhecimento do próprio grupo, em ações trabalhistas, de sua unidade econômica — evidenciam que a fragmentação societária teve por finalidade segregar formalmente uma única realidade econômica em diversas pessoas jurídicas, de modo a manter cada uma delas, isoladamente, dentro do teto de faturamento do Simples Nacional.

Assim entendo que não há como infirmar o quanto decidido pela instância de piso.

3.2 MULTA QUALIFICADA

A Recorrente sustenta que a qualificação da multa foi aplicada de forma indevida, por ausência de demonstração dos pressupostos legais que autorizariam a exasperação da penalidade.

Conforme consignado no Auto de Infração, a multa qualificada foi fundamentada no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, na redação conferida pela Lei nº 11.488/2007, vigente à época dos fatos, segundo a qual:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo [75%] 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)

A aplicação da multa qualificada, portanto, não decorre automaticamente da existência de infração tributária ou da eventual procedência do lançamento. Ao contrário, exige a demonstração concreta de que a conduta do sujeito passivo se amolda a uma das hipóteses tipificadas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, correspondentes, respectivamente, à sonegação, à fraude ou ao conluio.

Trata-se de penalidade de caráter excepcional, cuja imposição reclama motivação específica e individualizada, acompanhada da descrição dos fatos e das circunstâncias que

evidenciem a prática de uma dessas condutas dolosas. A simples indicação do dispositivo legal ou a conclusão genérica pela ocorrência de irregularidade não satisfazem esse ônus argumentativo.

No presente caso, verifica-se que o Relatório Fiscal justifica a qualificação da multa na hipótese de conluio. Vejamos:

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 tratam de sonegação, fraude e conluio. No caso em comento temos o ato fraudulento da interposição de pessoa na constituição da NNO, e o conluio entre as empresas do grupo Repor Brasil e todos os integrantes de seus quadros societários, perpetrados para que a NNO pudesse ingressar no Simples Nacional, se beneficiando ilicitamente da redução da carga tributária.

Por mais que o trecho colacionado seja sucinto, o contexto da acusação fiscal, a meu ver é suficiente para atestar a hipótese de conluio, razão pela qual deve ser mantida a qualificação da multa.

No entanto, reduzo a multa de 150% para 100% em razão da retroatividade benigna de lei.

3.3 INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Recorrentes abre um tópico específico para tratar das responsabilidades imputados aos Srs. Gilmar Edson Nogueira e Celia Alves de Oliveira Nogueira.

Contudo, não é dado ao contribuinte defender interesse de terceiros, conforme dispõe a súmula 172 deste CARF:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Assim, não há como ser analisado tal ponto da defesa.

3.4 DECADÊNCIA REFERENTE AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS EM 2011

A Recorrente sustenta que deve ser reconhecida a decadência do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2011, com fundamento no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

O acórdão recorrido afastou a preliminar de decadência por entender caracterizada hipótese de sonegação, aplicando, em consequência, a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

No presente caso, contudo, a qualificação da multa foi mantida em razão da configuração de conluio, hipótese igualmente prevista no art. 73 da Lei nº 4.502/64 e expressamente contemplada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A caracterização de conduta dolosa apta a justificar a aplicação da multa qualificada afasta a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN, impondo a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal. Assim, a contagem do prazo para

constituição do crédito tributário tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessa forma, não procede a alegação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 2011, devendo ser mantido o entendimento adotado pela decisão recorrida.

4 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada em razão da retroatividade benigna de lei.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton