



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.722022/2014-01
ACÓRDÃO	2202-011.475 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KREIZEN INDUSTRIA E COMERCIO DE PECAS AUTOMOTIVAS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2009

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. EXCLUSÃO RETROATIVA DO SIMPLES NACIONAL. OMISSÃO DE RECEITAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS. MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA DAS PRELIMINARES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA RECONHECIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra acórdão que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de auto de infração que constituiu crédito tributário relativo a contribuições destinadas a terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE), no valor consolidado de crédito tributário devido, abrangendo competências de 2009 a 2011. O lançamento decorreu de exclusão retroativa do Simples Nacional da parte-recorrente, fundamentada na constatação de omissão de receitas, ausência de escrituração contábil, existência de grupo econômico de fato, confusão patrimonial, e uso de interpostas pessoas no quadro societário.

O recurso impugna a higidez formal e material do lançamento, sustenta a nulidade por ausência de lançamento das contribuições dos segurados, decadência parcial dos créditos anteriores a 13/08/2009, inexistência de grupo econômico e ausência de dolo para aplicação de multa qualificada. Requer a anulação do auto de infração ou, subsidiariamente, a exclusão da multa agravada e o aproveitamento de recolhimentos efetuados no âmbito do Simples Nacional.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

A controvérsia submetida à apreciação do colegiado abrange:

- (i) a alegada nulidade do auto de infração em razão de lançamento parcial;
- (ii) a decadência parcial de créditos tributários;
- (iii) a caracterização ou não de grupo econômico de fato e a responsabilidade solidária;
- (iv) a legitimidade da aplicação da multa qualificada por fraude ou conluio; e
- (v) o possível aproveitamento de recolhimentos efetuados sob o regime do Simples Nacional.

III. RAZÕES DE DECIDIR

As preliminares de nulidade por omissão de lançamento das contribuições dos segurados e de decadência parcial foram afastadas. Em relação à decadência, aplicou-se o art. 173, I, do CTN, conforme disposto nas Súmulas CARF 72, 148 e 174, diante da presença de indícios de dolo, fraude ou simulação.

Rejeitou-se a alegação de nulidade por ausência de motivação do lançamento. O auto de infração e a decisão de primeira instância apresentaram fundamentação suficiente e exame minucioso dos fatos, afastando qualquer vício formal.

No mérito, confirmou-se a existência de grupo econômico de fato entre a parte-recorrente e duas outras empresas. A decisão colegiada fundamentou-se em:

- compartilhamento de endereço e estrutura produtiva;
- identidade de objetos sociais;
- comunhão de empregados e setores produtivos;
- evidências de comando unificado por membros de um mesmo núcleo familiar;
- utilização de interpostas pessoas como sócios formais com ausência de capacidade técnica;
- centralização da escrituração contábil;
- fragmentação artificial de receitas com o objetivo de manutenção indevida no Simples Nacional.

Tais circunstâncias foram consideradas suficientes para caracterizar o grupo econômico e justificar a responsabilização solidária, nos termos do art. 124, I e II, do CTN e art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

Quanto à multa qualificada, entendeu-se presente o dolo e o evidente intuito de fraude, consubstanciado na organização simulada das empresas para ocultar receitas e burlar os limites do regime tributário favorecido. A aplicação da penalidade seguiu o disposto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, combinado com os arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64. Afastou-se a alegação de simples omissão de receita, considerando o conjunto probatório robusto e a materialidade das condutas constatadas.

Não se conheceu das alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, por ausência de competência do colegiado, conforme Súmula CARF 28. Igualmente, rejeitaram-se as alegações de inconstitucionalidade da multa com base na ausência de competência da esfera administrativa, nos termos da Súmula CARF 02.

Por fim, foi afastada a possibilidade de aproveitamento de valores recolhidos sob o Simples Nacional, em razão da natureza das contribuições exigidas — destinadas a terceiros — que não são abrangidas por essa sistemática de arrecadação, nos termos do art. 13, § 3º da LC nº 123/2006.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos recursos voluntários interpostos por Roberto Butsch Indústria e Comércio de Auto Peças Ltda ME e BZM; em conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto por Kreizen Indústria e Comércio de Peças Automotivas Ltda, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e daquelas referentes à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles

(substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), de lavra do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Daniel Melo Mendes Bezerra (Acórdão 08-36.068):

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigações principais, consoante discriminação a seguir:

– AI DEBCAD 51.050.594-5, importando R\$ 78.453,24, motivado pelo lançamento das contribuições devidas a outras entidades e fundos, ditos terceiros, com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD, competências 01/2009 a 12/2011.

O relatório fiscal aduz que:

O Ato Declaratório Executivo da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC nº 23/2014, assinado digitalmente em 16.06.2014, determinou a exclusão da autuada do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL.

A exclusão do SIMPLES NACIONAL surtiu efeitos a partir de 01/01/2009 e deu-se:

I) Pela negativa não justificada da exibição de documentos e informações sobre bens e movimentação financeira (artigo 29, inciso II, da LC 123/2006 e artigo 5º, inciso II da Resolução CGSN nº 15/2007).

II) Pela falta da escrituração do livro caixa (artigo 29, inciso VIII, da LC 123/2006 e artigo 5º, inciso VIII da Resolução CGSN nº 15/2007).

III) Por prática reiterada de infração ao disposto na LC 123 (artigo 29, inciso V, da LC 123/2006 e no artigo 5º, inciso V da Resolução CGSN nº 15 de 23/07/2007).

IV) Pela utilização de interpostas pessoas como sócios (artigo 29, Inciso IV da Lei Complementar 123/2006 e no artigo 5º, inciso IV da Resolução CGSN nº 15 de 23/07/2007).

V) Por ser remanescente de desmembramento (qualquer forma) da pessoa jurídica com a criação de outra empresa e da utilização de uma empresa que se encontrava paralisada, com finalidade de dividir o faturamento e empregados (3º, § 4º, IX da Lei Complementar 123/2006 e no artigo 5º, inciso XI da Resolução CGSN 15 de 23/07/2007 e no artigo 12, inciso X da Resolução CGSN 04 de 30/05/2007).

DOS FATOS GERADORES

– foram lançadas contribuições pagas ou creditadas aos segurados empregados e aos contribuintes individuais, declaradas em GFIP;

DA FALTA DE RECOLHIMENTO

– não foram deduzidos pagamentos, pois estes não existiram para o período, conforme Extrato do Simples Nacional;

DOS FATOS

– As empresas KREIZEN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS LTDA – CNPJ 10.567.112/0001-82, BZM Indústria e Comércio de Auto Peças LTDA – CNPJ 03.608.391/0001-10 e ROBERTO BUTSCH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE AUTO PEÇAS LTDA ME - CNPJ 04.782.187/0001-83 formam um grupo econômico de fato;

DA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

– Conquanto (re)intimado, o contribuinte deixou de apresentar livros contábeis (livros Diário e Razão) ou livros caixa e seus respectivos documentos em que se assentaram os lançamentos, bem como os extratos de toda movimentação financeira e bancária;

DA OMISSÃO DE RECEITA

– Há mais de trezentas notas fiscais não registradas nos livros de registro de saída e omitidas da Declaração Anual do Simples Nacional – DASN, período de 07/2009 a 12/2011;

– conquanto intimado, o contribuinte não esclareceu o motivo da falta de registro já citada;

– o contribuinte deixou de declarar, na forma do art. 25 da Lei Complementar 123/2006 e deixou de apurar o tributo na forma do art. 18, § 1º e § 3º da Lei Complementar 123/2006 relativo à receita bruta omitida;

DA CONSTITUIÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS E DO GRUPO ECONÔMICO

– as três empresas já citadas possuem mesmo endereço e atividade;

– em visita à empresa, a fiscalização constatou que as três pessoas jurídicas funcionam no mesmo local, os empregados trabalham em conjunto, não há limitação entre as empresas, tampouco, indicação de placas que pudessem indicar existência apartada delas;

– há coincidência de setores produtivos, administração e pessoal, conforme laudos de PPRA e entrevistas juntadas;

– Paulo Roberto Butsch Bittencourt e sua companheira Cristiane Lang utilizaram interpostas pessoas, seus filhos, para compor o quadro societário das empresas optantes do Simples Nacional;

– há procurações, contratos sociais, petições iniciais de reclamações trabalhistas e entrevistas que corroboram a formação de grupo econômico de fato;

– a fiscalização conclui pela existência de gestão comum, confusão patrimonial e direcionamento empresarial unificado com o objetivo de burlar os limites do Simples Nacional.

DA MULTA QUALIFICADA

– foi aplicada multa qualificada de 150%, em razão da prática de sonegação e conluio, conforme arts. 71 e 73, da Lei nº 4.502/64 c/c art. 44, da Lei nº 9.430/96;

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – GRUPO ECONÔMICO DE FATO

– houve responsabilização solidária das empresas do mesmo grupo econômico por força do art. 124, I e II, do CTN c/c art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 222, do Decreto nº 3.048/99;

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

– foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais para apuração de crime, em tese, de sonegação de contribuição previdenciária.

Da Impugnação

Inconformada com a autuação da qual foi cientificada em 13.08.2014, a empresa ROBERTO BUTSCH (devedora principal) apresentou impugnação em 05.09.2014, que, em síntese, argumenta que:

- a autuação é nula por omissão quanto à parte devida pelos segurados;
- há decadência dos créditos anteriores a 13.08.2009;
- não há grupo econômico;
- a multa qualificada é descabida;
- a responsabilidade solidária não se aplica.

Cientificada em 13.08.2014, a empresa KREIZEN (devedora solidária 1), apresentou impugnação em 05.09.2014, trazendo os mesmos argumentos.

Cientificada em 13.08.2014, a empresa BZM (devedora solidária 2), apresentou impugnação em 05.09.2014, trazendo os mesmos argumentos.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/01/2009

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados. As contribuições incluídas

neste lançamento são aquelas destinadas a outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE), cuja responsabilidade pela arrecadação e fiscalização é da Receita Federal do Brasil, conforme preconiza os arts. 2º e 3º da Lei 11.457/2007.

ALEGAÇÃO DEFENSIVA DESACOMPANHADA DE DOCUMENTOS ABONADORES. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

É imprescindível que as alegações fundamentadas em questão de fato tenham o devido acompanhamento probatório, pois: “alegar e não provar é quase não alegar”.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CONLUÍO.

Uma vez caracterizado o evidente intuito de sonegação e conluio por parte da interessada, deve ser mantida a imposição de multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do resultado do julgamento em 28/06/2016, uma terça-feira (fls. 690), as partes-recorrentes interpuseram os presentes recursos voluntários em 20/07/2016, uma quarta-feira (fls. 691), nos quais se sustenta, sinteticamente:

Argumentações comuns às três razões recursais

a) A constituição do crédito tributário sem lançamento da parcela das contribuições a cargo dos segurados fere o princípio da legalidade e o art. 142 do CTN, pois implica lançamento parcial, sem respaldo normativo, o que comprometeria a higidez do procedimento e revelaria ausência de convicção da fiscalização.

b) A apuração da base de cálculo despreza os valores já recolhidos no âmbito do Simples Nacional, o que fere o princípio da vedação ao bis in idem e a regra da legalidade estrita, dado que enseja dupla incidência sobre a mesma base tributável.

c) A responsabilização solidária das empresas viola o art. 124, I, do CTN, pois inexistente interesse jurídico comum no fato gerador, tampouco foram demonstradas as hipóteses legais aptas a configurar grupo econômico de fato, sendo insuficientes para tal finalidade os vínculos familiares, a proximidade física ou a eventual cooperação pontual entre as empresas.

d) A qualificação da multa com fundamento em sonegação e conluio ofende o art. 112 do CTN e os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco, porquanto não restou caracterizado qualquer artifício doloso ou simulado, e não há nos autos documentos hábeis a sustentar a existência de fraude ou ocultação intencional de receitas.

e) A lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais sem comprovação da materialidade do ilícito penal ofende a regra da presunção de inocência e a tipicidade penal, pois não há nos autos prova de conduta típica, antijurídica e culpável que justifique o encaminhamento ao Ministério Público.

f) A formação do crédito tributário com base apenas em presunções, sem demonstração objetiva, fere o art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, na medida em que compromete o devido processo legal e o contraditório, especialmente ao desconsiderar documentos contábeis e comerciais apresentados pela parte-recorrente.

Argumentações específicas por recurso

KREIZEN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS LTDA

g) A atribuição de responsabilidade solidária à parte-recorrente viola o art. 30, IX, da Lei 8.212/91, pois a referida norma exige demonstração clara e inequívoca de vínculo jurídico entre as empresas supostamente integrantes do grupo econômico, o que não foi observado no presente caso.

h) A exclusão da parte-recorrente do Simples Nacional com base em elementos relacionados a outras empresas ofende o princípio da personalidade jurídica e o art. 116, § único, do CTN, pois não houve demonstração de confusão patrimonial ou desvio de finalidade que justificasse a desconsideração da autonomia empresarial da recorrente.

ROBERTO BUTSCH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE AUTO PEÇAS LTDA ME

i) A ausência de lançamento das contribuições devidas pelos segurados revela ofensa à regra da tipicidade tributária prevista no art. 150, I, da Constituição Federal, na medida em que o lançamento parcial não encontra amparo legal e compromete a integridade do crédito tributário.

j) A ausência de impugnação específica quanto à suposta omissão de mais de trezentas notas fiscais não autoriza a conclusão de sonegação, pois se trata de presunção ilegítima e carente de demonstração concreta, ainda mais considerando a complexidade da produção industrial do setor automotivo e a especialização de tarefas entre empresas diversas.

BZM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE AUTO PEÇAS LTDA

k) A caracterização de grupo econômico com base em vínculos familiares viola a exigência legal de demonstração de subordinação, direção comum ou confusão de gestão, conforme interpretação do art. 2º, §2º, da CLT e da jurisprudência administrativa, sendo inaplicável a solidariedade na ausência de tais requisitos.

l) A suposta utilização de interpostas pessoas como sócios carece de qualquer prova de vício na constituição societária, revelando-se ilegítima a inferência de

fraude com base em relações de parentesco e atos societários válidos e regularmente registrados.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) O reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, por ausência de lançamento das contribuições devidas pelos segurados;
- b) Subsidiariamente, o reconhecimento da decadência parcial dos créditos tributários anteriores a 13/08/2009;
- c) A exclusão da parte-recorrente da condição de responsável solidária;
- d) A desqualificação da multa aplicada, com sua conversão para o patamar ordinário de 75%;
- e) A extinção da Representação Fiscal para Fins Penais;
- f) A declaração de insubsistência total do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria, com exceção dos tópicos indicados a seguir.

Não conheço das alegações referentes à Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, dada a ausência de competência, nos termos da orientação fixada na Súmula 28/CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Também não conheço das alegações fundadas na aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, porquanto eles pressuporiam controle de constitucionalidade, para o qual este Colegiado também não tem competência:

Súmula CARF 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Não obstante, se necessário e no momento oportuno, submeterei ao Colegiado a necessidade de observância de orientações gerais e vinculantes (*erga omnes*), cognoscíveis por dever de ofício e aplicáveis ao quadro fático.

Por fim, não conheço dos recursos voluntários interpostos por Roberto Butsch Indústria e Comércio de Auto Peças Ltda ME e BZM, por ausência de interesse recursal ou de “instauração de litígio administrativo”.

Observou o órgão julgador de origem:

A impugnação da empresa Kreizen Indústria e Comércio de Peças Automotivas LTDA é tempestiva e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecida.

Com relação às empresas Roberto Butsch Indústria e Comércio de Auto Peças Ltda ME e BZM, estas não foram cientificadas do Auto de Infração, tendo em vista que não lhes foi imputada responsabilidade solidária alguma, já que o presente crédito tributário é destinado a outras entidades e fundos e, dessa forma, não comporta solidariedade.

Conquanto isso, colacionaram peças defensivas, que ora são recepcionadas em atendimento ao contraditório e a ampla defesa constitucionais, visto que foram citadas pela Fiscalização como integrantes de grupo econômico.

Como não lhes foi imputada sujeição passiva tributária, inexistem necessidade, nem utilidade, na impugnação do crédito tributário pertinente à Kreizen Indústria e Comércio de Peças Automotivas Ltda. Qualquer provimento ser-lhes-ia anódino. Eventuais manifestações sobre as respectivas alegações, quando muito, serviriam como declarações laterais (*obiter dicta*), cuja presença no acórdão poderia suscitar complexidade e dúvida sobre o alcance da respectiva decisão. Portanto, o encaminhamento adequado segue, pura e simplesmente, pelo não conhecimento dos recursos.

2 SÍNTESE DO QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, reproduzo a estrutura do quadro fático-jurídico em análise.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos – FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE – por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

- **Fato gerador:** Apuração de contribuições devidas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a folha de salários da parte-recorrente, relativas ao período objeto do lançamento;
- **Infrações:** Falta de recolhimento, total ou parcial, das contribuições referidas;
- **Normas legais infringidas:** Art. 9º, caput e § 1º, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelos arts. 1º da Lei nº 8.748/93 e 113 da Lei nº 11.196/05;
- **Valores lançados:**
 - FNDE: R\$ 11.930,87
 - INCRA: R\$ 954,48
 - SENAI: R\$ 4.772,34
 - SESI: R\$ 7.158,54
 - SEBRAE: R\$ 2.863,43
 - Juros: R\$ 9.254,00
 - Multa de ofício: R\$ 41.519,58
- **Total do crédito tributário constituído:** R\$ 78.453,24.

A autoridade lançadora motivou o lançamento de ofício das contribuições devidas a outras entidades conveniadas – FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE – com fundamento em auditoria realizada na empresa KREIZEN Indústria e Comércio de Peças Automotivas Ltda., instaurada após a emissão do Ato Declaratório Executivo DRF/BLU nº 23, de 16/06/2014, que determinou a exclusão da parte-recorrente do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, com efeitos retroativos a 01/01/2009.

Conforme o relatório, os créditos tributários lançados decorreram das seguintes premissas:

- **Fatos geradores:** remunerações pagas ou creditadas aos segurados da empresa, informadas na GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, no período de 03/2009 a 12/2011;
- **Base de cálculo:** valores extraídos do levantamento "SE – Remuneração Segurados Empregados", constantes das GFIPs e discriminados em anexo próprio;
- **Fundamentação legal:** legislação vigente à época das competências apuradas, conforme anexo "Fundamentos Legais do Débito" (FLD), integrante do auto de infração;
- **Infrações apuradas:** (i) ausência de escrituração contábil e de apresentação de documentos contábeis e bancários exigidos; (ii) omissão de receita por não registro de mais de 300 notas fiscais de saída no livro próprio; (iii) utilização de interpostas pessoas no quadro societário, com intuito de fracionar a receita bruta e manter indevidamente o enquadramento no Simples Nacional, mesmo em contexto de grupo econômico com controle comum, identidade operacional e confusão patrimonial com outras duas empresas – BZM e Roberto Butsch.

A autoridade fiscal entendeu configuradas práticas de sonegação e conluio, nos termos dos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, aplicando a multa qualificada de 150% com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Além disso, foi destacada a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, em razão da omissão das contribuições nas GFIPs, sendo prevista a formalização de representação fiscal para fins penais.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar que sempre atuou em conformidade com as normas legais e que a exclusão do regime do Simples Nacional, assim como os lançamentos dele decorrentes, decorreriam de interpretações indevidas e desproporcionais por parte da fiscalização.

Aduziu, inicialmente, que a empresa foi surpreendida com a lavratura do auto de infração após a emissão de Ato Declaratório Executivo (ADE) que a excluiu do Simples Nacional com efeitos retroativos, sem que lhe fosse oportunizado o contraditório previamente à constituição do crédito tributário. Sustentou que tal exclusão retroativa violaria o princípio da segurança jurídica e os direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que não teria sido instaurado processo administrativo regular específico para esse fim antes do lançamento.

Contestou a imputação de omissão de receita, afirmando que todas as notas fiscais foram devidamente emitidas, que os valores de faturamento foram regularmente informados e

que eventuais inconsistências decorrem de falhas formais sem repercussão tributária material. Requereu que fosse reconhecida a inexistência de dolo, fraude ou má-fé, sendo indevida a aplicação da multa qualificada de 150%.

Quanto à alegação de existência de grupo econômico com outras empresas (BZM e Roberto Butsch), a parte impugnante refutou a conclusão da fiscalização, asseverando que as sociedades possuem personalidade jurídica própria, escrituração fiscal e contábil distintas e autonomia operacional, inexistindo confusão patrimonial ou identidade de comando. Alegou que o simples fato de haver parentesco entre os sócios das empresas não é suficiente para configurar grupo econômico de fato ou simulação societária.

Por fim, pleiteou a nulidade do auto de infração por vícios formais e materiais, ou, subsidiariamente, a exclusão da multa qualificada, bem como a readequação dos valores lançados em consonância com a real situação fática e jurídica da empresa.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la improcedente**.

Reconheceu-se a higidez do crédito tributário constituído em auto de infração relativo às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE), motivado pela exclusão retroativa da parte-recorrente do regime do Simples Nacional, a partir de 01/01/2009, nos termos do Ato Declaratório Executivo DRF/Blumenau nº 23/2014.

O julgamento considerou válidos os fundamentos da autoridade fiscal, especialmente:

- a inexistência de decadência, com base na aplicação do art. 173, I, do CTN, em razão da ausência de recolhimentos durante o período de apuração;
- a rejeição da alegação de nulidade por suposta omissão de lançamento das contribuições dos segurados, diante da suficiência dos elementos que instruem o crédito tributário;
- a confirmação da não apresentação de documentos obrigatórios, notadamente livros contábeis e extratos bancários, apesar de intimações e prorrogações de prazo concedidas;
- a caracterização da omissão de receita, com mais de trezentas notas fiscais não registradas em livros próprios, revelando montante superior a R\$ 1 milhão de receita não declarada entre 07/2009 e 12/2011;
- a constatação da existência de grupo econômico de fato entre as empresas KREIZEN, BZM e ROBERTO BUTSCH, atuantes no mesmo ramo, no mesmo endereço e sob comando unificado, com empregados e estrutura compartilhados;

- a conclusão pela utilização de interpostas pessoas no quadro societário com o objetivo de fracionar receitas e manter indevidamente o enquadramento no Simples Nacional, mesmo estando o grupo acima do limite legal de faturamento;
- a ratificação da responsabilidade solidária da parte-recorrente, nos termos do art. 124, I e II, do CTN e art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91;
- a manutenção da multa de ofício qualificada (150%), com base nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, por ter ficado configurado o intuito de sonegação e conluio.

Por fim, o órgão julgador asseverou a impossibilidade de apreciação de alegações de inconstitucionalidade pela esfera administrativa, com fundamento no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Concluiu-se, portanto, pela manutenção integral do lançamento, com rejeição de todos os pedidos formulados na impugnação.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em síntese, que o acórdão recorrido incorreu em equívoco ao manter o lançamento tributário, porquanto desconsiderou vícios materiais e formais na constituição do crédito, além de conferir interpretação desfavorável e desproporcional à legislação aplicável.

Inicialmente, sustentou a **nulidade do auto de infração** por ter sido lavrado de forma incompleta, ao deixar de incluir, indevidamente, as contribuições dos segurados empregados, cuja responsabilidade de recolhimento incumbe à empresa, nos termos do art. 30, I, da Lei nº 8.212/91. Alegou, com apoio na doutrina de Luis Eduardo Schoueri, que a atividade de lançamento é vinculada e não comporta discricionariedade da autoridade fiscal quanto à abrangência da exigência tributária.

Defendeu, ainda, a ocorrência de **decadência parcial** , com base no art. 150, §4º, do CTN, sustentando que, tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação e tendo havido recolhimento sob o regime do Simples Nacional, o prazo decadencial de cinco anos conta-se da data do fato gerador. Assim, pediu o reconhecimento da decadência quanto aos débitos anteriores a 13/08/2009.

Quanto ao **mérito** , reiterou a inexistência de grupo econômico entre as empresas envolvidas – Kreizen, BZM e Roberto Butsch – alegando que são pessoas jurídicas autônomas, com estrutura contábil, operacional e administrativa próprias, unidas apenas por proximidade física e familiar, sem que se configure direção comum ou confusão patrimonial. Argumentou que as peculiaridades operacionais e setoriais justificam a organização empresarial adotada, sem indícios de simulação ou intuito de fraude.

Requeru, em caráter subsidiário, a **exclusão da base de cálculo** dos valores já recolhidos sob o regime do Simples Nacional, com vistas a evitar **bis in idem** e permitir a compensação, em respeito ao princípio da verdade material. Citou precedentes administrativos reconhecendo o aproveitamento de tributos recolhidos sob outra rubrica ou regime.

Impugnou também a aplicação da **multa qualificada de 150%**, por ausência de dolo, fraude ou conluio. Alegou que a autuação se baseou integralmente em informações e documentos fornecidos pela própria empresa, inexistindo ocultação, falsificação ou resistência à fiscalização. Invocou jurisprudência administrativa no sentido de que a aplicação da penalidade qualificada exige demonstração inequívoca de intuito doloso, o que não restou comprovado no caso.

Por fim, afirmou que **não estão presentes os requisitos legais para a representação fiscal para fins penais**, pleiteando sua exclusão do processo. Requeru a invalidação do lançamento e, subsidiariamente, a redução da multa para o percentual ordinário de 75%, em respeito ao princípio da proporcionalidade e à vedação do confisco.

Ao final, pediu o provimento integral do recurso voluntário, com a reforma do acórdão recorrido, para anular o lançamento ou, alternativamente, reconhecer a decadência parcial, excluir a multa qualificada e compensar os recolhimentos já realizados no período impugnado.

Feita essa memória, passo ao exame da preliminar de decadência.

1. PRELIMINARES

1.1. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A preliminar de decadência deve ser conhecida por dever de ofício, conquanto se trate de inovação recursal, por ser matéria de ordem pública.

A recorrente argumenta que a decadência deve ser reconhecida no caso em questão, uma vez que a dívida discutida se refere a Contribuições Sociais, um tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é regido pelo art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), e não pelo art. 173 do mesmo diploma, como sustenta a Autoridade Julgadora. Sustenta que, por se tratar de tributo com pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública se pronunciar conta-se a partir da ocorrência do fato gerador. Desta forma, considerando que a intimação do lançamento tributário ocorreu em 13 de agosto de 2014, todos os débitos com fatos geradores anteriores a 13 de agosto de 2009 estariam extintos pela decadência.

Porém, aplicam-se ao caso as orientações firmadas nas Súmulas 72, 148, 174 e 174/CARF, assim redigidas:

Súmula CARF 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Súmula CARF 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Súmula CARF 174

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN

Diante do exposto, rejeito o argumento.

1.2. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE VÍCIOS FORMAIS E AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS NO PROCEDIMENTO FISCAL

Argumenta-se que o lançamento seria nulo, por ausência de motivação e de fundamentação suficientes, porquanto a autoridade lançadora teria deixado de segregar operações lícitas daquelas supostamente simuladas quanto ao critério pessoal, conforme demonstra a inexistência de documentos essenciais à comprovação da confusão operacional suposta pelo Fisco.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que **“a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário”** e, dessa forma, **o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário** (Al

718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do "ônus processual probatório" a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARD0 HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinθο Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinθο Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e

daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (Libertà personale dell'imputato e costituzione. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

No caso em exame, as alegações de nulidade, por de ausência de observância da verdade material e de motivação, confundem-se com a alegação de má avaliação do conjunto probatório, porquanto o órgão julgador de origem examinou os argumentos e o quadro fático apresentado ao longo da instrução, de modo a reduzir o ponto do recorrente à irresignação quanto ao resultado dessa análise (suposto *error in judicando*, e não, propriamente, *error in procedendo*). Com efeito, tanto o lançamento como o acórdão-recorrido estão fundamentados, ainda que com sua fundamentação não concorde a parte-recorrente, e, decidindo como decidiu, não cercearam a defesa, nem infringiram o princípio do contraditório, tampouco deixaram de prestar o controle administrativo. Neste sentido: AgRg no AREsp n. 2.697.148/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 5/11/2024, DJe de 7/11/2024.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Vencidas as preliminares, passo ao exame das questões de mérito.

2. MÉRITO

2.1. CARACTERIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

Os recorrentes afirmam que as circunstâncias reconhecidas pela autoridade lançadora seriam insuficientes para a caracterização de grupo econômico.

Tal matéria já foi examinada por ocasião do julgamento do RV 13971.721487/2014-36 (Acórdão 1201.002.578).

No mencionado acórdão, confirma-se que a caracterização da utilização de interpostas pessoas pela empresa KREIZEN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS e outras envolvidas foi fundamentada em uma série de fatos e provas que, em conjunto, demonstraram a existência de um grupo econômico de fato, com direção unificada e o objetivo de dividir o faturamento para permanecer indevidamente no Simples Nacional.

Os principais fundamentos que levaram o CARF a essa conclusão foram:

3. Estrutura Societária e Familiar

- 3.1. A fiscalização apontou que as empresas KREIZEN, BZM Indústria e Comércio de Auto Peças LTDA e ROBERTO BUTSCH INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE AUTO PEÇAS LTDA ME eram constituídas em nome dos filhos e da companheira do Sr. Paulo Roberto Butsch Bittencourt, que não figurava formalmente como sócio de nenhuma delas.
- 3.2. BZM: Tinha como sócias a Sra. Cristiane Lang (companheira do Sr. Paulo) e a filha menor do casal, da qual ele era o representante legal.
- 3.3. ROBERTO BUTSCH: O quadro societário era composto pela Sra. Cristiane Lang e pelo filho do Sr. Paulo.
- 3.4. KREIZEN: Era constituída por dois filhos do Sr. Paulo, sendo que um deles era menor e representado legalmente pela Sra. Cristiane Lang.
- 3.5. Essa estrutura foi considerada pela fiscalização como um uso de "interpostas pessoas" (os filhos, inclusive menores) para mascarar os verdadeiros proprietários e gestores do negócio: o Sr. Paulo Roberto Butsch Bittencourt e a Sra. Cristiane Lang.

4. Unidade de Gestão e Administração

- 4.1. Diversos elementos comprovaram que, apesar de serem pessoas jurídicas distintas no papel, as empresas eram administradas de forma centralizada e unificada:
- 4.2. Gestão Centralizada: A fiscalização concluiu que a gestão administrativo-financeira de todas as empresas era, de fato, exercida pelo Sr. Paulo Roberto Butsch e pela Sra.

Cristiane Lang. Atividades como RH, compras, vendas, pagamentos e produção eram realizadas de maneira unificada pelos administradores do negócio.

4.3. Procuração: Havia uma procuração outorgada pela empresa ROBERTO BUTSCH para a Sra. Cristiane Lang, que já era sócia-administradora da BZM, conferindo-lhe poderes de administração sobre a outra empresa.

4.4. Declarações de Funcionários: Em entrevistas, empregados afirmaram que o "dono" da empresa era o Sr. Paulo Roberto Butsch Bittencourt, embora seu nome não constasse nos contratos sociais.

5. Confusão Operacional e de Endereço

5.1. A investigação *in loco* e a análise de documentos revelaram uma completa confusão patrimonial e operacional entre as empresas:

5.2. Mesmo Endereço e Atividade: As três empresas possuíam o mesmo objeto social (fabricação e comércio de autopeças) e funcionavam em endereços muito próximos ou no mesmo local. Uma visita da fiscalização constatou que elas operavam no mesmo espaço físico, sem qualquer divisão ou placas de identificação que as distinguíssem.

5.3. Setores Idênticos: O Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) das empresas descrevia setores idênticos, como "Produção", "Ferramentaria", "Montagem" e "Usinagem", com as mesmas especificações de área e estrutura.

5.4. Funcionários Compartilhados: O departamento pessoal das três empresas era centralizado na mesma funcionária. Além disso, depoimentos de coordenadores e análises da GFIP comprovaram que empregados registrados em uma empresa trabalhavam em setores coordenados por funcionários de outra, sem distinção de para qual CNPJ prestavam serviço.

6. Reclamatórias Trabalhistas e Faturamento

6.1. Ações Trabalhistas Conjuntas: A existência de várias reclamações trabalhistas movidas contra as três empresas simultaneamente foi um forte indício da formação do grupo econômico de fato.

6.2. Divisão de Faturamento: A fiscalização concluiu que o objetivo da estrutura era "fatiar o faturamento" para que as empresas pudessem se manter no regime do Simples Nacional, cujos benefícios seriam perdidos se a receita fosse consolidada. A soma do faturamento das três empresas excedia o limite legal de permanência no regime nos anos de 2009, 2010 e 2011.

Diante desse conjunto de provas, o CARF considerou que não se tratava de uma mera presunção, mas de "provas robustas e contundentes" que demonstravam a existência de um grupo econômico de fato e a utilização de interpostas pessoas, o que configura hipótese de exclusão de ofício do Simples Nacional, conforme o Art. 29, Inciso IV, da Lei Complementar nº 123/2006.

A meu sentir, talvez a utilização da expressão “grupo econômico”, ainda que “grupo econômico de fato” não seja tecnicamente adequada para descrever o cenário, pois é plenamente lícito que empresas formalmente distintas atuem de modo independente, ainda que coordenado, para obter resultados comungados, sem que fique caracterizada fraude, nem simulação. Os efeitos ou consequências tributárias de um grupo econômico formado lícitamente podem variar, com a atribuição de sujeição passiva tributária por derivação (responsabilidade, sucessão etc.).

Questão diversa é quando se observa inexistir econômica e factualmente o grupo, na medida em que as entidades formais se revelam uma única entidade, essa sim soberana e autônoma na definição dos rumos empresariais.

Tal questão não afeta o resultado deste julgamento, porquanto o *nomen iuris* dado ao fenômeno é irrelevante, uma vez reconhecida a presença das propriedades determinantes para a atribuição de sujeição passiva.

A autoridade fiscal, ao constituir o crédito tributário, reconheceu a existência de grupo econômico de fato com base em um conjunto articulado de elementos fáticos extraídos da fiscalização presencial, da análise de documentos societários e contábeis e de informações prestadas por terceiros. Esses elementos, examinados de forma integrada, evidenciam a atuação coordenada de três pessoas jurídicas formalmente autônomas — Kreizen Indústria e Comércio de Peças Automotivas Ltda., BZM Indústria e Comércio de Auto Peças Ltda. e Roberto Butsch Indústria e Comércio de Auto Peças Ltda. — mas substancialmente vinculadas entre si, em função de estruturas administrativas, operacionais e patrimoniais superpostas.

Em primeiro lugar, constatou-se que as empresas envolvidas **compartilhavam o mesmo endereço físico**, instalado em imóvel situado às margens da Rodovia Ivo Silveira, no município de Gaspar/SC, o qual abrigava, simultaneamente, a linha de produção, o almoxarifado, o setor administrativo e a área de expedição de mercadorias das três empresas. Essa sobreposição espacial não se limitava a mera coincidência cadastral, tendo sido confirmada em diligência presencial, na qual foram observadas estruturas operacionais comuns e interdependentes, tais como equipamentos industriais, funcionários e sistemas de gestão.

Ademais, a análise da composição societária revelou vínculos pessoais estreitos entre os sócios e administradores das três empresas, todos pertencentes ao mesmo núcleo familiar. Verificou-se que os titulares das quotas sociais eram, em grande parte, menores de idade ou pessoas com reconhecida ausência de capacidade técnica e gerencial, sendo, contudo, os atos de direção praticados por seus responsáveis legais, a exemplo de P.R.B.B. e C.g. Em outras palavras, identificou-se a interposição de pessoas, com o intuito de conferir aparência de autonomia jurídica a entes que, de fato, estavam submetidos à gestão única e centralizada.

Complementarmente, documentos como o Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA) e registros de processos trabalhistas demonstraram o uso comum de empregados pelas empresas supostamente autônomas, inclusive com evidências de deslocamento de trabalhadores entre elas, conforme conveniência operacional. Essas informações foram

corroboradas por depoimentos de empregados e ex-empregados, colhidos nos autos de reclamações trabalhistas, os quais descreveram práticas empresariais integradas e ausência de distinção clara entre os empregadores formais.

Outro aspecto relevante foi a constatação de que a escrituração contábil das empresas era concentrada no mesmo escritório de contabilidade, responsável por administrar os registros e as obrigações acessórias de todas elas. Tal concentração indicava, mais do que mera terceirização de serviços, uma coordenação deliberada das rotinas contábeis, financeiras e fiscais, o que fragilizou ainda mais a tese da autonomia empresarial.

Por fim, observou-se que a fragmentação das atividades entre as três empresas resultava, objetivamente, na manutenção artificial de faturamento dentro dos limites previstos para o enquadramento no Simples Nacional. A autoridade fiscal considerou que tal estratégia tinha por finalidade a fruição indevida de regime tributário favorecido, sendo, portanto, expressão de uma unidade econômica substancial disfarçada sob a forma de múltiplas pessoas jurídicas.

Assim, o conjunto dos elementos apurados, que foram o compartilhamento de instalações e estrutura produtiva, a identidade de interesses econômicos, os vínculos familiares entre os dirigentes, a interposição de sócios sem capacidade gerencial, uso comum de mão de obra, centralização da escrituração contábil e manipulação do faturamento, fundamentou o reconhecimento da unicidade de gestão empresarial una.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

6.3. EXAME DA PRESENÇA DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS DETERMINANTES À APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA, BASEADA EM DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Articula-se a invalidade da aplicação da multa qualificada de 150%, dado que não haveria dolo, fraude nem simulação. Nesse sentido, afirma-se que todos os elementos da fiscalização foram abertamente disponibilizados, afastando-se qualquer ocultação.

Apesar de extensa, toda a argumentação dos recorrentes se reduz ao denominador comum da aplicabilidade da multa prevista no art. 44, II da Lei 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se estão presentes no caso em exame os requisitos que caracterizariam a conduta do recorrido como fraudulenta, de modo a implicar a incidência da multa calculada à razão de 150% sobre o valor do tributo devido.

Dispunha o art. 44, II da Lei 9.430/1996, na redação aplicável ao quadro em exame:

Lei 9.430/1996

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

[...]

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

O conceito jurídico de falsidade está intimamente ligado às respectivas formas de exteriorização, a simulação e a fraude, assim definidas na Lei 4.502/1964:

Lei 4.502/1964

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

(...)

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento.

A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil, seriam admissíveis. O mesmo racional se aplica ao art. 89, § 10 da Lei 8.212/1991. Falsidade não pode ser reduzida a simples falha de interpretação, erro material de registro ou de cálculo, ou lapsos limítrofes à imperícia e à negligência não intencionais (dolosas).

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Acerca de divergências interpretativas entre autoridades estatais e indivíduos, calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

No caso em exame, a autoridade lançadora bem demonstrou a presença de conhecimento e de intenção de fragmentar indevidamente as operações, com o objetivo de permitir a aplicação do regime de apuração inerente ao Simples.

De fato, a coincidência de plantas operacionais, operações realizadas, e força de trabalho afasta a cogitação de que haveria, tão-somente, organização de gestão empresarial, logística e produtiva para definir atividades complementares ou suplementares.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

6.4. APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS PELO REGIME DO SIMPLES

Por fim, pleiteia-se o abatimento (compensação) dos valores recolhidos sob o Simples Nacional.

Nos termos da Súmula 76/CARF:

Súmula CARF 76:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.

Há, porém, um *distinguishing* a ser feito.

O emprego da técnica de distinção não viola a autoridade do precedente, que permanece intacta, pois a razão para se deixar de aplicar a orientação então firmada é a divergência entre os pressupostos fáticos-jurídicos determinantes, isto é, a falta de incidência e de subsunção (Duxbury, N. (2008). *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511818684).

Como bem observou o Min. Victor Nunes Leal, não se deve estender o espectro de aplicabilidade de uma orientação jurisprudencial para âmbito alheio ao que permitem os critérios determinantes que fundamentaram o precedente.

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa

aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado.

Diferentemente do recurso voluntário, apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, *b* da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários tem a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pode conhecer de novos fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves⁷, peço vênica para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a contrario sensu, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de

interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser. [...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

Acautelados pelo aviso do responsável pela introdução do sistema sumular em nosso ordenamento jurídico, devemos dar máxima efetividade ao que diz os textos dos precedentes vinculantes, sem, contudo, estendê-los para hipóteses diversas.

Em sentido semelhante, a necessidade de análise prévia da aplicabilidade do precedente é essencial, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, no seguinte julgado:

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente judicial [...] apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (distinguishing), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

A aplicação de tese firmada em sede de recurso repetitivo a uma outra hipótese não é automática, devendo ser fruto de uma leitura dos contornos fáticos e jurídicos das situações em comparação pela qual se verifica se a hipótese em julgamento é análoga ou não ao paradigma. Dessa forma, para aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar.

A jurisprudência deste STJ aplica a técnica da distinção (distinguishing), a fim de reputar se determinada situação é análoga ou não a determinado precedente. Nesse sentido: RE nos EDcl nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018.

(AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.254.567/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 14/8/2018, DJe de 16/8/2018.)

No caso concreto, a técnica de apuração e recolhimento inerente ao Simples não prevê a composição do valor do tributo com valores pertinentes a terceiros (art. 13, § 3º da LC 123/2006).

Sem recolhimentos a título de tributos destinados a terceiros, nada haveria a compensar.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, NÃO CONHEÇO dos recursos voluntários interpostos por Roberto Butsch Indústria e Comércio de Auto Peças Ltda ME e BZM; CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário interposto por Kreizen Indústria e Comércio de Peças Automotivas Ltda, com exceção das alegações de inconstitucionalidade e aquelas eferentes à Representação Fiscal para Fins Penais, e, na parte-conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino