



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720209/2020-07</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.053 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	APPA SERVICOS TEMPORARIOS E EFETIVOS LTDA E OUTROS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

**ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.**

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação por preclusão processual.

**PRAZO DECADENCIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM. ART. 173, I, DO CTN.**

Configurada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, as contribuições lançadas sujeitam-se ao prazo decadencial de 05 (cinco) anos previsto no art. 173, I, do CNT.

**QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE E SONEGAÇÃO.**

A multa de ofício qualificada será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar as práticas de fraude e sonegação, assim definidas na forma da lei.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRIGENTES.**

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, e ainda que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

**MULTA ISOLADA COMPENSAÇÃO. PERCENTUAL EM DOBRO. POSSIBILIDADE E PRESSUPOSTO DA APLICAÇÃO.**

Diante da existência de compensação indevida e de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa isolada no percentual de 150%, calculada com base no valor do débito indevidamente compensado, sem necessidade de demonstrar dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto das alegações relativas à comprovação das origens das movimentações financeiras; à ausência de nomes citados no termo da constatação e intimação fiscal; da aplicação da multa; da inexistência de grupo econômico; da confusão patrimonial; das sanções políticas; vencida a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira que conhecia das alegações, e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Suplente Convocado), Andressa Pegoraro Tomazela, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09), que julgou improcedente impugnação apresentada contra lançamento de contribuições previdenciárias devidas pela empresa (patronal e GILRAT), contribuições devidas a terceiros, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Sirvo-me do relatório proferido pelo julgador de piso, que muito bem sumariou a questão:

Consta no Relatório Fiscal de fls.12.454 a 12.539 que:

De posse dos extratos bancários, e com base nas informações contidas referentes a pagamentos e transferências de numerário, foi possível efetuar

uma sequência de diligências para obtenção de informações e documentos que explicassem toda a movimentação financeira.

Durante a análise dos fatos, em batimento com a Contabilidade da APPA em busca de lançamentos que comprovassem os mesmos, constataram-se constantes e vultosas transações, transferências e pagamentos a pessoas físicas e jurídicas tais como à SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – CNPJ 09.445.502/0001-09, OBJETIVA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – CNPJ 10.874.523/0001-10, e à AGGE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – CNPJ 05.279.106/0001-90, não registrados, e sem respaldo comprovado de qualquer espécie de operação comercial. Apurou-se então conforme ficou demonstrado nos itens a seguir, que estas empresas se caracterizam por formar grupo econômico, agindo para ocultar patrimônio e sonegar tributos.

No decorrer do desenvolvimento deste relatório, demonstra-se o relacionamento entre as mesmas, sobre as quais os sócios e empregado da APPA caracterizados por 2 grupos familiares a saber, DUARTE e GODOY, mantêm interesse financeiro e de administração nas mesmas, através da outorga de procuração com amplos poderes de administração, além de transferência de numerário e de bens móveis como autos, e imóveis, ocultados por operações de venda e compra de forma triangular à empresa patrimonial do grupo – OFRIMEL PARTICIPAÇÕES – CNPJ 17.500.424/0001-18.

Como não bastasse, comprovou-se a utilização de bens por parte de membros das famílias, através de Apólices de Seguros contratados, Ordens de Serviços em Concessionárias de Veículos, onde constam e-mails e assinaturas ou vistos dos beneficiários, relatados nos subitens próprios do histórico de cada um, e no anexo ASSINATURAS com vários documentos comprobatórios.

Após o detalhamento da relação dos sócios, das empresas do Grupo Econômico de fato, da confusão patrimonial, de diversas operações não contabilizadas etc, a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento com base nas seguintes constatações:

#### IV – DIFERENÇAS DA BASE DE CÁLCULO DA REMUNERAÇÃO A SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO DECLARADA EM GFIP

IV.1 - Pró-Labore a Sócios Constam em Folha de Pagamento as remunerações aos sócios Diretores e que não foram integralmente declaradas em GFIP:

- Eduardo Duarte Neto – CPF 245.534.118-65 (administrador) categoria 11 sendo a rubrica cadastrada como Salário código 002; consta pagamento de 13º salário ao sócio e, - Guilherme Martins de Godoy – CPF 404.496.038-06 categoria 11 rubrica cadastrada como Pro-labore código 055.(...)

Apura-se a contribuição previdenciária sobre a diferença de remuneração não declarada em GFIP, conforme (anexo 39- PLANILHA ANALÍTICA DE REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS) e (anexo 40- PLANILHA DIFERENÇA DE BASE PRÓ-LABORE) Categoria 11 nas competências de Janeiro a Março e de Maio a Dezembro de 2015.(...)

Os pagamentos sem comprovação e recolhimento da contribuição previdenciária encontram-se lançados (anexo 41 - PLANILHA ANALÍTICA DE PRESTADORES DE SERVIÇOS PF NÃO COMPROVADOS). Os pagamentos constam identificados na respectiva planilha, contendo data, valor, histórico, abreviatura do banco e número do documento, informações essas facilmente localizadas nos extratos e documentos anexos.

Muitos pagamentos foram apurados através dos extratos bancários em complemento aos constantes na conta contábil, considerando-se que não foram totalmente contabilizados.

As operações bancárias descritas neste item, são comprovadas nos seguintes anexos, além de detalhadas nas respectivas planilhas:

(...)

#### V – DIFERENÇAS DA BASE DE CÁLCULO DE EMPREGADOS

##### V.1 PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – PROGRAMAS

VI.1.1 - A Participação nos Resultados é uma forma de remuneração variável visando o alinhamento das estratégias organizacionais da empresa com as atitudes dos funcionários dentro do ambiente de trabalho, sendo direito dos mesmos à parte do resultado econômico da empresa caso sejam atingidas as metas. (...)

Por estar em desacordo com a Legislação (parágrafo 1º do art 2º da Lei 10101/00), não havendo regras e mecanismos de aferição conforme itens I e II deste artigo, apura-se o crédito sobre esta rubrica caracterizada neste caso, como remuneratória e base de contribuição previdenciária.

A base de cálculo utilizada para apuração foi extraída da Folha de Pagamento apresentada pelo contribuinte e lançada sob o código 1105.

No (anexo 1 - PLANILHA ANALÍTICA DE BENEFICIÁRIOS DE PLR) estão informados os dados completos dos segurados por competência e estabelecimento.

No (anexo 2 - PLANILHA RESUMO DE PLR) estão informados os totais de pagamentos por competência, conforme quadro abaixo.(...)

##### V.2 – DIFERENÇAS DA BASE DE CÁLCULO DA REMUNERAÇÃO MENSAL A SEGURADOS EMPREGADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA EM GFIP

V.2.1 - A empresa foi intimada a apresentar Folhas de Pagamento de todos os segurados e estabelecimentos e mesmo estando ativos os CNPJ 05.969.071/0002-00 e 05.969.071/0003-82, não houve GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social) para estes estabelecimentos, tendo informado que todos os empregados são contratados pela Matriz.

V.2.1.1 Tendo em vista a entrega de Folhas de Pagamento reiteradamente incompatíveis com o porte da empresa, supostamente com o intuito de dificultar a fiscalização, a mesma foi reentimada à reapresentação da Folha em padrão da RFB, tendo sido a última entregue em 22/5/19 e que foi utilizada nesta ação fiscal por ser considerada completa.(...)

### V.3 – DIFERENÇAS DA BASE DE CÁLCULO DA REMUNERAÇÃO MENSAL A SEGURADOS EMPREGADOS EM EXTRATOS BANCÁRIOS NÃO DECLARADA EM FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP

V.3.1 Através da verificação de extratos bancários da conta da APPA no SANTANDER (anexos 56B – SANTANDER Origem/Destino e 56C - Santander extratos), constataram-se pagamentos a funcionários não informados em Folha de Pagamento e GFIP (anexo 43 - PLANILHA ANALÍTICA DE PAGAMENTOS A EMPREGADOS NÃO DECLARADOS) (...)

### VI– COMPENSAÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

(...)

VI.2.2 A seguir, Planilha de Compensações Indevidas Lançadas em GFIP (anexo 44 – PLANILHA DE COMPENSAÇÕES INDEVIDAS), cujos dados foram extraídos: da GFIP informada pelo contribuinte, de Lançamentos Contábeis na Conta 11264 – INSS a Recuperar e de Retenções nas NF Serviços emitidas (entregues pelo contribuinte em Resposta ao TIF7). O valor total nas competências de janeiro a Junho de 2015 é de R\$ 603.817,17; (...)

### VI.2.6 Multa Isolada por Compensação com Falsidade de Declaração

VI.2.6.1 Tendo em vista a situação apurada nos itens anteriores VI.2.1 e VI.2.2, em que houve falsidade na declaração do campo “ Compensação” em GFIP, documento de uso público de confissão de dívida, para o período de Janeiro a Junho de 2015, com o intuito de eximir-se do recolhimento das devidas Contribuições Previdenciárias e excluir-se aos controles dos sistemas da Receita Federal, o contribuinte sujeita-se à aplicação da penalidade prevista na legislação.

Dessa forma, foi lavrada a Multa Isolada de 150% sobre os valores declarados indevidamente em GFIP a título de Compensação, tendo o contribuinte assumido o risco da penalidade prevista na Lei 8.212/91 em seu artigo 89, parágrafo 10º, e com o percentual previsto na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, em dobro; considera-se como base de cálculo, a correspondente aos valores indevidamente compensados, comandos estes inseridos pela MP 449/2008, bem como no artigo 18, caput e parágrafo 2º. da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.488/2007, sem prejuízo da responsabilidade penal dos administradores pelas condutas ilícitas.

Consta também que as multas regulamentares lavradas, que totalizaram R\$ 958.600,82, foram decorrentes das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO COM FALSIDADE DA DECLARAÇÃO (...)

INFRAÇÃO: NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTO OU LIVRO RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NA LEI Nº 8.212/91 OU APRESENTAÇÃO QUE NÃO ATENDA ÀS FORMALIDADES LEGAIS EXIGIDAS (...)

INFRAÇÃO: NÃO LANÇAMENTO EM TÍTULOS PRÓPRIOS DE SUA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, OS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES, O MONTANTE DAS QUANTIAS DESCONTADAS, AS CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA E OS TOTAIS RECOLHIDOS (...)

INFRAÇÃO: NÃO PREPARO DAS FOLHAS DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS (...)

Houve aplicação da multa de 150%, tendo em vista a constatação das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Foi estabelecida a solidariedade passiva solidária para as seguintes pessoas físicas, com base nos art.135, III e art.124, I do CTN:

- ADEMIR PEREIRA DE GODOY, CPF 060.181.418-50;
- GUILHERME MARTINS DE GODOY, CPF 404.496.038-06;
- EDUARDO DUARTE NETO, CPF 245.534.118-65.

Também restou estabelecida solidariedade passiva para as seguintes pessoas jurídicas que fazem parte do Grupo Econômico fiscalizado, lastreada nos incisos I e II do art.124 do CTN e inciso IX do art.30 da Lei 8.212/91:

- SOLUCOES SERVICOS TERCEIRIZADOS- EIRELI, CNPJ 09.445.502/0001-09;
- AGGE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI, CNPJ 05.279.106/0001-90;
- OBJETIVA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELI, CNPJ 10.874.523/0001-10; [REDACTED]
- AGROPECUÁRIA VISTA VERDE EIRELI, CNPJ 26.865.376/0001-52;
- ESPECIALY TERCEIRIZAÇÃO -EIRELI, CNPJ 20.522.050/0001-46;
- OFRIMEL PARTICIPACOES EIRELI, CNPJ 17.500.424/0001-18;
- FDUARTHE PARTICIPAÇÕES - EIRELI, CNPJ 26.378.157/0001-49.

Cientificados das Autuações, a autuada, juntamente com os solidários Eduardo Duarte Neto, Guilherme Martins de Godoy e Ademir Pereira de Godoy, apresentaram impugnação tempestiva alegando, em síntese, que:

Operou-se a decadência para o lançamento em tela, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Aduz que o Superior Tribunal de Justiça e o CARF entendem que o § 4º do art. 150 do CTN deve ser aplicado para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de

recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

Contesta a aplicação do art.173, I, alegando que o fisco buscou ampliar seu prazo, face uma suposta ocorrência de fraude ou simulação, pelo fato de a empresa ter deixado de declarar parte das remunerações de seus segurados.

Relata que a Auditoria Fiscal da RFB lavrou termo de Representações Fiscais para Fins Penais com esteio no art. 337-A do Código Penal, o qual trata do crime de sonegação de contribuições previdenciárias, em razão da falta de declaração de fatos geradores na GFIP. Entretanto, entende que a conduta positivada pelo Código Penal não autoriza, por si só, a conclusão de que houve fraude por parte do sujeito passivo que deixou de informar na GFIP a totalidade das contribuições previdenciárias devidas.

Alega que quando se busca a ocorrência de conduta dolosa ou fraudulenta, há de se buscar mais elementos do que a mera falta reiterada da declaração dos fatos geradores em GFIP.

Com relação à compensação, afirma que a utilização de crédito indevido, que se origina de erro e não dolo, isto porque, a metodologia usada internamente levou a erro quantitativo, em razão da quantidade de contratos, municípios, e funcionários envolvidos.

Explica sua sistemática de emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços, os possíveis problemas que geram divergências, e acrescenta que houve troca de sistema de gestão, o que levou a necessidade de ajustes do banco de dados.

Admite que houve erros, mas alega que não se trata de crime como entendeu a Autoridade Fiscal.

Discorre sobre os conceitos de sonegação e fraude e conclui que a capitulação legal deixa evidente a característica indissociável que as caracterizam: emprego de artifício doloso, ardiloso e enganoso, para, através dele, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (sua natureza ou circunstâncias materiais) ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, que não se configura no caso em tela.

Diante disso, entende que a contagem do prazo de decadência pelo art. 173, I, do CTN não se aplica aos casos em que o sujeito passivo age de acordo com suas convicções e com o ordenamento jurídico vigente da época.

Cita julgados do CARF e esclarece que cabe ao fisco provar o dolo, fraude ou simulação e, somente assim, poderá ser utilizado como contagem o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

Quanto aos valores lançados, afirma que o auto de infração se pauta irrestritamente no alinhamento de informações prestadas por fontes

terceirizadas, suscitando divergências quanto a valores apresentados e declarados a Previdência Social.

Alega que o lançamento possui conteúdo genérico, impossibilitando que os Impugnantes possam, ao menos, confrontar suas conclusões.

Argumenta que não pode o agente fiscalizador pular etapas, qual seja, imputar ônus aos Impugnantes sem, contudo, proceder a devida explanação e o desmembramento da ordem fiscal que jamais poderá ser admitida pela esteira da suposição, muito menos em escopo difuso.

Após doutrina, afirma que no presente caso o agente fiscal não se ateu às questões legais e morais que a Administração Pública exige, pois atuou no sentido de atribuir aos Impugnantes uma acusação totalmente infundada.

Cita o princípio da verdade material, doutrina sobre o tema, e volta a afirmar que a superficialidade do lançamento prejudica o desenvolvimento de sua defesa.

Aduz que a Autuação não se encontra lastreada em provas que demonstrem a subsistência de seus pressupostos legais, o que torna o ato nulo. Complementa com doutrina sobre o tema.

Contesta a responsabilização solidária dos Impugnantes Eduardo Duarte Neto, Guilherme Martins de Godoy e Ademir Pereira de Godoy afirmando não haver nos fundamentos da autuação a descrição (e comprovação) de quaisquer fatos que se enquadrem na hipótese de incidência da regra de responsabilidade prescrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional que serviu de fundamentação para a responsabilização.

Informa que, segundo o agente fiscal, a responsabilidade se daria por suposta sonegação fiscal que seria praticada com dolo por parte dos Impugnantes, já que teriam, em tese, conhecimento dos fatos. Contudo, aduz que não foram trazidas aos autos qualquer prova destas afirmações.

Entende que a atribuição desta responsabilidade tributária, portanto, foge as premissas basilares do direito, pois trata-se de uma fantasiosa argumentação sem cunho de validade.

Aponta que o agente fiscalizador não demonstra, de forma clara e contundente, qual seria a motivação fática da imputação aos Impugnantes da solidariedade passiva, restringindo-se a citar os dispositivos legais que dariam sustentação ao ônus empreendido, porém sem objetividade.

Socorre-se no princípio da devida motivação dos atos administrativos e afirma que não há nos autos qualquer indicação de qual tenha sido a conduta praticada com infração a lei ou ao estatuto social, ou ainda excesso de poder, impossibilitando a compreensão da controvérsia, prejudicando outrora à ampla defesa e ao contraditório. Complementa com julgados do CARF sobre a responsabilidade com base no inciso III do art. 135 do CTN.



Pede, então, a exclusão dos Srs. Eduardo Duarte Neto, Guilherme Martins de Godoy e Ademir Pereira de Godoy do pólo passivo da relação jurídico tributária em testilha.

Contesta, então, a multa de 150% aplicada afirmando que não se pode impor aos Impugnantes obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela estritamente necessária.

Entende que as legislações que estabelecem multas por descumprimento de obrigações tributárias em patamares superiores aos limites da razoabilidade são inconstitucionais.

Destaca que as multas não podem impor uma segregação, muito menos aferir característica de confisco, o que é veemente repudiado pelo inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal. Cita julgados sobre o tema e pede que seja, ao menos, refutada a hipótese de confisco, respeitando-se patamar justo e coerente à aplicabilidade da eventual penalidade.

Por fim, requer:

“Diante de todo arrazoado, requer os Impugnantes que seja desconstituído o Auto de Infração, tendo por acolhimento:

1 – Que seja reconhecida a ocorrência da decadência dos débitos apontados no auto infracional, posto que na data da lavratura do termo já se encontravam superados o prazo de 5 (cinco) anos conforme instrumentalizado no artigo 173 do CTN;

2 – Acaso desconsiderada a incidência da decadência, ainda assim padece o Auto de Infração de vício constitutivo pela ausência de especificidade quanto a prática de ato infracional, tendo por prejudicado a explanação clara quanto a origem do fato gerador tributário que não pode ser sustido mediante informação de terceiros;

3 – Que seja declarada a nulidade do ato infracional pela irrestrita ofensa aos princípios da motivação em detrimento do contraditório e da ampla defesa diante da impossibilidade das Impugnantes em contrapor as referidas ações originárias que se encontram sustentadas de maneira genérica;

4 – O reconhecimento da ausência de indícios probatórios, tendo em vista que não foram constituídos meios satisfativos a comprovarem o beneficiamento dos Impugnantes na obtenção de vantagem fiscal, assim como comprovada prática de conduta dolosa ou culposa em prejuízo ao erário;

5 – Declarada a incompatibilidade da imputação solidária certo que não houve prática por parte dos Impugnantes Eduardo Duarte Neto, Guilherme Martins de Godoy e Ademir Pereira de Godoy de atitude dolosa ou culposa praticada por abuso de poder ou em detrimento do estatuto social, não configurando participação compatível às vertentes classificadas no artigo 135 do CTN;

6 – O reconhecimento da abusividade da aplicação dos juros moratórios e da multa de ofício aplicadas em desacordo com os ditames jurisprudenciais, implicando ofensa à Constituição Federal, devendo ser aplicada aos patamares referenciais em respeito ao teto de 100% sobre o valor total do débito a título de multa e não acima de 20% a título de juros moratórios;

7 – Pelos presente argumentos que seja dado total acolhimento a Impugnação ofertada, extinguindo-se o crédito tributário em relação aos Impugnantes em acordo aos fundamentos retro rebatidos.”

O Colegiado de piso, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o crédito lançado. A decisão restou assim ementada:

DECADÊNCIA. PRAZO. FRAUDE. CTN.

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

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE E SONEGAÇÃO.

A multa de ofício qualificada será aplicada quando o procedimento fiscal evidenciar as práticas de fraude e sonegação, assim definidas na forma da lei.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRIGENTES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

### **Recurso Voluntário**

Cientificados da decisão de piso em 30/8/2021 (Ademir, Eduardo e Guilherme) e em 31/8/2021 (APPA), a contribuinte e os devedores solidários PF apresentaram o presente recurso voluntário em 29/9/2021, por meio do qual inicialmente, em capítulo intitulado “Da Realidade do Fatos”, tecem considerações a respeito da origem das movimentações financeiras ocorridas nas contas da recorrente; prosseguem em capítulo denominado “Da ausência de nomes citados no termo da constatação e intimação fiscal não localizados na folha de pagamento” alegando que houve erro por parte do agente fiscal na apuração do crédito lançado, pois não haveria omissão ou funcionários não identificados na folha como alegado pela fiscalização, passando a justificar cada rubrica (planilha) do lançamento; prosseguem apresentando capítulo intitulado “Da duplicidade da aplicação da multa”, no qual entendem indevida a aplicação da multa proporcional e a multa de 150%. A seguir, traz capítulo intitulado “Do Poder Discricionário” no qual discorrem sobre uma série de princípios e inexistência de grupo econômico.

Posto isso, devolve as teses relativas:

1 - ao prazo decadencial, entendendo pela aplicação do art. 150 do CTN diante da antecipação de pagamento e da ausência de dolo, fraude ou simulação;

2 – a inconsistências do auto de infração, no qual devolve as mesmas teses trazidas em impugnação, ou seja, que o lançamento possui conteúdo genérico, impossibilitando que os Impugnantes possam, ao menos, confrontar suas conclusões; que não pode o agente fiscalizador pular etapas, qual seja, imputar ônus aos Impugnantes sem, contudo, proceder a devida explanação e o desmembramento da ordem fiscal que jamais poderá ser admitida pela esteira da suposição, muito menos em escopo difuso; que no presente caso o agente fiscal não se ateve às questões legais e morais que a Administração Pública exige, pois atuou no sentido de atribuir aos Impugnantes uma acusação totalmente infundada; que a superficialidade do lançamento prejudica o desenvolvimento de sua defesa;

3 – provas: repisa as alegações trazidas em impugnação, ou seja, solicita-se que a fiscalização com o acervo de identificações dos pagamentos a pessoas físicas por solicitação das mesmas ou ordem judicial, apure realmente quais compensações ocorreram com erro; que o ônus probatório é do agente fiscalizador que deve provar que a recorrente se beneficiou em detrimento de prejuízo ao erário; que o lançamento não está devidamente embasado e sustentado em provas que demonstrem a subsistência dos pressupostos legais e deve ser declarado nulo.

4 - ausência de justa causa para a atribuição de responsabilidade solidária: repisa as alegações trazidas em impugnação, ou seja, contesta a responsabilização solidária dos Impugnantes Eduardo Duarte Neto, Guilherme Martins de Godoy e Ademir Pereira de Godoy afirmando não haver nos fundamentos da autuação a descrição (e comprovação) de quaisquer fatos que se enquadrem na hipótese de incidência da regra de responsabilidade prescrita no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional que serviu de fundamentação para a responsabilização; informa que, segundo o agente fiscal, a responsabilidade se daria por suposta sonegação fiscal que seria praticada com dolo por parte dos solidários, já que teriam, em tese, conhecimento dos fatos, sem que fossem trazidas aos autos qualquer prova destas afirmações; aponta que o agente fiscalizador não demonstra, de forma clara e contundente, qual seria a motivação fática da imputação aos Impugnantes da solidariedade passiva, restringindo-se a citar os dispositivos legais que dariam sustentação ao ônus empreendido, porém sem objetividade; socorre-se no princípio da devida motivação dos atos administrativos e afirma que não há nos autos qualquer indicação de qual tenha sido a conduta praticada com infração a lei ou ao estatuto social, ou ainda excesso de poder, impossibilitando a compreensão da controvérsia, prejudicando outrora à ampla defesa e ao contraditório; complementa com julgados do CARF sobre a responsabilidade com base no inciso III do art. 135 do CTN. **Acrescenta em recurso argumentos relativos à responsabilidade solidárias atribuídas às pessoas jurídicas, entendendo que não basta a fiscalização comprovar que a empresa responsabilizada compõe determinado grupo econômico para a aplicação da responsabilidade tributária solidária, mas é imprescindível também que esteja comprovado o interesse comum; que o débito, se legítimo, decorre de fatos praticados exclusivamente por responsabilidade da pessoa jurídica, não tendo se verificado por**

**parte da Impugnante a prática de quaisquer atos de denotem excesso de poder ou infração à Lei ou ao estatuto social da empresa necessária a imputação da regra de responsabilidade prevista no artigo 135, Inciso III do CTN, de forma que os Srs. Eduardo Duarte Neto e Ademir Pereira de Godoy devem ser excluídos do pólo passivo da relação jurídico tributária.**

5 - aplicação da multa: alega que a decisão recorrida não adentrou nos julgados proferidos pelo STF, que considerou multa punitiva de 150% sobre o tributo, pois superior ao valor do tributo; que anexa acórdãos do CARF que definem que *“não tendo demonstrado nos autos que o contribuinte agiu com o EVIDENTE INTUITO de fraude, de modo a omitir-se do pagamento do tributo, não há que impor-lhe a qualificação de multa de 150%”,* o que por si só já comprovam a inconstitucionalidade de sua imputação

Acrescenta ainda os seguintes capítulos:

1 – Da confusão patrimonial: alega que a decisão toma, para evidenciar a confusão patrimonial, as transferências que refletem empréstimos, não contabilizados mas devolvidos mais de 80% dentro do exercício, não cabendo a definição de grupo econômico com este fundamento; que em nenhum momento foi-se questionado o fato gerador da renda movimentada, que é oriunda dos contratos de prestação de serviços;

2 – Das sanções políticas;

3 – o recurso voluntário tem efeito suspensivo e suspensão está a exigibilidade do crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo, porém somente será conhecido em parte, não se conhecendo das alegações trazidas somente em recurso.

Nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação mencionará *“os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”*. Ainda nos termos do art. 17 do mesmo diploma legal, *“Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada peço impugnante”*.

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais quando os argumentos trazidos em recurso poderiam ter sido apresentados na fase impugnatória, devendo ser afastadas as inovações por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

A leitura dos termos da impugnação permite verificar que nem uma linha foi vertida a respeito dos seguintes capítulos do recurso:

1 - Da Realidade do Fatos, no qual se tecem considerações a respeito da origem das movimentações financeiras ocorridas nas contas da recorrente;

2 - Da ausência de nomes citados no termo da constatação e intimação fiscal não localizados na folha de pagamento, no qual se alega que houve erro por parte do agente fiscal na apuração do crédito lançado, pois não haveria omissão ou funcionários não identificados na folha como alegado pela fiscalização, passando a justificar cada rubrica (planilha) do lançamento;

3 - Da duplicidade da aplicação da multa, no qual se entende indevida a aplicação da multa proporcional e a multa de 150%.

4 - Do Poder Discricionário, no qual discorre sobre uma série de princípios e inexistência de grupo econômico.

5 – Da confusão patrimonial, no qual se alega que a decisão toma, para evidenciar a confusão patrimonial, as transferências que refletem empréstimos, não contabilizados mas devolvidos mais de 80% dentro do exercício, não cabendo a definição de grupo econômico com este fundamento; que em nenhum momento foi-se questionado o fato gerador da renda movimentada, que é oriunda dos contratos de prestação de serviços;

6 - Das sanções políticas;

Assim, não conheço de tais alegações e reforço que, quanto à alegação de duplicidade de multa, basta verificar os demonstrativos de apuração constantes do presente processo para verificar que não houve aplicação de multa duplicada, mas tão somente a multa qualificada de 150%.

Posto isso, quanto às matérias conhecidas, por serem os argumentos trazidos em recurso reiteração daqueles apresentados em impugnação, passo à sua análise, adotando os fundamentos já lançados pelo julgador de piso como minhas razões de decidir:

#### **Das alegações de Nulidade do lançamento.**

Alega a recorrente, em suma, ser nulo o lançamento uma vez que o auto de infração se pauta irrestritamente no alinhamento de informações prestadas por fontes terceirizadas, suscitando divergências quanto a valores apresentados e declarados a Previdência Social; que o lançamento possui conteúdo genérico, impossibilitando que os recorrentes possam, ao menos, confrontar suas conclusões; que não pode o agente fiscalizador pular etapas, qual seja, imputar ônus aos recorrentes sem, contudo, proceder a devida explanação e o desmembramento da ordem fiscal que jamais poderá ser admitida pela esteira da suposição, muito menos em escopo difuso; que no presente caso o agente fiscal não se ateu às questões legais e morais que a Administração Pública exige, pois atuou no sentido de atribuir aos Impugnantes uma acusação totalmente infundada; que a superficialidade do lançamento prejudica o desenvolvimento de sua

defesa; que a autuação não se encontra lastreada em provas que demonstrem a subsistência de seus pressupostos legais, o que torna o ato nulo. Complementa com doutrina sobre o tema.

Com relação à doutrina e à jurisprudência citadas, de se registrar serem improficuos os julgados administrativos ou judiciais trazidos pelo sujeito passivo, além das mui respeitáveis citações doutrinárias, uma vez que tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, e ainda a respeitável e renomada doutrina apresentada, não constituem normas complementares do Direito Tributário, como aquelas tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras.

Com relação às alegações de nulidade, conforme apontou o julgador de piso:

O Relatório Fiscal de fls.12.454 a 12.539 é didático e completo, além de bastante claro, e aponta as inúmeras infrações cometidas pela fiscalizada em seus registros contábeis e fiscais, além das várias omissões em GFIP. Verifica-se que a motivação do lançamento de ofício foi perfeitamente explicada no Relatório Fiscal que, em cada item, descreveu as divergências encontradas, suas fontes e bases de cálculo e a legislação de regência.

Assim, não houve "fiscalização difusa", houve fiscalizações e diligências simultâneas em várias pessoas jurídicas e físicas, cujo resultado foi formalizado no presente processo, com lançamentos de ofício sobre cada infração verificada, além de lavratura de multas regulamentares por descumprimento de obrigações acessórias.

Não se vislumbra, assim, qualquer nulidade nos lançamentos efetuados.

Ao revés, verifica-se que o lançamento em pauta foi lavrado por autoridade competente e com a observância de todas as condições impostas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, estando garantido o mais absoluto direito de defesa, ante a perfeita descrição dos fatos, enquadramento legal específico e a abertura de prazo legal de contestação.

De se acrescentar que não há que se falar em cerceamento de defesa, eis que os recorrentes puderam exercê-la plenamente. Conforme já dito pelo julgador de piso, o relatório fiscal é cristalino em apontar todas as inconsistências apuradas, inclusive contábeis, que culminaram no lançamento em discussão, de forma que sem razão os recorrentes neste capítulo.

#### **Da decadência e da multa qualificada.**

Entende o recorrente que o prazo decadencial deveria ser contado pela regramento contido no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que efetuou pagamentos antecipados.

Entretanto, diante da comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicou-se a regra prevista no art. 173, I, também do CNT, além da qualificação da multa. Tais condutas foram evidenciadas no lançamento, conforme apontou o julgador de piso:

No caso, a fiscalização aponta e comprova nos autos a prática de várias condutas dolosas pelas impugnantes, como por exemplo:

fraude contábil: fazer lançamentos que simularam pagamentos para que vultosas quantias fossem direcionadas a pessoas físicas e jurídicas sem a devida contabilização e informação em GFIP;

fraudes fiscais: interposição fraudulenta de pessoa como sócio; ocultação da existência do grupo econômico; omissões de pagamentos em GFIP, condutas estas que a autoridade Fiscal enquadrrou corretamente como sonegação, fraude e conluio, cito:

*Durante a análise dos fatos, em batimento com a Contabilidade da APPA em busca de lançamentos que comprovassem os mesmos, constataram-se constantes e vultosas transações, transferências e pagamentos a pessoas físicas e jurídicas tais como à SOLUÇÕES SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – CNPJ 09.445.502/0001-09, OBJETIVA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – CNPJ 10.874.523/0001-10, e à AGGE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – CNPJ 05.279.106/0001-90, não registrados, e sem respaldo comprovado de qualquer espécie de operação comercial. Apurou-se então conforme ficou demonstrado nos itens a seguir, que estas empresas se caracterizam por formar grupo econômico, agindo para ocultar patrimônio e sonegar tributos.*

(...)

*Como não bastasse, comprovou-se a utilização de bens por parte de membros das famílias, através de Apólices de Seguros contratados, Ordens de Serviços em Concessionárias de Veículos, onde constam e-mails e assinaturas ou vistos dos beneficiários, relatados nos subitens próprios do histórico de cada um, e no anexo ASSINATURAS com vários documentos comprobatórios.*

(...)

*Comprovação da confusão operacional e administrativa do grupo:*

*A título de exemplo, constataram-se compras feitas pela empresa OBJETIVA SERVIÇOS TERCEIRIZADOS (anexo 8 - PLANILHA- COMPRAS OBJETIVA) em ano anterior (16/4/2014), neste exercício em 28/1/2015, e período posterior, 30/08/2016, 2/12/2016, 25/8/2017, constando como endereço do destinatário, o da empresa APPA –Rua Mirambava 474.*

*Compras feitas pela empresa APPA ( anexo 6- PLANILHA- COMPRAS APPA) , com endereço de entrega da APPA, situação que perdura desde 2015 mas e-mail da empresa SOLUÇÕES – SUPRIMENTOS@SOLUCOESTERCEIRIZADAS.COM.BR, evidenciando uma centralização operacional, a exemplo: emissão em 25/09/2015 NF 12866565 de MGM CONFECÇÕES LTDA; em 29/09/2015 NF 07955764 em 10/11/2015 em 30/11/2015, em 14/12/2015, em 31/12/2015, 29/01/2016, 29/02/2016, em 21/03/2016, 29/03/2016, 07/04/2016, 13/04/2016, 20/04/2016,*

28/04/2016, 11/05/2016 e muitas outras até 27/04/2017 de HIGHMASTER COMÉRCIO DE MATERIAL DE LIMPEZA E DESCARTÁVEIS LTDA.

Compras feitas pela empresa APPA (anexo 6- PLANILHA- COMPRAS APPA), desde 05/06/2018 em fornecedores como PRUDENFLEX-DISTRIBUIDORA DE PEÇAS E SERVIÇOS LTDA, TASTRACTOR COMÉRCIO DE PEÇAS LTDA, TRATOR & TRATOR COMERCIAL EIRELI, IMPORCATE COMÉRCIO DE PEÇAS PARA TRATORES LTDA, com e-mail da AGROPECUÁRIA VISTA ALEGRE, a saber:

EVANDRO@PECUARISTAVISTAVERDE.COM.BR

LUANA@APPAEMPREGOS.COM.BR, muitas com informação de entregar à Av. Brasil 1880B Presidente Prudente (localização da AGROPECUÁRIA VISTA VERDE da qual FDUARTHE e OFRIMEL são sócias).

(...)

De acordo com as análises efetuadas, foram encontrados indícios de fraude já nos primeiros anos da constituição da empresa, em períodos descritos neste Relatório, efetuada por meio da utilização de interpostas pessoas físicas como “testa-de-ferro” (com conhecimento prévio da sua inclusão, confirmada por assinatura em contrato e outorga de procuração), sem patrimônio condizente com sua participação na sociedade, apontando para sua incapacidade financeira, com o objetivo de afastar os verdadeiros controladores das operações ilícitas tributárias praticadas com condutas de sonegação de tributos.

Como comprovação deste fato, apurou-se que os reais beneficiários continuaram a administrar a empresa através de procuração com amplos poderes.

Seguem as empresas relacionadas, com o histórico e detalhamento da composição societária: (...)

Dos excertos acima citados, dentre inúmeros outros descritos no Relatório Fiscal, restam claras as condutas dolosas que justificam a aplicação da multa de 150% por configurarem fraude, conluio e sonegação.

Especialmente com relação às omissões em GFIP consta que:

O sujeito passivo ocultou ilicitamente a ocorrência dos fatos geradores a seu tempo, escriturando na contabilidade englobadamente na conta Salários e Ordenados, Férias, deixando de escriturar remuneração a sócios e terceiros pessoas físicas, e deixando de incluí-los nas GFIP e conseqüentemente não recolhendo as contribuições previdenciárias incidentes sobre referidos pagamentos em momento oportuno. Ficou evidente a vontade de praticar a conduta dolosa, consciente para a subsequente obtenção do resultado, voltado a suprimir o pagamento de contribuições devidas.

Ressaltamos ainda a conduta reiterada do contribuinte com relação às declarações de suas contribuições previdenciárias nos quatro anos que antecederam ao ano de 2015, período a que se refere o presente termo. Com base nas GFIPs válidas nos meses compreendidos entre 2011 a 2014, compilamos o



*valor devido nessas GFIPs, com os valores contabilizados na conta contábil nº 411301 (INSS).(…)*

*O valor declarado em GFIP varia entre 45,52% a 76,18% sobre os valores contabilizados em conta de resultado e considerando que a fiscalizada apura o seu lucro fiscal como optante do lucro real, os valores devidos ao INSS, não declarados, também impactam o seu resultado e diminuem o seu lucro fiscal. Restou caracterizada a sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/1964), tendo em vista que a contribuinte agiu e omitiu com dolo para impedir e retardar totalmente em relação ao ano de 2015.*

*A seguir, planilha extraída da ECD do contribuinte referente à conta contábil 411301 – INSS utilizada na coluna respectiva do quadro acima: (...)*

Ressalte-se, ainda, que a impugnante, em sua extensa defesa, não contesta frontalmente as irregularidades apontadas no referido Relatório. Não explica, em nenhuma linha da impugnação, a razão dos diversos pagamentos a segurados não contabilizados e nem declarados em suas GFIP.

Assim, pelo contexto apurado, com diversas omissões de valores nas GFIP, a multa de 150% resta inarredável.

Quanto à alegação de que a multa aplicada configura afronta à razoabilidade, à capacidade contributiva, ao não confisco, à tipicidade, à legalidade, esclareço que não compete a esta Autoridade Julgadora a apreciação de arguições de supostas inconstitucionalidades.

Assim, restou fartamente demonstrado nos autos a existência de formação de grupo econômico de fato (inexistência de autonomia patrimonial e operacional, mesmos funcionários ou com poderes para atuar em todas elas, pagamento de despesas de uma empresa por outra, transferência injustificada de recursos financeiros entre as mesmas, etc), confusão patrimonial (transferências financeiras e de bens entre as empresas, sócios e familiares sem justificativas e sem contabilização) e administrativa (empresas sob a administração (direta ou por procuração) de Ademir Pereira de Godoy e Eduardo Duarte Neto, sob a orientação dos mesmos contabilistas, tendo por objeto social atividades iguais ou semelhantes, prestando serviços a órgão públicos), interposição fraudulenta de pessoa como sócio (Elizabeth Silva de Carvalho), dentre outros, que permitem concluir pela adoção de condutas dolosas (fraudes contábeis e fiscais) com intuito de sonegação de tributos, devendo ser mantida a multa qualificada de 150%.

Posto isso, cito os verbetes sumulares editados por este Conselho em relação ao prazo decadencial, aplicados ao caso concreto:

Súmula CARF nº 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 nº 101

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ainda quanto às alegações de inconstitucionalidade da multa, cito verbete sumular editado por este Conselho:

Súmula CARF nº 2

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

Uma vez positivada a norma, cabe ao intérprete a sua aplicação.

### **Da compensação indevida e da Multa Isolada**

Neste Capítulo alega o recorrente não agiu com falsidade, mas que houve erros nas informações prestadas no campo compensação em virtude de problemas internos.

Consta do Relatório fiscal:

VI .2 – A empresa foi intimada a apresentar a relação de tomadores de serviços de mão de obra, Notas Fiscais emitidas com destaque das retenções de 11% e Planilha de Controle de Compensações mensais através dos TIF 7 e 8 e reintimada através do TIF 9.

Não apresentou a Planilha de Controle de Compensações em época própria e só posteriormente, entregou o arquivo com Notas Fiscais de Serviços emitidas.

Novamente foi intimada através do TIF 10 de 26/08/19, com AR recebido em 28/08/19 a informar se procedeu a pedidos de restituição ou compensação de retenções referentes a 2015, em períodos posteriores a este: o contribuinte respondeu em 12/09//19 não ter feito pedido de restituição junto à Receita Federal e não ter compensado a retenção de 2015 em 2016.

VI .2.1 Verificadas as declarações em GFIP e Notas Fiscais de Serviços apresentadas, apurou-se que o contribuinte compensou indevidamente nas competências de Janeiro a Junho valores superiores aos retidos, conforme anexo Planilha de Compensações Indevidas (...)

VI.2.2 A seguir, Planilha de Compensações Indevidas Lançadas em GFIP (anexo 44 – PLANILHA DE COMPENSAÇÕES INDEVIDAS), cujos dados foram extraídos: da GFIP informada pelo contribuinte, de Lançamentos Contábeis na Conta 11264 – INSS a Recuperar e de Retenções nas NF Serviços emitidas (entregues pelo contribuinte em Resposta ao TIF7). O valor total nas competências de janeiro a Junho de 2015 é de R\$ 603.817,17;

...

VI.2.6.1 Tendo em vista a situação apurada nos itens anteriores VI.2.1 e VI.2.2, em que houve falsidade na declaração do campo “Compensação” em GFIP, documento de uso público de confissão de dívida, para o período de Janeiro a

Junho de 2015, com o intuito de eximir-se do recolhimento das devidas Contribuições Previdenciárias e excluir-se aos controles dos sistemas da Receita Federal, o contribuinte sujeita-se à aplicação da penalidade prevista na legislação.

Dessa forma, foi lavrada a Multa Isolada de 150% sobre os valores declarados indevidamente em GFIP a título de Compensação, tendo o contribuinte assumido o risco da penalidade prevista na Lei 8.212/91 em seu artigo 89, parágrafo 10º, e com o percentual previsto na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, em dobro; considera-se como base de cálculo, a correspondente aos valores indevidamente compensados, comandos estes inseridos pela MP 449/2008, bem como no artigo 18, caput e parágrafo 2º. da Lei 10.833/2003, com redação dada pela Lei 11.488/2007, sem prejuízo da responsabilidade penal dos administradores pelas condutas ilícitas.

Nesse aspecto, assim se pronunciou o julgador de piso:

Assim o Contribuinte, por vontade própria, e para se eximir dos recolhimentos previdenciários originalmente incidentes sobre a Folha de pagamento de empregados e contribuintes individuais a seu serviço e sob sua responsabilidade, inseriu voluntariamente valores de créditos de compensação, com o intuito de reduzir o recolhimento de Contribuições Previdenciárias aos cofres públicos.

Em resumo, mesmo intimada e reintimada para tanto, a empresa não demonstrou à fiscalização a origem, liquidez e certeza dos valores compensados em suas GFIP. Por seu turno, limitou-se a informar em sua impugnação que admite que houve erros no tratamento interno de suas Notas de Prestação de Serviços sem, contudo, comprovar documentalmente suas alegações.

Esclareça-se que a comprovação das alegações deve sempre vir junto à impugnação.

...

Destarte, não restou comprovado, nem durante a fiscalização e nem na impugnação, a validade (liquidez e certeza) dos valores compensados indevidamente ou mesmo os supostos erros no sistema de processamento das retenções. Não se verifica, portanto, mero erro da empresa, o que houve foi procedimento doloso com o fim de diminuir indevidamente o valor confessado em GFIP por meio de compensações de valores sabidamente inexistentes (valores sistematicamente maiores que as retenções efetivamente sofridas).

Assim, verifica-se a ocorrência do disposto no §0 do art.89 da Lei 8212/91, cito:

...

Em consequência da constatação das compensações efetuadas com falsidade nas declarações (GFIP), resta mantida a Multa Isolada constante no presente processo.

Constatada a realização de compensação indevida, cumpre verificar se o contribuinte se utilizou do expediente de fazê-la com falsidade, com subversão dos fatos, uma vez que não é o simples inadimplemento que configura a situação da multa isolada, mas a sua realização qualificada, ou seja, mediante o emprego da falsidade, agindo o sujeito passivo com intenção manifesta de elidir o pagamento do tributo, mediante a consideração de fatos não ocorridos ou ocorridos de forma diversa da realidade demonstrada nos autos.

A meu ver restou comprovada a falsidade, uma vez que o contribuinte tinha pleno conhecimento da inexistência dos pretensos créditos e mesmo assim tenta se compensar desses créditos que sabidamente não possuía, conforme notas fiscais que ele mesmo apresentou, utilizando sistematicamente de valores maiores que as retenções efetivamente sofridas.

Ao realizar as compensações por meio da inserção de informações na GFIP de créditos que sabidamente não possuía, agiu com intuito de suprimir ou reduzir, deliberadamente, as contribuições sociais previdenciárias, o que configura a conduta ilegal de falsidade nas declarações, e não mero equívoco como alega; conforme já apontado pelo julgador de piso, alegou erro de sistema de processamento mas não comprovou tais erros, sendo a meu ver correta a multa aplicada diante da falsidade apurada, conforme teor do § 10 do art. 89 da Lei nº 8.212/1991.

Registro por fim que há farta jurisprudência no âmbito deste Conselho no sentido de que, uma vez comprovada a existência de compensação falsa em GFIP, não há a necessidade de comprovação do dolo, devendo ser aplicada a multa duplicada diante da constatação de falsidade da declaração apresentada. Nesse sentido, cito trechos do voto proferido no Acórdão 2301-002.736 pelo Conselheiro Mauro José da Silva:

O art. 35-A é uma determinação geral para os lançamentos de ofício, prescrevendo que estes sigam o art. 44 da Lei 9.430/96. Porém para o caso de compensação, a mesma lei 8.212/91 traz norma especial determinando qual penalidade aplicar quando houver compensação indevida com falsidade de declaração. Tratando-se de aparente conflito de normas, como se sabe, deve prevalecer a lei específica – *lex specialis*, para o caso. Portanto, é inaplicável ao caso de compensação indevida de contribuições previdenciárias com falsidade de declaração o art. 35-A da Lei 8.212/91. A remissão que o § 10º do art. 89 da Lei 8.212/91 faz ao art. 44 da Lei 9.430/96 é apenas para adotar o mesmo percentual do inciso I do dispositivo. Apenas isso.

Afastada a ideia da necessidade de aplicação integral do art. 44 da Lei 9.430/96 ao caso, devemos analisar se o §10º do art. 89 da Lei 8.212/91 exige dolo para a falsidade. Facilmente se observa que o dispositivo não exige dolo ou faz menção à Lei 4502/64. Exige-se apenas a falsidade de declaração como infração. Sendo infração tributária, esta se submete à regra geral do art. 136 do CTN que determina que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente, ou seja, independe de dolo. Assim, não temos que averiguar a

intenção do agente em praticar a falsidade de declaração, mas apenas se esta foi praticada.

...

Apesar de o Direito Tributário não exigir, genericamente, em suas infrações a presença do dolo, o que marca uma das diferenças em relação ao do Direito Penal, podemos buscar naquele ramo do Direito a noção da falsidade em si, dissociada do elemento doloso. Tomamos a lição de Guilherme de Souza Nucci (Código Penal Comentado, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2007, p. 972) sobre a falsidade prevista no art. 299 do CP (falsidade ideológica):

A introdução de algo não correspondente à realidade compõe a falsidade ( ex.: incluir na carteira de habilitação que o motorista pode dirigir qualquer veículo, quando sua permissão limita-se aos automóveis de passeio) e a inserção de declaração não compatível com a que se esperava fosse colocada compõe outra situação.”

Assim, falsa é a declaração sobre um fato que não corresponde à realidade ou que não é compatível com o que se esperava fosse colocado. O que se esperava de um crédito que o contribuinte utiliza para compensar créditos tributários da União? Espera-se aquilo que o CTN exige: que seja líquido e certo. É esse o comando do art. 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Só existe direito creditório compensável se este for líquido e certo.

...

A realidade da recorrente era a não existência de créditos líquidos e certos. Ao declarar que os possuía, declarou fato falso, diverso da realidade. Ressalta-se mais uma vez que a lei não exige o dolo para aplicação da multa: a infração tributária não exige a investigação da intenção do agente.

Certo é que se a compensação indevida for identificada por falta de provas do pagamento, por erros escusáveis de cálculo do crédito, entre outras hipóteses, não teremos a aplicação da multa de 150%, por ausência de falsidade. Mas no caso concreto tem-se evidenciada a declaração em GFIP da existência de créditos inexistentes, falsos, de forma que a situação prevista na lei para a aplicação da penalidade de 150% ficou configurada.

Cito ainda trechos do voto proferido no Acórdão 9202-005.308, da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que também analisou a temática:

Contudo, não há que se confundir fraude com falsidade, tendo em vista que se o legislador, quisesse atribuir a mesma natureza as duas penalidades, teria simplesmente determinado a aplicação do art. 44, § 1º da 9.430....

...

Entendo que o dispositivo em questão retrata multa diversa da comumente aplicada nos lançamentos de ofício, consubstanciada no art. 44, § 1, da Lei nº 9430/1996:

...

Ou seja, o legislador determina a aplicação de multa de 150% quando se trata de falsidade de declaração, sem que no mencionado dispositivo, mencione a necessidade de imputação, de dolo, fraude ou mesmo simulação na conduta do contribuinte.

Verifica-se de início que a lei impõe como condição para aplicação da multa isolada que tenha havido a comprovada falsidade na declaração apresentada. Assim, para que o fisco possa impor a penalidade de 150% sobre os valores indevidamente compensados, é imprescindível a demonstração de que a declaração efetuada mediante a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP contém falsidade, ou seja, não retrata a realidade tributária da declarante.

Pesquisando o significado do termo falsidade em <http://www.dicionariodoaurelio.com>, obtém-se o seguinte resultado:

“s.f. Propriedade do que é falso. / Mentira, calúnia. / Hipocrisia; perfídia. / Delito que comete aquele que conscientemente esconde ou altera a verdade.”...

Vale ressaltar que legislador foi bastante feliz na redação do dispositivo encimado, posto que utilizou-se do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 apenas para balizar o percentual de multa a ser aplicado, não condicionando à aplicação da multa à ocorrência das condutas de sonegação, fraude e conluio, definidas respectivamente nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Posto isso, nega-se provimento ao recurso voluntário neste capítulo.

#### **Da responsabilidade dos administradores.**

Registro inicialmente que a petição trazida em recurso é pelo afastamento da responsabilidade solidária atribuída a ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO, não havendo pedido semelhante em relação a Guilherme Martins de Godoy, embora este tenha apresentado o recurso em conjunto com a contribuinte e com os demais solidários. Entretanto, as conclusões trazidas neste voto se aplicam a todos os recorrentes, que apresentaram recurso em conjunto com a contribuinte, sendo que Guilherme era proprietário de fato da contribuinte e atuou diretamente nas decisões tomadas na empresa, inclusive a que culminou nas seguidas declarações em GFIP de base de cálculo e contribuições devidas, estando devidamente demonstrado seu interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação por ter se beneficiado das situações demonstradas nos autos.

De se registrar ainda que a responsabilidade solidária foi atribuída aos recorrentes com fundamento no art.135, III, e no art.124, I do CTN, que assim disciplinam:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

...

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

...

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Sobre a matéria, assim se manifestou o julgador de piso:

Especialmente com relação à responsabilização dos administradores, a Autoridade Fiscal assim lastreou seu entendimento:

*O que se verificou no presente caso foi uma conduta reiterada da APPA em declarar valores substancialmente menores ao longo de anos por meio de atuação direta de seus proprietários de fato ADEMIR PEREIRA DE GODOY, EDUARDO DUARTE NETO e GUILHERME MARTINS DE GODOY nas decisões tomadas na empresa, inclusive a que culminou nas seguidas declarações em GFIP de base de cálculo e contribuições devidas. Seu interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal advém do fato de eles se beneficiarem dessas situações jurídicas diretamente, devido à confusão patrimonial estabelecida entre a esfera pessoal e a da empresa contribuinte. Além das pessoas citadas acima, foi constatada a existência de outras pessoas físicas e jurídicas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte, todas elas no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário e ligadas de alguma forma, a ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO.*

(...)

*Há que se destacar, que na condição de administradores da fiscalizada e das demais empresas do grupo, EDUARDO DUARTE NETO, GUILHERME MARTINS GODOY, ADEMIR PEREIRA DUARTE, claramente tiveram conhecimento e participaram de todo o ato delituoso descrito neste relatório; ainda que a pessoa jurídica, possa ter “vida própria” e “existência real”. Quem toma decisões nas empresas são pessoas humanas investidas de poderes para tal, e o fazem de acordo com os preceitos que norteiam as companhias das quais participam ou administram como participantes ou procuradores. Como o próprio nome diz, “confusão” é o ato ou efeito de confundir, de aparentar ser, falta de distinção*

*entre coisas diferentes. Na prática, ocorre uma confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresariais exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar, por exemplo, quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico. No presente caso, constatou-se miscigenação de patrimônio, de recursos e empregados entre as empresas APPA, SOLUÇÕES, OBJETIVA, AGGE, FDUARTHE, ESPECIALY, e OFRIMEL, cujos sócios, procuradores, empregados e objeto social se assemelham.*

*(...)*

*No presente caso, o contribuinte é a empresa APPA; e os terceiros chamados a responder pelo débito com base no artigo 135 do CTN são: Ademir Pereira de Godoy (administrador e proprietário de fato da APPA) e Eduardo Duarte Neto (administrador e proprietário de fato da APPA).*

*(...)*

*Os administradores da APPA quando da sonegação de tributos, que ocorreu pela omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP de modo reiterado foram: ADEMIR PEREIRA DE GODOY e EDUARDO DUARTE NETO, pois eram os verdadeiros administradores da fiscalizada. Ora, ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos devidos pela empresa, Ademir e Eduardo cometeram infração à lei, razão pela qual lhes está sendo atribuída responsabilidade solidária com base no artigo 135 acima transcrito.*

Em resumo, resta fartamente comprovado nas mais de 80 páginas do Relatório Fiscal as diversas condutas praticadas pelos senhores EDUARDO DUARTE NETO, GUILHERME MARTINS GODOY, ADEMIR PEREIRA DUARTE, ao arrepio da Lei, para afastar indevidamente a tributação devida.

Especialmente obtendo vantagem ilícita quando da omissão de remunerações em GFIP.

Este tema é tratado pelo Parecer Normativo nº 04, de 2018, de onde se destaca, conforme excerto abaixo, que:

*“A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas*



mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (n) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (ni) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica. Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes. Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva”.

Sendo a pessoa jurídica uma ficção legal, esses fatos contrários ao direito foram levados a cabo pela vontade e atuação, apontada no relatório fiscal, do corpo diretivo da autuada. Esse comportamento contrário ao direito constitui "infração a lei" e "excesso de poder", já que não se pode compreender dentro dos poderes atribuídos a um indivíduo, a realização de ilícitos.

Assim, correta a solidariedade estabelecida nesse caso.

Restou comprovado nos autos a confusão patrimonial pela não separação das contas das pessoas físicas e jurídicas, sendo que a empresa APPA foi utilizada para pagamento de contas pessoais dos recorrentes solidários e de seus familiares, transferência de numerário e, na sequência, ocultação do patrimônio em outras empresas do grupo.

Conforme consta ainda do relatório fiscal:

As pessoas a quem foi atribuída solidariedade nesta atuação, demonstraram tanto interesse jurídico nos fatos que ensejaram tributação, quanto econômico nos resultados da sonegação dos tributos devidos.

Como proprietários das empresas do grupo, atuaram de forma contundente no esquema implementado para sonegação de tributos, seja transferindo ou recebendo recursos, à margem da tributação e fora do alcance do Fisco. Foram beneficiários do movimento de recursos dessas empresas, utilizando-se do ramo

familiar, de forma que possuem também, pessoal e diretamente, vínculo econômico com a situação.

Atuaram portanto, no mesmo polo da relação jurídica, como proprietários das empresas (APPA, SOLUÇÕES, OBJETIVA, AGGE, FDHUARTHE, ESPECIALY, AGROPECUÁRIA, OFRIMEL), sendo beneficiários dos recursos oriundos da sonegação de tributos.

Ainda em relação ao aspecto econômico de interesse comum aqui tratado, não se está falando de simples interesse indireto e mediato, que todos os sócios de direito por princípio teriam nos resultados econômicos advindos de pessoa jurídica regularmente constituída... O que se verificou neste caso, foi uma forma de organização e de procedimento da APPA, engendrada com o evidente intuito de frustrar toda e qualquer possibilidade de realização do crédito tributário devido sobre as operações praticadas por meio da atuação direta de seus proprietários de fato nestas operações.

...

Além das transferências de recursos conforme item III.10, lembrando que também transitaram recursos e bens patrimoniais para outra empresa do grupo – da SOLUÇÕES para a OFRIMEL, a confusão patrimonial foi evidenciada por múltiplas evidências ou seja: funcionários da APPA utilizados na operacionalização de compras; recursos transferidos injustificadamente entre as empresas; procuradores e contador comuns, veículos de luxo e imóvel de propriedade da OFRIMEL utilizados pela família GODOY; veículo de propriedade da APPA em operação na propriedade rural da OFRIMEL e FDUARTHE – AGROPECUÁRIA VISTA VERDE em nome de Renata Meireles utilizada como “laranja”, mas que de fato pertence a Ademir Pereira Duarte e Eduardo Duarte Neto; veículo da APPA sendo utilizado na FDUARTHE; coincidência de sócios de fato e administradores, enfim, abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

...

No decorrer do procedimento fiscal, formou-se a convicção de que um “terceiro” – ADEMIR PEREIRA DE GODOY era concomitantemente proprietário e administrador da APPA e de várias empresas do grupo, figurando invariavelmente como empregado e procurador.

Posto isso, deve ser mantida a responsabilidade solidária atribuída aos administradores.

## CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas à comprovação das origens das movimentações financeiras ocorridas nas contas da recorrente; à ausência de nomes citados no termo da constatação e intimação fiscal não localizados na folha de pagamento; à duplicidade da aplicação da multa, no qual se entende indevida a aplicação da multa proporcional e a multa de 150%; à princípios e inexistência de grupo

econômico; à confusão patrimonial; a sanções políticas; e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva