



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.722042/2016-31
ACÓRDÃO	2101-003.322 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CHAVE BR-SERVICOS DE LIMPEZA E CONSERVACAO LTDA -EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DIALETICIDADE.

Não deve ser conhecido o recurso que negligencia os motivos apresentados pela instância *a quo* para a improcedência da impugnação, limitando-se replicar *ipsis litteris* as teses contidas na impugnação, em franca colisão ao princípio da dialeticidade.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. SUMULA CARF Nº 172.

A pessoa jurídica, apontada no lançamento na qualidade de contribuinte, não possui interesse de agir nem legitimidade de parte para questionar a responsabilidade tributária solidária atribuída pelo Fisco a terceiros que não interpuseram impugnação ou recurso voluntário.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus, não há como se considerar argumentos de que a fiscalização teria calculado equivocadamente o tributo devido. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I DO CTN. PARECER NORMATIVO COSIT /RFB Nº. 04/2018. SÚMULA CARF Nº. 210.

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.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PERCENTUAL DE 100%. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA.

Restando comprovada a ocorrência de dolo por parte do contribuinte, cabível a aplicação da multa de ofício qualificada. Contudo, em função da alteração legislativa trazida pelo Art. 14 da Lei 14.689/2023, o percentual desta multa deve ser reduzido ao montante de 100% do crédito tributário apurado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: a) por conhecer parcialmente dos recursos voluntários da contribuinte e dos coobrigados, não conhecendo das alegações de confisco, desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa; de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao Gilrat; de que a penalidade aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória teria sido equivocadamente calculada; e do argumento apresentado pela

contribuinte com relação à responsabilidade solidária; e b) na parte conhecida, dar-lhes provimento parcial, para reduzir a multa de ofício qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por CHAVE BR-SERVICOS DE LIMPEZA E CONSERVACAO LTDA -EPP (e-fls. 1589/1617), e pelos responsáveis solidários: HUMANAS PRESTADORAS DE SERVICOS LTDA (CNPJ 02.853.446/0001-94) (e-fls. 1679/1690), HUMANA PRESTADORA DE SERVICOS E COMERCIO LTDA – ME (CNPJ 04.558.926/0001-58) (e-fls.1623/1634), HUMANAS E LEAL SERVICOS ESPECIAIS LTDA – ME (CNPJ 07.701.312/0001-71) (e-fls. 1665/1676), HUMANA SEGURANCA PATRIMONIAL LTDA – ME (CNPJ 11.580.052/0001-09) (e-fls. 1651/1662) e HUMANA PRESTACAO DE SERVICOS DE LOCACAO DE MAO DE OBRA LTDA – ME (CNPJ 15.552.844/0001-12) (e-fls. 1637/1648) em face do Acórdão nº. 01-33.320 (e-fls. 1530/1543), que julgou a Impugnação improcedente.

O Auto de Infração teve origem na exclusão de ofício da CHAVE BR-SERVICOS DE LIMPEZA E CONSERVACAO LTDA – EPP (Chave BR) do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições- SIMPLES NACIONAL (Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/DF nº 1, de 5 de janeiro de 2016 nº 10166.730444/2015-29), e foi promovido para lançamento das contribuições previdenciárias devidas, bem como de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias. Tendo em vista a caracterização de grupo econômico de fato, foram indicados como responsáveis solidários pelos débitos as pessoas jurídicas e física:

CPF/CNPJ	NOME DO CONTRIBUINTE
----------	----------------------

695.373.991-68	LEANDRO JOSÉ LEAL
02.853.446/0001-94	HUMANAS PRESTADORAS DE SERVICOS LTDA
04.558.926/0001-58	HUMANA PRESTADORA DE SERVICOS E COMERCIO LTDA - ME
07.701.312/0001-71	HUMANAS E LEAL SERVICOS ESPECIAIS LTDA - ME
11.580.052/0001-09	HUMANA SEGURANCA PATRIMONIAL LTDA - ME
15.552.844/0001-12	HUMANA PRESTACAO DE SERVICOS DE LOCACAO DE MAO DE OBRA LTDA - ME

O presente Processo Administrativo Fiscal foi lavrado para as seguintes obrigações:

- CONTRIBUIÇÃO PATRONAL – SEGURADOS EMPREGADOS - BASE DE CÁLCULO DECLARADA PELA EMPRESA;
- CONTRIBUIÇÃO PATRONAL – SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS – BASE DE CÁLCULO DECLARADA PELA EMPRESA;
- DEIXAR DE PRESTAR À RECEITA FEDERAL DO BRASIL- RFB TODAS AS INFORMAÇÕES CADASTRAIS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS DE INTERESSE DA MESMA, NA FORMA POR ELA ESTABELECIDADA.

O crédito tributário apurado se refere ao período compreendido entre as competências 01/2012 a 12/2013. Foi ainda lavrado o Auto de Infração para cobrança de contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), PTA nº. 10166-722.043/2016-86, que está apensado aos presentes autos e será julgado conjuntamente.

Os sujeitos passivos foram regularmente cientificados. As impugnações ao lançamento fiscal foram apresentadas às e-fls. 251/537, com documentos (e-fls. 538/1503) alegando o seguinte, em síntese feita pela decisão de piso:

Devidamente cientificados, todos os sujeitos passivos arrolados apresentaram impugnação. Em síntese, foram levantados os seguintes assuntos, relatados de maneira mais detalhada no item seguinte, no momento da elaboração do voto:

- Exclusão do Simples Nacional: que a sua exclusão de ofício do regime diferenciado foi indevida e, conseqüentemente, que os lançamentos decorrentes dos efeitos retroativos da exclusão seriam improcedentes.
- Existência de grupo econômico de fato: que as empresas citadas não possuem qualquer relação de subordinação ou controle, que são constituídas por sócios distintos e dotadas de personalidade jurídica própria, além de explorarem ramos de atividades diversos, não restando configurada a formação de grupo econômico de fato.
- Alíquota de 20% utilizada para o cálculo da contribuição previdenciária, cota patronal: a impugnação alega que, em decorrência de exigência prevista em lei, sofre retenção de 11% sobre os valores das notas fiscais emitidas e, sendo assim, ainda que o lançamento venha a ser declarado procedente, a alíquota deve ser

reduzida para 9% já que a diferença já teria sido descontada na fonte pela empresa contratante de seus serviços.

- Inclusão de verbas de caráter indenizatório na base de cálculo apurada: que sobre as verbas consideradas indenizatórias não incidem as contribuições sociais previdenciárias, motivo pelo qual devem ser excluídas da base de cálculo utilizada.
- Contribuição da empresa para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT): manifestam-se pela ilegitimidade por desvio de finalidade da contribuição em tela sob alegação de que ela foi criada para, inicialmente, financiar apenas os benefícios decorrentes de acidentes de trabalho e que, após a entrada em vigor da Lei nº 9.732/1998, com a inclusão de uma nova destinação aos valores arrecadados (aposentadoria especial), teria ocorrido um desvio da finalidade constitucional que motivou a instituição dessa contribuição.
- Responsabilidade solidária do sócio-administrador de fato: que não se pode atribuir responsabilidade solidária aos sócios pelo simples inadimplemento das contribuições e que não foram apresentadas provas demonstrando a prática de atos com excesso de poder, ilegais ou em contrariedade ao contrato social. Subsidiariamente, defendem que se trata de responsabilidade subsidiária e não solidária.
- Responsabilidade solidária das empresas integrantes de grupo econômico de fato: que as empresas arroladas não constituem um grupo econômico de fato e, por consequência, a responsabilidade solidária a elas atribuída deve ser afastada.
- Multa por descumprimento de obrigação acessória: insurgem-se contra o agravamento da multa sob alegação de que a empresa fiscalizada não teria incorrido em nenhuma das hipóteses previstas em lei para a majoração da penalidade.
- Afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na aplicação da multa: que a multa aplicada, apesar do seu aspecto punitivo, não pode exceder o limite da razoabilidade e deve, portanto, ser reduzida em observação aos princípios constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva.

Ao final, as impugnações solicitam que o crédito tributário seja declarado improcedente, que sejam afastadas as responsabilidades solidárias e, subsidiariamente, que seja acatada a defesa no sentido de adequação das penalidades.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 01-33.320 (e-fls. 1530/1543), que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO.

Não cabe questionamento em relação à exclusão de ofício do Simples Nacional após os efeitos do Ato Declaratório Executivo terem se tornado definitivos.

ALÍQUOTA. REDUÇÃO.

Não cabe redução da alíquota com base na retenção de 11% sobre nota fiscal ou fatura quando esses valores já foram compensados pelo ou restituídos ao impugnante.

BASE DE CÁLCULO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A alegação de que na base de cálculo foram incluídas verbas indenizatórias não é cabível quando desacompanhada de provas, ainda mais quando os valores utilizados foram informados pela própria empresa através de GFIP.

RAT. LANÇAMENTO.

É válido o lançamento da contribuição para os benefícios em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho quando em conformidade com a legislação de regência.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES.

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.

GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO.

Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, configurando-se estes pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns em que uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas exercem, de modo inequívoco, o controle, direção e administração das empresas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

Caracterizada a formação de grupo econômico de qualquer natureza, cabível a responsabilização solidária das empresas integrantes pelo crédito tributário constituído.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração deixar a empresa de prestar, à Fiscalização, todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis solicitadas.

MULTA DE OFÍCIO. DETERMINAÇÃO LEGAL. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

A alegação de afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a autuação se pauta pelo princípio da legalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os contribuintes foram cientificados do resultado do julgamento pela via postal, nas seguintes datas:

CPF/CNPJ	NOME DO CONTRIBUINTE	Aviso de Recebimento (e-fls.)	Data
01.251.140/0001-03	CHAVE BR – SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA – EPP	1580	19/10/2016
02.853.446/0001-94	HUMANAS PRESTADORAS DE SERVICOS LTDA	1582	19/10/2016
04.558.926/0001-58	HUMANA PRESTADORA DE SERVICOS E COMERCIO LTDA - ME	1583	19/10/2016
07.701.312/0001-71	HUMANAS E LEAL SERVICOS ESPECIAIS LTDA - ME	1584	19/10/2016
11.580.052/0001-09	HUMANA SEGURANCA PATRIMONIAL LTDA - ME	1585	19/10/2016
15.552.844/0001-12	HUMANA PRESTACAO DE SERVICOS DE LOCACAO DE MAO DE OBRA LTDA - ME	1586	19/10/2016

Considerando que o Aviso de Recebimento (e-fls. 1581) destinado à intimação de Leandro José Leal foi devolvido com a informação de que ele teria se mudado, foi expedido Edital nº. 065/2016 (e-fls. 1587), afixado em 26/10/2016.

Em 18/11/2016, foram apresentados os Recursos Voluntários: CHAVE BR-SERVICOS DE LIMPEZA E CONSERVACAO LTDA -EPP (e-fls. 1589/1617), e pelos responsáveis solidários: HUMANAS PRESTADORAS DE SERVICOS LTDA (CNPJ 02.853.446/0001-94) (e-fls. 1679/1690), HUMANA PRESTADORA DE SERVICOS E COMERCIO LTDA – ME (CNPJ 04.558.926/0001-58) (e-fls.1623/1634), HUMANAS E LEAL SERVICOS ESPECIAIS LTDA – ME (CNPJ 07.701.312/0001-71) (e-fls. 1665/1676), HUMANA SEGURANCA PATRIMONIAL LTDA – ME (CNPJ 11.580.052/0001-09) (e-fls. 1651/1662) e HUMANA PRESTACAO DE SERVICOS DE LOCACAO DE MAO DE OBRA LTDA – ME (CNPJ 15.552.844/0001-12) (e-fls. 1637/1648).

Os recursos foram apresentados trazendo praticamente os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação. Os argumentos constantes nos recursos podem ser assim sintetizados:

Da inexistência de grupo econômico de fato | Alega que o fato de duas empresas compartilharem as mesmas instalações de salas e/ou escritórios não é fator que caracteriza a existência de grupo econômico. Para que haja Grupo Econômico de fato é necessário, que uma empresa tenha controle, direção ou administração sobre a outra, o que não teria ocorrido no caso tem tela.

Da cobrança indevida da contribuição previdenciária patronal ao percentual total de 20% | Sustenta que como prestadora dos serviços de limpeza, serviços gerais, portaria, manutenção e conservação, serviços para apoio a edifícios e administração de condomínios, paisagismo e pintura mediante cessão de mão-de-obra, devendo o recolhimento ser realizado nos termos dos artigos 18, inciso IV, §5º-C, da Lei Complementar 123/06; 189, §1º, II, 191, II, da IN RFB 971/09 (retenção de 11%). Dessa forma, deveria ter sido lançado apenas 9%, ou seja, a diferença.

Da Revisão de base de cálculo da contribuição patronal – exclusão das verbas de caráter indenizatório | Discorre sobre a base de cálculo das contribuições prevista no art. 22, I, Lei 8.212/1991, e destaca que nem todas as verbas pagas têm caráter remuneratório. Com base em julgados apresentados, defende que as verbas: férias indenizadas, proporcionais e em dobro, 1/3 constitucional de férias, auxílio doença, aviso prévio indenizado, multa de 40% do FGTS, auxílio-alimentação pago in natura, auxílio-creche, descanso semanal remunerado, 13º Salário, adicional noturno, hora extra e salário maternidade, deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições devidas.

Da cobrança indevida referente a contribuição do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT | Questiona a constitucionalidade da cobrança da contribuição ao GILRAT, em razão do desvio de finalidade.

Da ausência de fundamento legal para a responsabilidade subsidiária dos sócios | Sustenta que o Sr. Leandro Leal, sócio da empresa, não poderia ser indicado como responsável solidário, e que seria necessário que a fiscalização tivesse produzido as provas necessárias e indispensáveis que demonstram a atuação lesiva e excessiva dos sócios e/ou do cometimento de infração à lei, contrato social/estatuto para que pudesse apontá-lo como codevedor. Defende que a responsabilidade deveria ser subsidiária.

Da multa por descumprimento da obrigação acessória | Sustenta que a penalidade teria sido aplicada em montante agravado sem qualquer justificativa ou indicação de circunstâncias agravantes.

Da multa abusiva – da clara afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade | Defende que a multa de 150% seria confiscatória, irrazoável e desproporcional.

O sócio, Leandro Leal não apresentou recurso.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

Os Recursos Voluntários são tempestivos, porém, atendem apenas parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72.

Não se pode conhecer dos argumentos: **(i)** alegação de confisco, desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa, e da **(ii)** inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao GILRAT, por se tratar de matérias de cunho constitucional, cuja apreciação é vedada a este Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, que estabelece que: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

No que diz respeito aos demais argumentos apresentados nos recursos, observa-se que apenas reiteraram os argumentos apresentados em sede de Impugnação, alguns, sem tecer quaisquer considerações quanto aos argumentos apresentados pela DRJ, e não devem ser admitidos por ofensa ao princípio da dialeticidade.

O sujeito passivo questiona **(iii)** a penalidade aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória, afirmando que a multa teria sido fixada em valor superior ao previsto na legislação, sem justificativa ou apresentação de condições agravantes. Tal argumento foi trazido em sede de Impugnação e analisado pela decisão de piso, que foi bastante clara ao afirmar que a penalidade foi aplicada com base na legislação em vigor:

Verifica-se que o argumento apresentado não merece prosperar pois a multa lançada em decorrência de descumprimento de obrigação acessória foi aplicada exatamente nos termos das normas em vigência e não sofreu agravamento. De acordo com a fl. 48 do Relatório Fiscal, o valor da multa prevista no inc. II do art. 283 do Decreto nº 3.048/1999 foi atualizado pela Portaria Interministerial MTPS/MF nº 1/2016:

Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2016:

(...)III - o valor da multa pelo descumprimento das obrigações, indicadas no:

(...)V - o valor da multa indicada no inciso II do art. 283 do RPS é de R\$ 21.430,11(vinte e um mil quatrocentos e trinta reais e onze centavos); (grifos acrescidos)

Negligenciando o que foi decidido, o sujeito passivo limitou-se reiterar as mesmas razões de defesa apresentadas na peça impugnatória, sem tecer uma linha sequer quanto a eventual equívoco perpetrado pelo julgador de piso. Ressalta-se que o valor da multa foi exatamente o valor previsto no inc. II do art. 283 do Decreto nº 3.048/1999.

Um recurso voluntário que não se presta a se contrapor com a decisão de piso e apenas repete *ipsis litteris* a Impugnação apresentada não pode ser admitido por falta de dialeticidade.

Por fim, **(iv)** o questionamento de que o sócio administrador Leandro José Leal, não deveria ter sido incluído como responsável solidário, não deve ser conhecido por ausência de legitimidade da empresa.

O responsável solidário foi intimado do lançamento e não apresentou impugnação ou recurso voluntário. Esclareça-se ainda que embora a empresa conteste a responsabilidade solidária atribuída à pessoa antes identificada, a legitimidade para impugnar a responsabilidade tributária cabe aos responsáveis arrolados pela fiscalização no Termo de Sujeição Passiva.

Portanto, resta caracterizada a falta de interesse de agir e legitimidade da autuada para agir em nome de qualquer sujeito passivo indireto no que tange à exclusão de sua responsabilidade solidária, uma vez que, note-se, mantida ou rechaçada a solidariedade, continuaria o montante lançado a poder ser exigido da autuada, sem qualquer benefício de ordem.

Nesse sentido, vale ressaltar o enunciado da Súmula nº 172, determinando que:

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

Diante do exposto, deixo de apreciar o argumento do Recorrente no que diz respeito à responsabilidade solidária.

Portanto, conheço parcialmente dos Recursos Voluntários, deixando de conhecer dos argumentos: (i) a alegação de confisco, desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa, (ii) de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao GILRAT, (iii) de que a penalidade aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória teria sido equivocadamente calculada, e (iv) o argumento apresentado pela empresa com relação à responsabilidade solidária de Leandro José Leal.

2. Da retenção de 11% e das verbas de caráter indenizatório

O recorrente alega que o lançamento seria indevido em razão da impossibilidade de lançamento da contribuição previdenciária patronal à alíquota de 20%, uma vez que teria sofrido retenções de 11% promovidas pelos tomadores dos serviços prestados pela empresa.

Ademais, também questiona que a base de cálculo adotada pela fiscalização estaria equivocada por ter considerado verbas de cunho indenizatório.

A DRJ analisou os argumentos, que foram trazidos em sede de Impugnação. No que diz respeito aos valores retidos e ao direito ao crédito, a decisão considerou que o sujeito passivo **já teria se utilizado dos valores retidos para compensar débitos, além de ter solicitado restituição de valores não compensados**. Vale o destaque:

Após uma análise mais detalhada, verifica-se que não podem ser aceitos os argumentos utilizados **já que o sujeito passivo utilizou-se dos valores retidos para compensar a contribuição previdenciária dos segurados empregados e dos contribuintes individuais e foi além, solicitou restituição dos valores não compensados sob a alegação de “excesso de retenção previdenciária sobre notas fiscais de serviços”**.

Diante do exposto, **constata-se que as retenções sofridas já foram utilizadas ou restituídas ao sujeito passivo, não lhe sendo facultado utilizar-se duas vezes dos mesmos valores**.

A título de informação, os valores compensados podem ser verificados nas próprias GFIPs transmitidas e os processos administrativos referentes à restituição dos **valores não compensados do período em análise são os de nº 10166.723123/2015-78 e 10166.723127/2015-56**.

Em sede de recurso, o recorrente apenas reitera os mesmos argumentos, afirmando que a DRJ não teria analisado os pedidos de compensação apresentados e que as negativas ao direito ao crédito da recorrente seriam “vagas e indefinidas”.

Ora, não há como se admitir a alegação apresentada pelo recorrente. Primeiramente, os pedidos de compensação apresentados devem ser analisados em seus próprios processos, e não aqui nos presentes autos. A alegação de que a recorrente teria créditos e que os lançamentos estavam equivocados não se sustenta por total ausência de provas. Os únicos elementos trazidos aos autos para amparar suas alegações foram notas fiscais e uma planilha (e-fls. 1620) apresentada com informações sobre PERDCOMPs. Ou seja, tais informações apenas deixam claro que foram feitos pedidos de compensação com os créditos eventualmente retidos em notas fiscais, como reconhecido pela DRJ. Contudo, não há comprovação de que o lançamento estaria equivocado ou que teria desconsiderado créditos existentes.

Caberia ao sujeito passivo apresentar as provas necessárias para mostrar que o lançamento estaria equivocado e não pedir de forma genérica a revisão das bases de cálculo adotadas pela fiscalização. Assim como estabelece o Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O mesmo ocorre com o argumento de que teriam sido incluídas na base de cálculo das contribuições, verbas de caráter não remuneratório. O recorrente traz longo arrazoado sobre verbas que não teriam caráter indenizatório e não deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições devidas, porém, não traz qualquer prova de que teria promovido o pagamento de tais verbas ou ainda, provas de que tais valores teriam sido incluídos indevidamente na base de cálculo das contribuições lançadas. Vale o destaque para a decisão de piso:

O sujeito passiva solicita a “revisão do lançamento para excluir da base de cálculo da contribuição as verbas de natureza indenizatória (...). Insurge-se especialmente contra as seguintes parcelas: “férias indenizadas, proporcionais e em dobro, 1/3 constitucional de férias, auxílio-doença, aviso prévio indenizado, multa de 40% do FGTS, auxílio alimentação pago in natura, auxílio-creche, descanso semanal remunerado, do 13º salário, adicional noturno, horas extras e do salário maternidade” Apresenta vasto conteúdo jurisprudencial em relação à matéria questionada.

Verifica-se que os valores buscados pela fiscalização para compor a base de cálculo foram aqueles declarados pelo próprio contribuinte através de GFIP's exportadas e validadas antes de iniciado o procedimento fiscal. Em outras palavras, utilizou-se as verbas declaradas pela própria empresa como passíveis de incidência de contribuições.

Além disso, trata-se de questionamento abstrato e genérico. A simples juntada de folhas de pagamento do período não fundamenta suas alegações. No caso, seria necessário que o interessado comprovasse que foram utilizadas verbas consideradas indenizatórias na composição da base de cálculo e apresentasse os documentos correspondentes. (sem grifos no original)

Dessa forma, o que se conclui é que o sujeito passivo reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação **sem apresentar qualquer prova de que teriam sido incluídas indevidamente verbas de natureza não remuneratória na base de cálculo das contribuições lançadas**, não se desincumbindo do ônus comprobatório. Por estas razões, deve ser mantido o lançamento em tela.

3. Do Grupo Econômico de fato

Os recursos voluntários apresentados pelas demais empresas do Grupo Humana, questionam a sua inclusão como responsáveis solidárias. Sustentam a caracterização de grupo econômico de fato, afirmando que não havia dependência entre as empresas e não haveria interesse comum demonstrado.

O mesmo argumento foi mantido em sede de recursos voluntários. A DRJ analisou o argumento da seguinte forma:

Da responsabilidade solidária das empresas integrantes de grupo econômico de fato

As defesas informam que não há relação de subordinação ou de dependência entre as empresas citadas e, sendo assim, não há que se falar em formação de grupo econômico.

Subsidiariamente, ainda que se considerasse a existência de um grupo, defendem que não existiria responsabilidade solidária pois, nesse caso, seria necessário o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador para que fossem caracterizadas como contribuintes, nos termos do art. 124, inc. I do CTN.

Alegam “que as empresas aqui autuadas são pessoas jurídicas distintas e não ostentam a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente da cessão de mão-de-obra se deu entre a Suplicante e os tomadores.” Em relação à existência de grupo econômico de fato, além de alguns elementos já citados no item anterior, o relatório fiscal apresentou diversas informações e documentos que demonstram a unicidade de direção, além de confusão patrimonial e administrativa:

1. Familiares diretos do administrador de fato na composição societária das empresas;

2. Utilização de mesma estrutura física, setor de pessoal e de contabilidade;

3. Contratos de prestação de serviços de diferentes empresas do grupo, todos assinados pelo Sr. Leandro José Leal;

4. Telas extraídas do site do Grupo Humana (www.humanadf.com.br) oferecendo serviços de administração condominial, vigilância, segurança, terceirização e fornecimento de mão-de-obra temporária;

5. Pesquisas em Cartórios de Notas nos quais se verificou que, além da empresa fiscalizada, diversos estabelecimentos outorgaram procurações para o Sr. Leandro José Leal com poderes de gerência e administração;

Verifica-se que o conjunto probatório demonstra que as empresas envolvidas centralizam recursos e esforços para consecução de objetivos comuns, sob direção coordenada e que atuam economicamente como um grupo. Sendo assim, não deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída às empresas pertencentes ao grupo de fato.

Em relação à alegação de que as pessoas jurídicas chamadas aos autos não podem ser classificadas como contribuintes e que, sendo assim, não poderiam ser responsabilizadas, vale registrar que a fiscalização atribuiu a elas a responsabilidade prevista no inc. II do art. 124 do CTN, que trata das pessoas expressamente designadas por lei, e não aquela do inc. I, que define a figura do contribuinte, como defendem os sujeitos passivos:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A fiscalizou utilizou-se dos conceitos de grupo econômico de fato previstos no §2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 5.452/1943 (Consolidação das Leis do Trabalho) e no art. 748 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 e, após demonstrar sua existência, fundamentou a responsabilidade solidária de seus integrantes através dos dispositivos legais abaixo:

Lei nº 8.212/1991 Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Decreto 3.048/1999 Art.222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento.

Instrução Normativa RFB nº 971/2009 Art. 152. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si, conforme disposto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991;

Verifica-se, portanto, que a responsabilidade solidária atribuída às empresas em questão decorre de previsão legal, nos termos do inc. II do art. 124 do Código Tributário Nacional e não do inc. I. Sendo assim, não devem ser aceitas as alegações apresentadas no sentido de que esses estabelecimentos não podem ser enquadrados na condição de contribuinte.

O conjunto probatório não deixa dúvidas tratar-se de um grupo econômico. As empresas estavam sob a mesma direção, funcionavam na mesma localidade, o que leva à confusão patrimonial e de quadro social, com a utilização de interpostas pessoas, conduta que também impede a opção ou permanência no Simples de qualquer das empresas constantes do grupo. A fiscalização e a decisão de piso reforçaram os fundamentos legais que levam à responsabilidade solidária.

É de se registrar, no caso, ainda, o disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10/12/2018, que trata da responsabilidade tributária decorrente do artigo 124, inciso I do CTN, do qual se reproduz, abaixo, a sua ementa, parcialmente.

Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

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.

(...)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"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) 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...

(...) (grifos nossos)

Ressalte-se que os fatos relatados pela fiscalização evidenciaram a administração comum das sociedades empresariais (unidade de direção/poder de controle), pelo mesmo núcleo de pessoas, caracterizando, no caso, a existência de um grupo econômico de fato, visando beneficiar-se de regime de tributação favorecido, de modo que correta a manutenção da responsabilidade solidária das empresas.

O assunto foi sumulado no âmbito do CARF, dispensando, inclusive, a fiscalização de demonstração do interesse comum, conforme texto da Súmula CARF nº. 210:

Súmula CARF nº 210 (Aprovada pelo Pleno da 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024)

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Diante do exposto, correta a manutenção das empresas como responsáveis solidárias pelos débitos lançados.

4. Da multa qualificada

A autuação fiscal aplicou a multa qualificada de 150% sobre as contribuições apuradas, em razão da exclusão da empresa do Simples Nacional. Considerou-se como clara a estratégia fraudulenta adotada com a interposição de pessoa jurídica, manutenção de sócio oculto e a estratégia do grupo econômico para manter empresa no Simples diminuindo a tributação devida. O recorrente alega que a penalidade seria confiscatória, como se viu anteriormente, e requer a diminuição da penalidade para 20% ou 30% apoiando-se em julgados dos tribunais superiores sobre o tema.

A decisão de piso entendeu que a multa da forma qualificada estaria embasada na legislação e que as empresas envolvidas e sócio administrador teriam agido em conluio para reduzir a carga tributária, senão, vejamos:

Conforme já citado anteriormente, não cabe à esfera administrativa apreciar eventuais afrontas a princípios constitucionais. No caso em tela, a instância julgadora deve se ater apenas à análise do fiel cumprimento dos dispositivos legais vigentes.

A fiscalização impôs aos contribuintes a multa de ofício com o percentual de 150% com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502/1964 Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características

essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

De acordo com as informações apresentadas pela fiscalização, combinadas com o conjunto probatório juntado aos autos, pode-se considerar que não é descabida a duplicação do percentual da multa de ofício pois as evidências sustentam que os interessados agiram com objetivo de reduzir a carga tributária e de afastar o pagamento das contribuições em análise. Portanto, não cabe à autoridade julgadora afastar a aplicação de penalidade prevista em lei.

No presente caso, entendo que ficou comprovada a intenção de fraudar o Fisco e que a multa qualificada deve ser mantida.

Ressalto que, com a alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, e a aplicação do princípio da retroatividade da norma mais benigna, a penalidade deve ser reduzida a 100%.

4. Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente dos Recursos Voluntários, não conheço dos seguintes argumentos: (i) a alegação de confisco, desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa, (ii) de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao GILRAT, (iii) de que a penalidade aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória teria sido equivocadamente calculada, e (iv) o argumento apresentado pela empresa com relação à responsabilidade solidária de Leandro José Leal. Na parte conhecida, dou-lhes parcial provimento para reduzir a multa de ofício a 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa