



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11060.722128/2019-58</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.777 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AUTOMASAFETY CONSULTORIA, INDUSTRIA E COMERCIO DE EQUIPAMENTOS DE SEGURANCA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONHECIMENTO. FALTA DE LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF. Nº. 172.

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

CONHECIMENTO. MULTA CONFISCATÓRIA. SÚMULA CARF. Nº. 2.

Não deve ser conhecido argumento que sustenta que a multa seria confiscatória e ilegal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PETIÇÃO. ARROLAMENTO DE BENS. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF. 109.

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

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.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. LIMITES NA REALIDADE NEGOCIAL.**

Negócios jurídicos formalizados exclusivamente para obter vantagem fiscal, sem substância econômica ou autonomia operacional, são inoponíveis ao Fisco, conforme arts. 116, parágrafo único, do CTN e 149, VII, do CTN.

**CPRB. BASE DE CÁLCULO. TEMA 1048 STF.**

É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB.

**CUSTEIO DO SEGURO ACIDENTE DO TRABALHO. FAP AJUSTADO. TEMA 554 DO STF.**

São devidas as contribuições para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. A definição da alíquota do seguro acidente do trabalho válido para todos os estabelecimentos da empresa é fixada segundo o enquadramento da atividade preponderante, ou seja, aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

**SALÁRIO EDUCAÇÃO. INCRA. SESC. SEBRAE. JURISPRUDÊNCIA. TEMAS 495 E 325 DO STF.**

As empresas devem recolher a contribuição para o salário educação, INCRA, SESC e SEBRAE de acordo com as determinações legais.

**SÓCIO GERENTE/MANDATÁRIO. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DA LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, assim como, os mandatários, prepostos e empregados, 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.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO A RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA RELATIVAMENTE A CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS.**

Há vedação, na legislação tributária, para responsabilização solidária de outras pessoas jurídicas, relativamente às contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros) em razão de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. ART. 44, § 2º, LEI Nº 9.430. NÃO ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. CONTROLE DE LEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO.

No exercício de controle de legalidade do lançamento, inexistindo dúvidas acerca da configuração das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, há de ser agravada a multa.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer do argumento relacionado à responsabilização de Vladimir dos Santos Kuse e de que a penalidade seria confiscatória; na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar-lhe provimento parcial para: 1) excluir a responsabilidade solidária de Huan Rodrigues Kuse, em relação às contribuições devidas a Terceiros (outras entidades e Fundos) e 2) reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, mantendo-se o agravamento.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por AUTOMASAFETY CONSULTORIA, INDUSTRIA E COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA EIRELI e o responsável solidário HUAN RODRIGUES KUSE (e-fls. 2109/2137), em face do Acórdão nº. 16-90.630 (e-fls. 1963/2003), proferido pela 13ª Turma da DRJ/SPO, em 31/10/2019, que julgou as impugnações improcedentes, mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, o processo foi lavrado para lançamento de contribuição previdenciária patronal, incidente sobre as remunerações dos empregados e contribuintes individuais, e, ainda, contribuição para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) multiplicado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), e contribuição para outras entidades e fundos (terceiros), estas últimas incidentes sobre remuneração dos segurados empregados, no período de 01/01/2015 a 31/12/2016.

O Relatório de Procedimento Fiscal (e-fls. 44/120) constatou a criação da empresa Automaservice Indústria, Comércio e Manutenção de Máquinas Industriais para, mediante simulações de industrialização por encomenda, permitir o aproveitamento de benefícios do Simples pela Automasafety, que foi optante pelo Simples Nacional entre julho de 2007 e dezembro de 2008 e quando do procedimento fiscal, se encontrava em recuperação judicial, conforme processo nº 1.17.0003512-0 que tramitava na 1ª Vara Cível da Comarca de Alvorada-RS.

O Relatório do Acórdão sintetizou bem o procedimento fiscal e as conclusões da fiscalização que motivaram o presente lançamento:

*Como resultado da ação fiscal, concluiu-se que os responsáveis pela empresa Automasafety constituíram a empresa Automaservice para, mediante operações simuladas de industrialização por encomenda, beneficiar-se indevidamente de benefícios tributários relacionados ao Simples Nacional. Constatou-se que a empresa Automasafety alocou a maior parte de sua mão de obra na empresa Automaservice, o que proporcionou uma substantiva redução da contribuição previdenciária patronal e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a folha de salários. Constatou-se, ainda, no decorrer do procedimento fiscal, que a empresa Automaservice é inexistente de fato, bem como a existência de um sócio oculto da empresa Automasafety.*

(...)

1.4. No tocante à empresa Automaservice Indústria, Comércio e Manutenção de Máquinas Industriais, vale ressaltar:

*É digno de nota que a empresa Automaservice passou a ter o objeto social, em grande parte, coincidente com o objeto da empresa Automasafety.*

*Conforme informações constantes no site da empresa (www.automaservice.com.br), a Automaservice Serralheria Industrial foi criada primeiramente para atender a necessidade de produção da empresa da qual faz parte do grupo Automasafety Consultoria em Segurança de Máquinas. Ainda conforme as informações do site, verifica-se que a empresa Automaservice ocupa as mesmas instalações da empresa Automasafety.*

*(...)A empresa Automaservice era optante pelo Simples Nacional desde a sua constituição até dezembro de 2018. A empresa foi excluída do Simples Nacional com efeitos a partir de 01/01/2019 por motivo de débito com a Fazenda Pública Federal.*

1.5. Do procedimento fiscal realizado na Fiscalizada, ressalta-se:

*Em procedimentos de análise preliminar, a partir de pesquisas nos sistemas informatizados da RFB e em fontes disponíveis na internet, foram detectados indícios de que a empresa Automaservice teria sido criada pela FISCALIZADA para reduzir seus custos relacionados às contribuições previdenciárias através da alocação a sua mão de obra naquela empresa.*

*Entre esses indícios pode-se mencionar a comparação entre os dados de movimentação financeira, receita bruta, massa salarial, número de empregados e de compras efetuadas através de notas fiscais eletrônicas das duas empresas.*

*(...)Ao se analisar as informações acima verifica-se uma evidente discrepância entre os dispêndios com salários com relação à receita bruta ao se comparar as duas empresas. Enquanto a empresa Automasafety tem, no máximo, 3,86% da receita bruta gastos, anualmente, com salários, a Automaservice dispense até 94,68% com esses gastos.*

*Chama também a atenção o cuidado em manter a receita bruta da empresa Automaservice abaixo de R\$ 3.600.000,00 (limite para enquadramento no Simples Nacional), nos anos de 2014 e 2015, de modo a permitir que a empresa se beneficiasse da redução dos encargos previdenciários decorrente do Simples Nacional.*

*Outro fato que pode ser observado, a partir de informações constantes em GFIP, é a transferência de empregados da empresa FISCALIZADA para a empresa Automaservice ocorrida entre junho e julho de 2010, conforme registrado nas GFIP apresentadas pelas empresas.*

(...)Outro fato digno de nota, é que no mês de fevereiro de 2016, mês em que se registrou o maior número de empregados vinculados à Automaservice (102 empregados), a quase totalidade dos empregados da parte operacional que atuavam no imóvel sede da Automasafety eram vinculados àquela empresa. Nesse mesmo período, a matriz da FISCALIZADA registrava apenas 11 empregados. Analisando-se a natureza das ocupações constantes nas GFIP apresentadas pelas empresas, constata-se os empregados do "chão de fábrica" estavam alocados na Automaservice, enquanto a maior parte do reduzido quadro de empregados vinculados à FISCALIZADA estava relacionada à área gerencial. Esses fatos podem ser visualizados nas planilhas abaixo:

1.6. Em virtude das suspeitas da Autoridade Fiscal, foi instaurado, em paralelo ao procedimento fiscal, procedimento de diligência fiscal na empresa Automaservice Indústria, Comércio e Manutenção de Máquinas Industriais Eireli. De tal, insta registrar:

Ainda em 13 de setembro de 2018, por ocasião a diligência junto à empresa Automaservice, foram tomados a Termo, esclarecimentos da sua titular, Suellen Moreira Pereira.

**- Que a constituição da empresa Automaservice se deu em função da necessidade de terceirização da mão de obra da empresa Automasafety Consultoria, Indústria e Comércio de Equipamentos de Segurança, a partir de conversas com Vladimir Kuse.**

**- Que entre a constituição e o ano de 2016 a empresa Automaservice somente prestou serviços para a empresa Automasafety.**

**- Que as máquinas utilizadas na prestação de serviços pertencem à empresa Automasafety.**

**- Que o imóvel utilizado pela Automaservice pertence à Automasafety.**

**- Que a empresa Automaservice tem como administradores a própria declarante e Vladimir Kuse, que atua na área operacional.**

**- Que não houve nenhum pagamento a Huan Rodrigues Kuse em decorrência da transferência das cotas e saída deste da empresa Automaservice.**

**- Que possui vínculo com a empresa Automasafety desde 2010, sendo responsável pela área de recursos humanos da empresa.**

1.7. Como resultado das investigações fiscais, tem-se o que segue:

*Com base na documentação apresentada pelas empresas, nos dados constantes nos sistemas da Receita Federal e em outras fontes mencionadas no presente Relatório, constatou-se que a Automaservice é inexistente de fato, tendo sido constituída apenas "no papel", com o propósito de permitir à empresa Automasafety, beneficiar-se da redução de seus custos previdenciários. Essa redução de custos era operacionalizada através da*

*alocação de funcionários da Automasafety na empresa Automaservice, que era optante pelo Simples Nacional e, portanto, beneficiária de tratamento tributário diferenciado no que tange ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal e, ainda, isenta do recolhimento das contribuições devidas a terceiros, conforme art. 13, inciso VI, e § 3º, da Lei Complementar nº 123/2006.*

*Constatou-se, ainda, que Vladimir dos Santos Kuse é sócio oculto e verdadeiro proprietário da empresa Automasafety, sendo, portanto corresponsável pelos ilícitos constatados no procedimento fiscal.*

Foram considerados responsáveis solidários pelos créditos constituídos Huan Rodrigues Kuse e Vladimir dos Santos Kuse, por força do art. 135, III, do CTN e, com supedâneo no mesmo dispositivo e, ainda, no art. 124, I, do mesmo diploma, no caso do último, considerado proprietário e sócio administrador de fato da Automasafety.

O sujeitos passivos foram cientificados dos Autos de Infração, tendo sido a empresa Fiscalizada, via postal (e-fls. 1.866), em 02/05/2019; Vladimir dos Santos Kuse, via postal (e-fls. 1.867), em 02/05/2019; e Huan Rodrigues Kuse, via edital eletrônico, (e-fls. 1.870), em 11/06/2019.

A Impugnação foi apresentada pela empresa em petição conjunta com Huan Rodrigues Kuse, e a Impugnação apresentada por Vladimir dos Santos Kuse, foram assim sintetizadas pela decisão de piso:

Às fls. 1.876/1.913, encontra-se a Impugnação apresentada, por intermédio de patronos, pela Fiscalizada, tempestiva, com os seguintes argumentos sintetizados.

A petionária impugnante jamais teve como objetivo fraudar os cofres públicos, apenas utilizou da legislação para que pudesse, dentro da lei, reduzir sua carga tributária, praticando planejamento tributário elisivo, sendo dever dos seus gestores/administradores na forma da lei.

2.1. No tocante ao entendimento de inexistência de fato da empresa Automaservice:

Jamais houve dissimulação para evitar a hipótese de incidência tributária, até por que, ambas empresas - com as suas atividades e receitas segregadas -efetuavam suas obrigações acessórias e o recolhimento de seus tributos, quando possível - importante lembrar que em razão de grave crise financeira as empresas se encontram em recuperação judicial, assim conclui-se por ser natural a inadimplência tributária.

Eventual inadimplência da carga tributária, que motivou a exclusão da empresa do Sistema Favorecido de Tributação em 12/2018 não é indício de fraude ou omissão de receitas. Sabe-se, que inclusive, sobre o tema o Superior Tribunal de Justiça já se sumulou o tema determinando que o mero inadimplemento não gere o redirecionamento do passivo aos sócios-gestores (...)

2.2. Discorre, ademais,

acerca dos institutos da elisão e da evasão fiscal, sustentando que o caso autuado enquadrar-se-ia na primeira hipótese. Acrescenta:

No caso em tela, a Receita Federal busca configurar simulação como fraude, como abuso de forma, todavia, desconhece - ou finge desconhecer - que a pessoa jurídica é autorizada o melhor uso da lei para a redução da sua carga tributária, e se, na lei, não há impedimento de segregação de atividades, sendo uma das empresas do grupo optante do Simples Nacional, estamos diante de planejamento tributário elisivo, legal.

(...)É plenamente inadmissível que o Fisco Federal pretenda restringir o direito que tem o contribuinte de, dentro da lei, reduzir sua carga tributária.

2.3. Com fundamento no princípio da proporcionalidade e suas vertentes, articula que a desconsideração da Automaservice e do planejamento tributário efetuado pelo grupo soa completamente desarrazoado, quiçá abusiva.

2.4. Aduz, ainda, que:

Assim, com todo o arcabouço probatório produzido pela Receita Federal, conclui-se que de fato as empresas contribuintes, dentro dos ditames da lei, buscaram economia tributária segregando atividades, o que, de forma alguma, configura-se como ilegal.

2.5. Quanto à responsabilização de Huan Rodrigues Kuse, inicia argumentando que, diferentemente do que se passa no âmbito civil, a responsabilidade tributária deve surgir com a prática de ato ilícito, culposo, ou doloso, que resulte em dano aos cofres públicos.

2.6. Na esteira do raciocínio desenvolvido, assevera:

A Constituição Federal de 1988 não tipifica as condutas de responsabilização tributária, porém, estabelece que o legislador ordinário deva atentar-se ao fato de que somente possa ser atingido àquele que tenha vinculação indireta com o fato gerador, ou que estejam diretamente ligado ao fato gerador.

2.7. Avança atacando a solidarização prevista no art. 135 do CTN, lembrando que se encontra sumulado o entendimento acerca de que o mero inadimplemento não autoriza o redirecionamento do débito fiscal e ainda:

No caso, é necessária a PROVA DO DOLO, a intenção de fraudar por parte do titular, e, somente com preenchimento destas, poderia o Fisco redirecionar o passivo.

2.8. Passando à análise do art. 124, I, do CTN, após discorrer sobre posições doutrinárias, afirma:

No caso em tela, levando-se em consideração que a proteção que a Receita Federal busca desconstituir é com relação responsabilidade limitada da EIRELI, também não comprovou a Receita Federal o interesse COMUM do titular em efetuar planejamento tributário evasivo.

2.9. Lado outro, ataca o crédito constituído na sistemática da CPRB, traçando o histórico legislativo aplicável ao caso e concluindo que, até 31/11/2015, a alíquota aplicável ao seu casuísmo seria de 1% e, a partir de 01/12/2015, 2,5%.

2.10. A partir disso, sustenta que houve graves equívocos no lançamento fiscal, demonstrando seu ponto em forma de planilha.

(...)

2.11. Solicita, assim, perícia técnica, na forma do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

2.12. Ataca, posteriormente, a base de cálculo utilizada no lançamento, iniciando por citar a Solução de Consulta (Cosit) nº 5.011.

2.13. Ademais, afirma no presente auto de infração o auditor menciona as DEDUÇÕES, sem descrever, de maneira expressa, quais seriam e seus valores. Desta forma, tem-se nulidade no presente instrumento, o qual inviabiliza que a contribuinte exerça seu direito de defesa de forma ampla e inequívoca.

2.14. Requer, por consequência, que, mantido o crédito, sejam os autos convertidos em diligência para complementação, reabrindo-se o prazo para defesa e, posteriormente, deferida perícia técnica.

2.15. Cita, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 3/12, a partir do qual entendeu a Receita Federal do Brasil que somente os valores decorrentes de exportações, vendas canceladas e descontos incondicionais, IPI e ICMS-ST seriam passíveis de exclusão da base de cálculo da CPRB.

2.16. Ainda, a Lei nº 12.546/2011 não determinou que os tributos incidentes sobre as operações de vendas e serviços da pessoa jurídica fossem incluídos na base de cálculo da CPRB, o que foi exigido somente por atos normativos infralegais (Parecer Normativa COSIT nº 3/2012 e Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013), ferindo de morte os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada tributárias (art. 150, inciso I, da Constituição Federal).

2.17. Com efeito, o princípio da legalidade tributária é informado pela reserva absoluta de lei, pelo qual exige-se que a integralidade da matéria seja regulada por lei em sentido formal, sem deixar espaço para inovações oriundas de atos infralegais.

2.18. Nesse sentido, entende que os valores que ingressam nos caixas das empresas a título de tributos não compõem a sua "receita bruta", já que não acrescem o seu patrimônio, caso do ICMS, ISS, PIS/PASEP e COFINS.

2.19. Assim, conclui por patente a inconstitucionalidade, por afronta ao disposto no art. 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal, na exigência de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) incidente sobre valores que não se amoldam ao conceito de "receita bruta", caso do ICMS, ISS, PIS e COFINS.

2.20. No tocante ao FAP/RAT, além das questões referentes à base de cálculo, alega equívoco quanto à alíquota aplicada, vez que a Autuada gozaria de redução de alíquota (1,5%).

2.21. Quanto à contribuição destinada às OEF, volta a suscitar a indevida inclusão de parcelas na receita bruta e, ainda, reclama da falta de discriminação da base de cálculo utilizada, alega pela inconstitucionalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico que tem como base a folha de salários, como o caso do INCRA e SEBRAE.

2.22. Aponta, ainda, erro na aplicação da alíquota do SESI e SENAI como segue:

(...)

2.23. Ataca, de outra banda, a multa aplicada por entendê-la confiscatória.

2.24. Do que expõe, requer:

i) Inicialmente, tendo em vista que o planejamento tributário efetuado pela pessoa jurídica foi dentro dos ditames da lei, requer-se a extinção do auto de infração intentado;

ii) Tendo em vista a ausência de infração a norma tributária, bem como, do dolo, requer-se a extinção da responsabilidade contra o titular da pessoa jurídica;

iii) Se mesmo diante dos pleitos acima mantida a autuação, tendo em vista que há divergência quanto aos valores apurados pela Receita Federal do Brasil com relação a contribuição substitutiva (CPRB), bem como, não tendo em vista que não foram discriminadas as fontes de deduções efetuadas, requer-se : iii.i) a total improcedência do auto de lançamento em razão da sua nulidade, visto a ausência de dados para que seja promovida a ampla defesa da pessoa jurídica (dados das deduções), bem como, em razão dos inúmeros erros verificados na apuração do suposto crédito tributário; iii.ii) a conversão do processo administrativo tributário em diligência, oportunizando ao impugnante prazo para apresentação as provas que pretende produzir, em especial, a prova pericial, tudo na forma do art. 16, III c/c IV da Lei 70.235/72, em respeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório;

iv) Quanto ao crédito tributário apurado de SAT/RAT, requer-se a sua improcedência visto erro na base de cálculo bem como alíquota aplicável;

v) Quanto ao crédito tributário apurado do "Sistema S", requer-se a sua improcedência nos termos de direito expostos. Se entender a autoridade pela sua manutenção, após a concretização da prova pericial, a redução do passivo de acordo com os dados apontados pela pessoa jurídica impugnante;

vi) Se entender a autoridade administrativa pela manutenção da multa punitiva, requer-se a sua redução ao patamar pacífico do Superior Tribunal de Justiça, de 100%.

3. Às fls. 1.919/1.937, encontra-se a Impugnação apresentada, por intermédio de patronos, por **Vladimir dos Santos Kuse**, tempestiva, com os seguintes argumentos sintetizados.

3.1. Após sumariar os fatos trazidos pela Autoridade Fiscal em seu relatório, especialmente aqueles que conduziram à conclusão de o Impugnante seria solidariamente responsável, assevera que este nunca foi sócio oculto da Fiscalizada.

3.2. Ademias, assevera que o Autuada seria notório excelso na promoção de segurança de ambiente de trabalho e, por tal razão, prestaria consultoria técnica e cursos em nome da Fiscalizada.

3.3. Ataca, ainda, os elementos juntados pela Autoridade Fiscal, vez que não produziram prova inequívoca para a pretendida responsabilização.

3.4. Tratando da fundamentação estampada no art. 124, I do CTN, afirma que o Impugnante jamais deteve poderes com relação à administração e gestão fiscal, contestando, ainda, que a prova juntada não conduziria, automaticamente, à conclusão da existência de interesse comum, ou dolo, nas escolhas tributárias efetuadas pela pessoa jurídica Fiscalizada.

3.5. Reforça seus argumentos, asseverando que o Impugnante mantinha interesse meramente institucional junto à Fiscalizada e de que não há prova da intenção em fraudar os cofres públicos por parte do responsabilizado tributariamente.

3.6. Articula, no mais, pela exigência legal de existência de interesse jurídico comum entre os responsabilizados com fundamento no citado artigo legal.

3.7. Para além do tratado, alega que por se caracterizar a transferência de responsabilização metido indireto de solidariedade, necessária a aplicação também do art. 50 do Código Civil, fato/rito inobservado in casu.

3.8. Ataca, ainda, a procuração, tendo o Impugnante como outorgado, utilizada como elemento de prova, vez que os poderes lá constantes não incluíam a administração e gestão de sociedade, tampouco poderia fazê-lo, por expressa vedação legal – Código Civil.

3.9. Em complemento, sustenta que os poderes outorgados bastavam-se para a realização de negócios comerciais, os quais não se confundem com atos e obrigações assumidos na qualidade de administradores de uma sociedade.

3.10. Conclui que outorgar procuração de forma alguma se confunde com nomear ou dar poderes de administração tributária.

3.11. Lado outro, menciona a inconstitucionalidade do arrolamento de bens, posto que seria abusivo o exercício de coação no recolhimento de tributos, requerendo, desde já, a exclusão dos bens possuídos em copropriedade ou já vendidos.

3.12. Do exposto, requer:

3.12.1. Seja recebida a Impugnação.

3.12.2. Seja dado total provimento à Impugnação e extinta a exigência fiscal contra o Impugnante, visto que este não tem responsabilidade tributária em relação aos fatos geradores objetos de análise.

É a síntese dos fatos processuais relevantes.

Sobreveio o julgamento das Impugnações e foi proferido o Acórdão nº. 16-90.630 (e-fls. 1963/2003), que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA.

A função social estará satisfeita quando houver criação de empregos, pagamento de tributos, geração de riqueza, contribuição para o desenvolvimento econômico, social e cultural do entorno, adoção de práticas sustentáveis e respeito aos direitos dos consumidores.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. LIVRE INICIATIVA. LIMITES.

A auto-organização e/ou a livre iniciativa das empresas devem estar providas de causa econômica, de modo que a razão de pretensão planejamento ou reorganização não seja única ou quase que exclusivamente economizar tributos e, ainda, há de estar aliada aos valores sociais, dentre os quais merecem destaque a isonomia e a livre concorrência.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

Impõe-se impedimento legal e normativo à Autoridade Julgadora quanto à possibilidade de reconhecimento de eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

MULTA APLICADA. CONFORMIDADE.

Emergindo dos autos comprovação suficiente e indeclinável da falsidade intencional das informações prestadas pelo Insurgente, decanta como perfeitamente adaptável à moldura legal do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212/91 a situação fática posta à apreciação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Automasafety foi cientificada do resultado do julgamento por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 26/11/2019, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fls. 2101). A intimação via postal de Huan Rodrigues Kuse foi improfícua (e-fls. 2102/2104), de modo que foi publicado o Edital nº. 006256849 (e-fls. 2105), tendo sido a data da

ciência 13/12/2019. A intimação via postal de Vladimir dos Santos Kuse se deu em 18/11/2019, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 2106).

Em 16/12/2019 foi apresentado aos autos o Recurso Voluntário (e-fls. 2109/2137) apresentado em petição conjunta por Automasafety e Huan Rodrigues Kuse, reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação, que podem ser assim sintetizados:

**DOS FATOS** | A empresa se defende afirmando que não teve como objetivo fraudar os cofres públicos, apenas teria se utilizado da legislação para que pudesse, dentro da lei, reduzir sua carga tributária, praticando planejamento tributário elisivo, sendo dever dos seus gestores/administradores na forma da lei. Apresenta resumo de sua Impugnação e da decisão de piso.

**DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO QUANTO A DESCRIÇÃO DE ALÍQUOTAS APLICÁVEIS NO PRESENTE LANÇAMENTO** | Os recorrentes reiteram a alegação de nulidade do auto de infração em razão da equivocada descrição dos fatos e aplicação de hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas. Sustenta que estaria submetida ao regime de recolhimento da contribuição previdenciária pela CPRB e, portanto, o lançamento deveria ter sido promovido à alíquota de 1% sobre a receita bruta. Alegam, ainda, que a decisão de piso, ao manter o lançamento, também estaria incorrendo em contradição. Apresenta planilhas de cálculo do que deveria ser o correto lançamento.

**DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ELISIVO E DA RESPONSABILIZAÇÃO DE HUAN RODRIGUES KUSE** | Sustentam que dentro da sua liberalidade|livre iniciativa, a pessoa jurídica lançou mão de estratégia jurídica – não vedada pela legislação – para redução de sua carga tributária. Alegam que a empresa Automaservice tinha pleno funcionamento e autonomia e não causava mal algum a coletividade. Reitera argumento de que teria agido de acordo com a livre iniciativa protegida pelo art. 170 da CF/1988. Defendem que planejamento tributário intentado pelas empresas não se configura como simulação e defende a autonomia e independência das empresas. Alegam, ainda, que a eventual inadimplência, que levou à exclusão do Simples, não leva ao redirecionamento do passivo aos sócios gestores, nos termos da Súmula 430 do STJ. Apresenta jurisprudência dos tribunais, inclusive do CARF, no sentido de que o desmembramento de atividades não seria planejamento ilícito ou simulação. Sobre a responsabilização do sócio, alega que não está presente o dolo ou a comprovação do interesse comum. Apesar de afirmar não possuir poderes para defender Vladimir Kuse, o recurso alega que ele não deveria ser responsabilizado pelos créditos.

**DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO QUE A RECEITA FEDERAL BUSCA CONSTITUIR DA CPRB** | Ratificam argumento apresentado em sede de Impugnação, no sentido de que a empresa, até o exercício de 2015 estava obrigada a apuração das contribuições

previdenciárias pela CPRB, que tem como sua base de cálculo a receita bruta da pessoa jurídica. Dessa forma, afirma que a autuação não deveria ter se dado pelo regime geral. Repisam-se os argumentos com relação à contribuição ao SAT/FAP.

**CONTRIBUIÇÕES DO SISTEMA “S” | CONTRIBUIÇÃO SALÁRIO EDUCAÇÃO | FNDE | SESI | SENAI | INCRA | SEBRAE-APEX |** Ratifica argumentos apresentados em sede de Impugnação de que haveriam falhas na apuração das contribuições devidas.

**DO EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA PUNITIVA APLICÁVEL |** Alegam que a multa no percentual de 225% aplicada seria confiscatória, apresenta jurisprudência para embasar seu pedido de cancelamento.

Em 26/12/2019, foi apresentada petição por Vladimir dos Santos Kuse (e-fls. 2140/2155), manifestando-se sobre o Termo de arrolamento de bens.

Os autos foram encaminhados para o CARF para análise e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

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

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário apresentado em petição conjunta é tempestivo, assim como atestou o Despacho de encaminhamento (e-fls. 2176), tendo sido apresentado no prazo de 30 dias do recebimento da intimação por ambos os recorrentes e cumpre parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72.

Apesar de afirmar não possuir poderes para representar Vladimir Kuse, o Recurso, ao tratar da responsabilização solidária, traz alegação de que a responsabilização de Vladimir Kuse deveria ser afastada, visto que, inexistiriam fatos que se subsumam ao descrito nos artigos 124, I do CTN c/c 135, III do CTN. Tal argumento não deve ser conhecido. Além da ausência de poderes de representação, os recorrentes não têm legitimidade para questionar a responsabilidade de Vladimir Kuse, em razão da Súmula CARF nº. 172:

Súmula CARF nº 172 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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

tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, ainda que a questão da representação fosse resolvida, com a juntada de uma procuração, o Recurso não foi interposto por Vladimir Kuse, de modo que, não há como se conhecer de tal argumento.

Ademais, os recorrentes alegam que a multa aplicada seria confiscatória e ilegal, o que desafia a Súmula CARF nº. 2, de modo que também deve ser inadmitido tal argumento:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

O Recurso Voluntário deve, portanto, ser parcialmente conhecido, deixando de se conhecer do argumento relacionado à responsabilização de Vladimir dos Santos Kuse e de que a multa seria confiscatória.

No que diz respeito à petição apresentada por Vladimir dos Santos Kuse (e-fls. 2140/2155), manifestando-se sobre o Termo de arrolamento de bens, é incabível a sua análise por este Conselho, em razão da incompetência para tal, nos termos da Súmula CARF nº. 109:

Súmula CARF nº 109

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante do exposto, nada a prover com relação à petição.

Registro, ainda, que a Procuradoria da Fazenda Nacional, em sustentação oral realizada no julgamento do caso, ainda arguiu que deveriam ser inadmitidos os argumentos preliminares feitos pelos recorrentes por falta de dialeticidade. Alegou que o Recurso Voluntário teria apenas repetido os argumentos da Impugnação, sem se referir à decisão de piso, que, por sua vez, teria analisado todas as questões postas a debate.

Por mais que os recorrentes tenham repetido em sede recursal vários dos argumentos já apresentados e analisados pela DRJ, não entendo que haja falta de dialeticidade no presente caso, de modo que, passo a analisar os argumentos apresentados no recurso.

## 2. Preliminar de Nulidade

Os recorrentes alegam a nulidade do auto de infração, sob o argumento de que houve descrição equivocada dos fatos e aplicação incorreta das hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas. Sustentam que a empresa estaria submetida ao regime de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) e que, por essa razão, o lançamento

deveria ter sido efetuado à alíquota de 1% sobre a receita bruta. Alegam, ainda, que a decisão de primeira instância, ao manter o lançamento, teria incorrido em contradição. Por fim, apresentam planilhas de cálculo com a finalidade de demonstrar qual seria, a seu ver, a base de cálculo adequada.

Não assiste razão à recorrente.

A decisão de piso analisou corretamente a matéria atinente à nulidade, atestando que estariam previstos todos os requisitos formais e materiais para a constituição do crédito tributário, e que não teria sido causado qualquer prejuízo ou cerceamento do direito de defesa, ou outras causas que levassem à nulidade, de acordo com o art. 59<sup>1</sup> do Decreto nº 70.235/72.

É certo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento de ofício, como atividade administrativa vinculada, exige do Fisco a observância da legislação de regência, à fim de constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). A não observância da legislação que rege o lançamento fiscal ou a falta de seus requisitos, tem como consequência a nulidade do ato administrativo, sob pena de perpetuar indevidamente cerceamento do direito de defesa.

Contudo, entendo que o ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento. O convencimento fiscal está claramente embasado no Relatório Fiscal, onde foram mencionados em detalhes, todos os documentos, informações, e constatações feitas nas diligências, que levaram à constatação de que a empresa Automaservice não existia e que os empregados tinham uma relação real com a Automasafety. A fiscalização ainda fala da legislação que entendeu pertinente ao presente caso e apurando os tributos devidos com as demonstrações constantes no Auto de Infração.

A capitulação legal está perfeitamente detalhada no Auto de Infração, bem como a previsão legal da penalidade aplicada e os juros de mora. Todos os documentos, sites e informações usados para o lançamento foram listados pela autoridade fiscal no Relatório: contratos sociais das empresas, websites, informações constantes do processo de recuperação judicial, Notas fiscais, resumos de folha de pagamento, demonstrativos com detalhamento mensal de remuneração paga ao pessoal vinculado ao RPPS, balancetes mensais de despesas, balancetes das receitas orçamentárias, extratos de contas contábeis, arquivos digitais de folha de pagamento, ECF – Escrituração Contábil Fiscal, informações da folha de pagamento em formato MANAD referente a 2015 a 2016, etc. Vale ressaltar que a fiscalização também verificou as instalações

---

<sup>1</sup> Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

físicas da empresa e da Automaservice, tendo listado também, toda a documentação analisada da empresa, às e-fls. 56/58 do Relatório Fiscal.

Entendo, pois, que o lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório discriminativo das parcelas mensais, tudo conforme a legislação.

A alegação no sentido de que a fiscalização não teria promovido o lançamento de acordo com a legislação aplicável à época, e alíquota referente, de 1% para CPRB até 11/2015 não procede. Como se vê do Relatório Fiscal, os lançamentos respeitaram a legislação da época:

Conforme a legislação mencionada acima o enquadramento na obrigatoriedade (até 11/2015) de apuração da CPRB poderia se dar em função da CNAE da empresa ou da classificação fiscal (NCM) dos produtos produzidos.

No caso da empresa Automasafety, verificou-se, a partir das notas fiscais eletrônicas-NFe de venda emitidas pela empresa que, no ano de 2015, entre outros itens, a mesma produziu e comercializou produtos classificados no código 8536.49.00 da NCM (planilha anexa 5). Este código se encontra no rol de NCMs que sujeitam a empresa fabricante à apuração da CPRB.

Verifica-se, portanto, que, no período de 01/2015 a 11/2015, a empresa Automasafety estava obrigada à apuração da CPRB em função da classificação fiscal dos artigos produzidos.

Considerando que, a partir da competência 12/2015, a CPRB tornou-se facultativa, sendo que a opção se formalizava através do recolhimento da CPRB correspondente a esse período, assim como a opção referente ao ano de 2016, que se daria mediante o recolhimento referente ao período de 01/2016, efetuou-se pesquisa para verificação dos recolhimentos da CPRB efetuados pela empresa Automasafety. A consulta revelou que a empresa somente recolheu a contribuição até o período de 11/2015, conforme planilha abaixo.

(...)

Verifica-se, portanto, que a empresa Automasafety, estava obrigada a apuração da CPRB até 11/2015 e não optou pela CPRB em 12/2015 e em 2016.

**Desta forma, para a apuração dos tributos devidos há que se considerar os períodos em que a empresa estava sujeita à apuração da CPRB, e, conseqüentemente, com apuração da CPP com a aplicação da proporcionalidade prevista no art. 9º, inciso II, da Lei 12.546/2011, e os períodos em que a empresa estava sujeita a apuração “normal” da CPP, conforme a Lei nº 8.212/1991.**  
(grifos acrescidos)

A fiscalização ainda passou a detalhar como foi promovido o cálculo dos tributos devidos, com a elaboração de planilhas, fazendo os esclarecimentos devidos, de modo que não há como se admitir a alegação da recorrente de que o auto de infração seria confuso, o que teria gerado dificuldades à sua defesa:

Assim, em primeiro lugar efetuou-se uma análise das mercadorias vendidas pela empresa Automasafety a partir de sua classificação fiscal e dos CFOPs constantes nas notas fiscais. A planilha em anexo (planilha anexa 6) traz as informações das notas fiscais de venda da empresa Automasafety, emitidas entre 12/2014 e 11/2015, cujos CFOP integram a receita bruta (5101/5102/5116/5124/6101/6102). O mês 12/2014 foi incluído em função do cálculo da CPRB referente ao 13º salário, como será discorrido adiante (nesse mês a empresa também produziu e comercializou também produtos classificados na NCM 8479.89.99, sujeitos à CPRB).

**A planilha contém as informações do estabelecimento emitente, o nº e chave da NFe, o mês da emissão, o CFOP, a NCM e o valor das mercadorias.**

**A planilha traz ainda a informação se a receita integra a base de cálculo da CPRB (indicados sim/não na coluna BC CPRB). Esta informação resulta do cruzamento das NCM com o CFOP, lembrando que só integram a base de cálculo da CPRB mercadorias produzidas pela empresa. Dessa forma foram considerados na base de cálculo da CPRB os valores correspondentes aos itens classificados nas NCM 8536.49.00 e 8479.89.99, das notas fiscais com os CFOPs 5101/5116/6101, correspondentes a vendas de produtos produzidos pela empresa.**

Verificou-se, ainda, que, além de notas fiscais de venda, a empresa Automasafety também emitiu notas fiscais de serviço, no período em que estava sujeita à apuração da CPRB. Conforme art. 9º, §10, da Lei nº 12.546/2011, na apuração da proporcionalidade para fins do cálculo da CPRB e da CPP devem ser consideradas as receitas de todas as atividades da empresa, inclusive aquelas decorrentes da prestação de serviço. Desta forma, a partir da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) e de informações prestadas pela empresa, elaborou-se uma planilha com as informações das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa Automasafety, no período de 01/2014 a 11/2015 (planilha anexa 7). O período de 12/2014, foi incluído para fins do cálculo referente ao 13º salário de 2015.

**Nesse ponto, abre-se um parêntese para que seja analisada a questão das receitas geradas pela empresa Automaservice, uma vez que se constatou que essa empresa era inexistente de fato e que, na realidade, suas operações se tratavam de operações da própria empresa Automasafety. Assim, partiu-se da seguinte premissa: se a empresa INTERPOSTA houvesse auferido receitas de venda/serviço decorrente de operações com terceiros, tais receitas deveriam ser somadas às receitas da FISCALIZADA, para fins de cálculo da CPRB e da aplicação da proporcionalidade no cálculo da CPP.**

Analisando-se as Notas Fiscais eletrônicas – Nfe emitidas pela empresa Automaservice no ano de 2015, verificou-se que todas as notas tinham como destinatária a empresa Automasafety (planilha anexa 8). Com relação às notas fiscais de serviço, emitidas fora do ambiente SPED, conforme informações da própria empresa, nenhuma foi emitida no ano de 2015.

**Verifica-se, assim, que, uma vez que não houve registro de operações da empresa Automaservice com terceiros, no ano de 2015, não há nenhuma receita adicional a ser considerada no cálculo da CPRB da empresa Automasafety.**

Prosseguindo, a partir da seleção das notas de venda e de prestação de serviço (planilhas anexas 6 e 7), procedeu-se ao cálculo da CPRB devida pela empresa Automasafety no período de 01/2015 a 11/2015, bem como do percentual de desoneração da folha de pagamento a ser aplicado na apuração da Contribuição Patronal. A planilha abaixo traz as informações da receita bruta de vendas e de serviços, da receita bruta total, da receita de produtos desonerados, da base de cálculo da CPRB, do valor devido de CPRB e do percentual de desoneração da folha de pagamento. (grifos acrescentados)

Pelo conjunto de documentos pertencentes ao processo e de tabelas contendo a compilação dos dados, é possível compreender perfeitamente todos os motivos, bem como identificar todos os fundamentos legais que a amparam. O lançamento foi realizado de acordo com o que dispôs a lei sobre a matéria.

A fiscalização esclareceu os procedimentos utilizados, baseando-se em documentos fornecidos pela própria interessada, a partir dos quais foi caracterizada a ocorrência dos fatos geradores, de forma clara e precisa, permitindo ao interessado verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los fundamentadamente.

Desta sorte, do conjunto documental que instruiu o hostilizado AI emergem com clareza os motivos fáticos e jurídicos que embasaram o entendimento da Autoridade Fiscal e o ato administrativo do lançamento tributário analisado, donde se depreende que a tese erigida pelo recorrente nessa questão carece de veracidade.

Como bem destacado pela decisão de piso, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, não sendo o caso de decretar a nulidade do auto de infração, eis que preenchidos os requisitos do art. 142 do CTN e do Decreto nº. 70.235/72.

Não há como se falar que a decisão de piso teria sido contraditória ou equivocada no lançamento promovido, pois, como ficou esclarecido, o lançamento foi promovido de acordo com a legislação vigente à época dos fatos, usando as corretas bases de cálculo e alíquotas.

Ante o exposto, destaco que não vislumbro qualquer nulidade na hipótese dos autos, seja do lançamento tributário a que se combate ou mesmo da decisão proferida, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

### 3. Mérito

#### 3.1. Planejamento Tributário

Os recorrentes alegam que teriam praticado um planejamento tributário legal, desmembrando as atividades das empresas para permitir a adesão ao Simples. Alega, sem contudo apresentar comprovação, que as empresas eram autônomas e independentes.

A fiscalização, por sua vez, apresentou robusta análise documental, análise das informações constantes dos websites, das informações fiscais declaradas pelas empresas, além de terem sido feitas constatações *in loco*, em diligências realizadas tanto na Automasafety quanto na Automaservice.

O Relatório Fiscal foi extensamente detalhado, e a fiscalização constatou de maneira coerente com a documentação obtida que

[...] os responsáveis pela empresa Automasafety constituíram a empresa Automaservice para, mediante operações simuladas de industrialização por encomenda, beneficiar-se indevidamente de benefícios tributários relacionados ao Simples Nacional. Constatou-se que a empresa Automasafety alocou a maior parte de sua mão de obra na empresa Automaservice, o que proporcionou uma substantiva redução da contribuição previdenciária patronal e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a folha de salários. Constatou-se, ainda, no decorrer do procedimento fiscal, que a empresa Automaservice é inexistente de fato, bem como a existência de um sócio oculto da empresa Automasafety.

A decisão de piso sintetizou todas as razões que levaram ao convencimento de que, em verdade, a empresa Automaservice não tinha existido. Vale o destaque:

- A empresa Automaservice teria sido irregularmente constituída, haja vista que os sócios não demonstravam capacidade econômica para cumprir a integralização das quotas conforme preconizado no contrato social, bem como, solicitada comprovação de tal integralização, nada teria sido apresentado;
- A partir de abril de 2016, em virtude de alteração contratual, a empresa Automaservice passou a ter o objeto social, em grande parte, coincidente com o objeto da Autuada;

- A empresa Automaservice ocupava as mesmas instalações da empresa Automasafety (informação extraída do sítio da empresa - www.automaservice.com.br);
- Na comparação entre os dados de movimentação financeira, receita bruta, massa salarial, número de empregados e de compras efetuadas através de notas fiscais eletrônicas das duas empresas, referentes ao período de 2013 a 2015 são apresentados abaixo:
- (...)
- Salienta que se verifica uma evidente discrepância entre os dispêndios com salários com relação à receita bruta ao se comparar as duas empresas. Enquanto a empresa Automasafety tem, no máximo, 3,86% da receita bruta gastos, anualmente, com salários, a Automaservice despende até 94,68% com tais gastos;
- Registra, ademais, a transferência de empregados da Fiscalizada para a Automaservice, além de contínuo incremento de novos empregados nesta, com gradativa redução de novos empregados naquela, tudo conforme planilhas acostadas;

11.11. Do detalhamento do procedimento fiscal desenvolvido na Fiscalizada, surgem outras constatações registradas pela Autoridade Fiscal, com, por exemplo, em decorrência do início do mencionado procedimento, foram visitadas as instalações físicas da Autuada, donde se verificou que os empregados utilizavam uniformes da empresa Automasafety e a empresa Automaservice ocupava uma sala no interior do imóvel!

11.12. Demais do abordado, no desenrolar do procedimento fiscalizatório, a Autoridade Fiscal reduziu a termo (fls. 290/1) informações colhidas junto à **responsável pela empresa Automaservice (Suellen Moreira Pereira)**, tais como:

- da constituição da empresa até o ano de 2016 a prestação de serviços se deu, exclusivamente, para a empresa Automasafety;
- o maquinário utilizado na prestação de serviços pertence à empresa Automasafety;
- que a depoente possui vínculo empregatício com a empresa Automasafety desde 2010, respondendo pela área de recursos humanos desta empresa – informação corroborada pelo constante no sítio da Fiscalizada, conforme relatado e colacionado aos autos pela Autoridade Fiscal.

11.13. A Autoridade Autuante menciona, ainda, a existência de pedido de recuperação judicial (nº 1.17.0003512-0) intentado em conjunto pelas empresas aqui abordadas, de cuja peça inaugural importa salientar o que segue:

(...)

11.15. Do que colacionou nas investigações realizadas, conclui a Autoridade Lançadora que a empresa Automaservice não possuiria nenhuma autonomia administrativa e operacional vez que, outras análises demonstraram que, mesmo nas prestações de serviços realizadas, ao menos na aparência, diretamente para terceiros, a negociação se dava por intermédio da Fiscalizada.

Este amplo conjunto probatório e fático apresentado pela fiscalização não foi, em nenhum momento, desconstituído pelos recorrentes, que apenas alegam que as empresas eram autônomas e independentes e que teria optado por um planejamento tributário lícito, sem contudo trazer contrapontos aos documentos e informações trazidas pela fiscalização.

O entendimento da fiscalização não destoia do que decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.466/DF, que declarou a constitucionalidade do § único do art. 116 do CTN. Em seu voto, a Ministra Carmen Lúcia reafirmou o direito dos contribuintes ao planejamento tributário e à economia de tributos, como se vê, por este trecho do voto:

A norma não proíbe o contribuinte de buscar, **pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal**, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador **cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada**.

Forjar a existência de uma empresa para transferir a ela os funcionários que, na realidade são de outra, para manter-se em condições de gozo de situação tributária mais vantajosa, não pode ser considerada como uma forma de planejamento tributário lícito. E a fiscalização comprovou a inexistência de fato da empresa Automaservice, tendo sido constituída apenas “no papel”, com o propósito de permitir à empresa Automasafety reduzir de seus custos previdenciários, através da utilização de benefícios fiscais que se destinam a pequenas empresas, previstos no regime tributário do Simples Nacional. O Relatório Fiscal explorou de forma minuciosa todas as informações obtidas, tendo apontado os principais pontos abaixo:

- - O quadro societário da empresa, composto por empregada da Automasafety e pelo filho do sócio administrador da Automasafety, e a ausência de comprovação da integralização do capital social, bem como inexistência de
- A ausência de patrimônio e capacidade operacional;
- As informações constantes do pedido de recuperação judicial, que, inclusive, é feito em nome de ambas as empresas; que declaram terem os mesmos empregados e a mesma planta industrial;
- Simulação de operações, principalmente a suposta terceirização de mão de obra;

- A análise das notas fiscais eletrônicas - NFe emitidas pela empresa Automaservice no ambiente SPED, no período de 2013 a 2016, revelou que a totalidade das notas tinha como destinatária a empresa Automasafety (planilha anexa 2). Essas notas se referem a serviços de industrialização por encomenda realizados pela Automaservice para a FISCALIZADA;
- Do verdadeiro vínculo dos empregados da empresa Automaservice;
- Do sócio oculto Vladimir dos Santos Kuse;
- Os registros contábeis se prestam, na verdade, a encobrir a transferência de recursos e pagamentos de despesas pessoais do verdadeiro proprietário da empresa Automasafety, Vladimir dos Santos Kuse;
- O conteúdo das procurações é, aparentemente, o mesmo e chama a atenção a extensão dos poderes concedidos pelas empresas a Vladimir dos Santos Kuse, que extrapolam, em muito, os poderes ordinariamente concedidos a um mero diretor.

Ao analisar a obra de Marco Aurélio Greco sobre planejamento tributário, Sérgio André Rocha<sup>2</sup> destaca a relevância do conceito de simulação para o direito tributário brasileiro. Vale o destaque:

Marco Aurélio Greco aponta como uma das características da Segunda Fase do debate sobre os limites do planejamento tributário a revisão do conceito de simulação, que deixa de ser visto como um **vício da vontade** e passa a ser percebido como um **vício de causa** “na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de simulação, isto é a cabal demonstração de que o próprio conceito de simulação precisa ser revisto, pois não pode ser visto como vício de vontade. Ao revés, deve ser visto como vício de motivo ou a causa do negócio”. (grifos no original)

Como ensina Marco Aurélio Greco<sup>3</sup>:

(...) o predominante não é a forma adotada; as figuras não valem pela forma de que se revestem; valem pelo que são e não pelo que aparentam ser, nem pelo que resulta de sua apresentação.

Visto por este prisma, em caso de verificação de vício de causa, Marco Aurélio Greco defende que os casos de simulação estariam previstos no artigo 167 do Código Civil, e que *a simulação impactaria a eficácia dos atos praticados, de modo que mesmo que válidos, poderiam*

<sup>2</sup> ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.101.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2019, p. 318.

ter seus efeitos rejeitados pelo Fisco<sup>4</sup>. Continua Sérgio André Rocha destacando o entendimento de Marco Aurélio Greco, sobre os efeitos da simulação e a oponibilidade ao Fisco:

De acordo com o autor, “sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma ação específica para decretar a nulidade do negócio. Se todo interessado pode invocar a nulidade (artigo 168), qualquer interessado pode comportar no relacionamento direto perante a parte interessada realizando a conduta coerente com o seu entendimento de que o negócio é nulo por simulado. E isto se aplica do Fisco”.

Diante do exposto, rejeito os argumentos dos recorrentes no sentido de que se tratou de planejamento tributário lícito.

### 3.2. CPRB e Contribuições Previdenciárias patronais e devidas a Terceiros

Os recorrentes reiteram argumentos no sentido de que os cálculos das contribuições em tela estariam equivocados ou conteriam vícios, que, contudo, não foram comprovados pelos recorrentes. Como se viu no tópico da preliminar de nulidade, não há que se falar em equívocos no que diz respeito ao lançamento realizado, que seguiu a legislação vigente para o lançamento, o que foi explicitado pela decisão de piso:

12.1. Primeiramente, importa mencionar, conforme salientado no Relatório Fiscal, que a Impugnante estava obrigada a apuração da CPRB até 11/2015 e não optou pela CPRB em 12/2015 e em 2016.

12.1.1. No tópico do RPF denominado “7.1. Dos Tributos” (fls. 89/99), a Autoridade Fiscal explica, pormenorizadamente, o raciocínio e os cálculos desenvolvidos no tocante à CPRB, donde se ressalta:

***Assim, de acordo com os percentuais de desoneração apurados, conclui-se que a empresa Automasafety deveria apurar a CPRB e aplicar o percentual de desoneração sobre a Contribuição Previdenciária Patronal nas competências de 03/2015, 04/2015, 05/2015, 08/2015, 09/2015 e 11/2015. Nos demais períodos, a empresa deveria apurar e recolher a CPP sobre a totalidade das remunerações.***

12.1.2. **Ademais, da contestação apresentada pela Insurgente, em especial a tabela constante às fls. 1.894/5, verifica-se que os valores ali expressados como receita bruta nada condizem com aqueles verificados pela Autoridade Fiscal, conforme planilha de fls. 97, além do que, são coincidentes com aqueles demonstrados, também em forma de planilha, às fls. 104, mas que dizem respeito ao total da remuneração dos empregados da empresa Automaservice, com ajustes, não mantendo qualquer liame com a receita bruta da empresa, mas,**

<sup>4</sup> ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.102.

**antes, se prestando para o cálculo do quanto devido a título de Contribuição Patronal.**

**12.1.3. Ademais, em relação ao percentual incidente sobre a receita bruta mensal, conforme se extrai da referida planilha de fls. 97, foi observado o percentual de 1% (um por cento), de acordo com o reclamado pela Defendente.**

12.1.4. Do exposto, sobrevém que, por erro crasso na base de cálculo apresentada pela Impugnante, a questão de eventual equívoco no montante da receita bruta e da CPRB apurada deixa de ser apreciada, vez que restou esvaziada de conteúdo fático/jurídico. (grifos acrescentados)

Com relação ao cálculo do RAT/SAT, a decisão de piso também esclareceu não ter sido verificado qualquer equívoco de cálculo ou aplicação das alíquotas cabíveis:

13. No concernente à contribuição RAT, a Impugnante alega, inicialmente, equívoco quanto à base de cálculo, tal qual alegado quando do cálculo da CPRB, e, ainda, ataca a alíquota aplicada, nos seguintes termos:

*Conforme o auto de infração, o FAP da pessoa jurídica seria de 0,5000, sendo aplicável a alíquota de 3%. No entanto, a pessoa jurídica goza da redução de alíquota, visto que não obteve acidentes de trabalho no exercício fiscal de 2015.*

*Assim, com relação as competências de 01/2015 a 12/2015 deverá ser aplicada a alíquota resultante seria de 1,5% e não de 3% (ramo de atividade de alto risco (3%) x menores índices de acidentes (0,5000) = alíquota efetiva de 1,5%).*

**13.1. Assim, superada a questão da composição da base de cálculo, já apreciada alhures neste Voto, resta a análise da alegação quanto à alíquota aplicada.**

13.2. Contudo, da análise do contido no RPF, mormente às fls. 105/6, emerge que **a alíquota efetivamente aplicada pra fins da contribuição atacada foi exatamente 1,5%, tanto para o ano de 2015 (referido pela Impugnante), quanto para o ano de 2016, senão veja-se:**

*7.3.3 Contribuição GIL-RAT O demonstrativo de apuração da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIL-RAT), prevista no artigo 22, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, é apresentado na planilha abaixo. A contribuição é exigida com aplicação da alíquota de 3%, aplicável ao CNAE 2829-1/99, ajustada pelo Fator Previdenciário de Prevenção - FAP, conforme previsto no artigo 202 e 202-A, e Anexo V, do Decreto nº 3.048/1999. De acordo com o ajuste, a alíquota aplicável à matriz da empresa Automasafety no período de 01/2015 a 12/2016 é de 1,5% (FAP 0,5).*

*(original sem grifos ou destaques)*

13.3. Com efeito, também nesse ponto, não merece guarida o intentado pela Insurgente.

No que diz respeito às contribuições destinadas a terceiros, os recorrentes também alegaram erros de cálculo que não foram verificados:

14. Quanto à contribuição destinada às OEF, suscita a indevida inclusão de parcelas na receita bruta e, ainda, reclama da falta de discriminação da base de cálculo utilizada, alega pela inconstitucionalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico que tem como base a folha de salários, como o caso do INCRA e SEBRAE.

14.1. Aponta, ainda, erro na aplicação da alíquota do SESI e SENAI.

14.2. Analisando, primeiramente, a questão envolvendo a base de cálculo, importa registrar que no RPF, em especial às fls. 99/102, item “7.2 Das bases de cálculo”, a Autoridade Lançadora esmiúça em explicações as origens/fontes e composição das bases de cálculo utilizadas no presente lançamento, do que merece destaque o ponto a seguir:

As bases de cálculo das contribuições devidas ao SESI e SENAI, foram determinadas a partir das folhas de pagamento e GFIP da empresa Automaservice e da empresa Automasafety, com os ajustes mencionados acima.

14.2.1. Assim, ainda que não tenha constado dos autos a demonstração numérica das reclamadas bases de cálculo, a descrição encetada pela Autoridade Autuante permite, com clareza e segurança, entender o iter percorrido, não havendo, desta feita, mácula a inquirar o vergastado AI.

14.2.2. Destarte, partindo dos valores declarados nas respectivas Gfip – documentos de lavra das próprias empresas envolvidas na autuação debatida, acrescendo-se a isso os esclarecimentos apresentados no transcórre do tópico aludido (7.2) do Relatório Fiscal, mediante operação aritmética simples, é absolutamente possível conhecer-se a base de cálculo envolvida no lançamento das contribuições atacadas.

14.2.3. Por fim sobre esse ponto, os cálculos apresentados pela Impugnante no intuito de demonstrar o pretense “equivoco” tomou por base a informação constante às fls. 104 que, conforme ali descrito, diz respeito, tão somente, aos valores verificados na empresa Automaservice (Gfip + folha de pagamento), não incluindo os valores referentes à empresa Fiscalizada.

Da leitura do Relatório Fiscal e do passo a passo usado pela fiscalização para cálculo dos tributos devidos, bem como das confirmações trazidas pela decisão de piso, **fica evidenciado que os cálculos apresentados pelos recorrentes, em contraponto aos apresentados pela fiscalização, não têm qualquer fundamento.**

Ademais, 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 e alíquotas 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.

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 os seus cálculos estariam corretos e não os da fiscalização, não se desincumbindo do ônus probatório.

Como bem destacou a decisão de piso, os cálculos das contribuições lançadas levaram em consideração a legislação aplicável, e a base de cálculo adotada pela fiscalização **partiu da documentação levantada no decorrer do Auto de Infração**. Assim, as planilhas elaboradas pelos recorrentes, com bases de cálculos muito inferiores, **sem qualquer justificativa**, não podem ser consideradas com efeito probante.

Os recorrentes trouxeram argumentos em sede de Impugnação de que a exigência das contribuições em comento seria ilegal ou inconstitucional. A decisão de piso analisou os argumentos, que não foram reiterados em sede de recurso voluntário.

De qualquer forma, importa registrar que as contribuições em comento e as bases de cálculo usadas seguiram a legislação em vigor, e o CARF não é competente para analisar questões relacionadas à inconstitucionalidade de lei, nos termos da Súmula CARF nº. 2 e art. 98 do RICARF/2023:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

**RICARF/2023:**

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Ademais, os tribunais pátrios já se manifestaram sobre a maioria dos pontos alegados, em decisões que vinculam a Administração e o CARF, senão, vejamos:

No Tema 1048, o STF ficou a referida tese:

É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB.

No que diz respeito ao SAT/RAT ajustado pelo FAP, o STF reconheceu a constitucionalidade da utilização do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) para aumentar ou reduzir as alíquotas do RAT (de 1%, 2% ou 3%) com base no desempenho acidentário da empresa (Lei 10.666/2003 e Decreto 3.048/1999), fixando a seguinte tese no Tema 554:

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

No recurso extraordinário nº 343.446 – SC, de 20/03/2003, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso, O STF decidiu pela constitucionalidade da contribuição social destinada ao custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, incidente sobre o total da remuneração, bem como pela constitucionalidade de sua regulamentação. Decisão mantida na análise da ADI 4397, que teve como relator o Ministro Dias Toffoli.

No que diz respeito ao INCRA, os Tribunais Superiores, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, vinham decidindo que a contribuição seria devida por todas as empresas, sejam urbanas ou rurais. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 630.898/RS, com repercussão geral (Tema 495), o STF concluiu pela constitucionalidade da contribuição ao INCRA, nos termos do acórdão publicado em 11/05/2021.

EMENTA extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, nº art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez.

1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários. 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção nº domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88). 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”. 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. **5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para**

**o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.**

(RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021) (grifos acrescentados)

Assim, a contribuição para o INCRA é devida porque foi instituída de forma plenamente válida, além de ser declarada devida por todas as empresas, urbanas e rurais.

A constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE já foi decidida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, consoante acórdão abaixo ementado, inexistindo, portanto, qualquer dúvida sobre a legalidade de sua cobrança:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F.

- contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º.

A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art.

146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003.

IV. - R.E. conhecido, mas improvido.(RECURSO EXTRAORDINÁRIO 396266 / SC - SANTA CATARINA - Relator(a):Min. CARLOS VELLOSO – publicação DJ1 n.º 39, de 27/02/04, p. 22 – Ementário n.º 2141-7 – Tribunal Pleno)

A cobrança das contribuições ao SEBRAE e ao SESC independem de um benefício direto a todos os seus contribuintes, do porte da empresa ou da atividade econômica praticada, conforme se pode desprender do acórdão abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO AO SERVIÇO SOCIAL DO COMÉRCIO-SESC E AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL-SENAC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Desnecessária a citação do SEBRAE das demais unidades federativas - SEBRAE/UF e do Distrito Federal - SEBRAE/DF, pois o SEBRAE NACIONAL detém legitimidade para a defesa dos interesses ora em conflito, sendo suficiente sua presença exclusiva, pois não é caso de litisconsórcio necessário como alegado. 2. A sociedade do gênero prestação de serviços que auferir lucros tem índole empresarial e natureza comercial. Esta assertiva é corroborada pela moderna classificação contida no art. 966 da Lei n. 10.406/2002 (Novo Código Civil).

3. As empresas prestadoras de serviços se enquadram na sujeição passiva prevista no artigo 3º do DL 9.853/1.946 e do artigo 4º do DL 8.621/1.946.

4. Precedentes do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp n. 438.724).

5. Quanto à contribuição ao SEBRAE, o legislador instituiu um adicional às alíquotas das contribuições sociais devidas às entidades do sistema "S" (SENAI, SENAC, SESI e SESC), com fundamento no artigo 149 da Constituição da República e para atender a política de apoio às micro e pequenas empresas (artigos 170, IX, e 179 da Carta Maior).

6. É uma contribuição nova, de intervenção no domínio econômico, que por ser de natureza diversa, não se confunde com as contribuições sociais a que se referem os artigos 195 e 240 da CF.

7. Sua instituição pode se dar por meio de lei ordinária, sendo prescindível sua criação por lei complementar, uma vez que o artigo 149 da CF apenas exige a observância do disposto no artigo 146, III, mais especificamente naquilo que tange à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

8. Sua cobrança independe (i) de um benefício direto a todos os seus contribuintes; (ii) do porte da empresa ou (iii) da atividade econômica praticada, bem como não fica limitada às empresas sujeitas ao recolhimento das contribuições ao SESI/SENAI/SESC/SENAC.

9. Observadas as normas constitucionais para a instituição da contribuição ao SEBRAE.

10. Precedente do Colendo Supremo Tribunal Federal (RE 396266/SC).

11. Exame da questão relativa à prescrição e do pedido de compensação ou repetição do alegado indébito prejudicado.

12. Preliminar rejeitada. Remessa oficial e apelações dos réus providas. Apelação da autora prejudicada.

(TRIBUNAL DA 3ª REGIÃO, processo:199961000308581/SP, 10/11/2004, TRF300087986 RE 415188 AgR / PR - PARANÁ AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO Julgamento: 23/03/2004 Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação: DJ DATA-23-04-2004 PP-00036 EMENT VOL 02148-14 PP-02906.)

Vale ressaltar, que no julgamento do RE 1.250.692, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, a Suprema Corte decidiu pela constitucionalidade da contribuição salário educação pelas mesmas razões de decidir que assentou a constitucionalidade das contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI no julgamento do RE 603.624 com repercussão geral (**Tema 325**), nos termos do acórdão publicado em 12/05/2021. A empresa, portanto, é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais. Vale o destaque:

EMENTA: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 149, § 2º III IN ' ' D CONSTITUIÇÃO FEDER TEM 5 D REPERCUSSÃO GER CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. RESTITUIÇÃO À ORIGEM. TEMA 495 DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. A respeito da nova redação do art. 149 da Constituição Federal conferida pela EC 33/2001, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento do Tema 325 da repercussão geral (RE 603.624, de minha relatoria), assentou que a alteração realizada pela referida Emenda Constitucional no artigo 149, § 2º, III, da Carta da República não estabeleceu uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação a toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. 2. Embora naquele precedente paradigma estivessem em foco as contribuições ao SEBRAE - APEX - ABDI, o fato é que os mesmos fundamentos adotados no leading case aplicam-se à hipótese dos autos no que concerne às contribuições sociais para o SESI, SENAI, SESC, SEBRAE, e ao FNDE - Salário Educação. 3. Quanto à contribuição para o INCRA, o Plenário desta CORTE, no Tema 495 (RE 630.898, Rel. Min. DIAS TOFFOLI), reconheceu a repercussão geral da matéria referente à natureza jurídica da contribuição para o INCRA em face da Emenda Constitucional 33/2001, temática essa que irá repercutir, na definição do enquadramento, ou não, dessa exação nas hipóteses do artigo 149 da Constituição Federal. 4. Agravo Interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final). (RE 1250692 AgR-segundo, Relator(a):

ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 27/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-090 DIVULG 11-05-2021 PUBLIC 12-05-2021)

Por estas razões, deve ser mantido o lançamento em tela.

### 3.3. Responsabilidade Solidária de Huan Rodrigues Kuse

O recorrente Huan Rodrigues Kuse, sócio administrador da empresa Automaservice, alega que não deveria ser incluído como responsável solidário pelo crédito tributário, pois não teriam sido verificadas ações dolosas, nem seu interesse comum com o fato gerador.

Não assiste razão ao recorrente.

Como bem descrito pela autoridade fiscal, ficou demonstrado que *a empresa Automasafety, mediante operações simuladas e mediante a utilização de uma empresa interposta, inexistente de fato, dissimulou o vínculo empregatício de parte de seus empregados e, conseqüentemente a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias e devidas a terceiros.*

As conduta, minuciosamente descrita no relatório fiscal, é considerada como violação à lei, o que justifica a atribuição da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fundamento nos arts. 135, inciso III do CTN.

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.

A decisão de primeira instância manteve a responsabilização, sob os seguintes argumentos:

Da Responsabilidade Solidária.(Huan Rodrigues Kuse)

7. Juntamente com a Impugnação apresentada pela Insurgente, consta irresignação quanto à responsabilização de Huan Rodrigues Kuse, sócio administrador da empresa Automaservice, calcada no art. 135, III, do CTN, com fundamento, em síntese, na demonstração da necessária intenção de fraudar o Fisco.

7.1. Encerra o art. 135 do CTN, que 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.

7.2. Muito embora não haja unanimidade na interpretação do citado dispositivo, é entendimento vigorante de que tal previsão pode ser equiparada à solidariedade em termos tributários, vez que, citando por todos na doutrina o entendimento expressado por Hugo de Brito Machado<sup>5</sup> no sentido de que:

*Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade do contribuinte.*

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 141/2.

7.3. Registre-se, ademais, que se concorda com a tese defensiva no sentido do que exposto abaixo, citando, por todos na doutrina, Luís Eduardo Shoueri<sup>6</sup>:

*"Por outro lado, não pode deixar de ser visto que a responsabilidade "pessoal" das pessoas arroladas no artigo 135 não se dá em qualquer caso, mas apenas nos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Nota-se que a infração que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento de tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração de lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento de tributo. Para que esse último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações de lei não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento"(sublinhados não constam do original)*

7.4. Ocorre que, consoante abordado adiante no presente Voto, restou demonstrado nos autos, **por cabedal indiciário assaz robusto, que a tese fiscal, guardando correspondência com a lógica demonstrada, andou bem ao concluir que, de fato, a empresa Automaservice não tinha existência real apartada da Fiscalizada, bem como, esta última, sem o concurso imprescindível da primeira, não seria capaz de cumprir com suas obrigações comerciais.**

**7.5. Com efeito, emerge indesviável a conclusão de que a existência formal de duas empresas autônomas e independentes não guardou aderência à realidade aferida, razão pela qual é possível concluir-se que a empresa Automaservice não passou de uma ficção jurídica, um embuste, intentado para, somente, burlar a Administração Tributária.**

7.6. Demais, disso, consoante interpretação prevalente na doutrina do preceptivo em comento, para que incidente, seriam necessários três aspectos: (i) verificação de ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito); (ii) existência de fato jurídico tributário (lícito); (iii) relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito.

7.7. Assim, de tudo quanto constante do processo, **decanta que restaram vulneradas, como consequência dos fatos apreciados, a legislação civil/societária e a tributária, e, ainda, valores constitucionais como a função social da empresa. Demonstradas tais situações desconformes o direito (fato ilícito), a Autoridade Fiscal reinterpretou os fatos para subsumi-los corretamente à norma tributária e, assim, constitui o crédito tributário reputado devido (lícito). Tendo em vista que os créditos ora debatidos mantém relação umbilical com a condução dos rumos societários, tem-se por estabelecida a relação de causalidade entre a conduta do ora solidariamente responsável e o lançamento em testilha.**

<sup>6</sup> Schoueri (Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2013, pag. 564)

7.8. Com efeito, muito além de alegada mera inadimplência de tributos que, para fins do quanto ora perscrutado, não apresentou qualquer relevância, tem-se a perfeita subsunção dos fatos à previsão insculpida no suscitado art. 135, III, do CTN.

7.9. Vez que demonstrado que, inicialmente, o ora responsável solidário não apresentava condições econômico-financeiras para cumprir suas obrigações sociais referentes à integralização do capital social e, lado outro, indicados indícios suficientes de que a Automaservice não vivenciou existência possível e autônoma em relação à Fiscalizada, tem-se os elementos fáticos da verossimilhança das afirmações fiscais da inexistência efetiva de tal empresa.

7.10. Do exposto, sobrevém a indeclinável conclusão de que não merecem guarida os argumentos do Impugnante nessa questão.

Tenho como caracterizada a prática de atos que justificam o lançamento da multa ora sob análise, assim como, a imputação de responsabilidade solidária do sócio-administrador, devido ao conjunto de atos praticados, voltados à simulação das operações promovidas entre as empresas e da própria inexistência da Automaservice, que permitiu a opção da recorrente pelo regime da CPRB, mediante prestação de informações falsas em GFIP, ausência de recolhimento e de declaração da suposta contribuição substitutiva em DCTF. Conforme apontado pela fiscalização, o dolo do administrador resta comprovado pela série de condutas, por infração à lei e ao contrato social, pois não se trata de mero erro na apuração nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias, mas de procedimento repetitivo engendrado pela empresa e com anuência do sócio-administrador.

A prova documental e os indícios consistentes colhidos no procedimento fiscal demonstram o envolvimento direto ou indireto do sócio na condução das práticas irregulares, afastando qualquer alegação de ausência de dolo ou de participação, restando plenamente configurada a sua responsabilidade solidária.

Voto assim, pela manutenção da responsabilização solidária do sócio-administrador Huan Rodrigues Kuse.

### **3.4. Da responsabilidade solidária pelas contribuições destinadas a Terceiros**

Verifica-se que a fiscalização não distinguiu o alcance da responsabilidade solidária imputada a Huan Rodrigues Kuse, de modo que o lançamento deverá ser alterado neste ponto, em razão da falta de previsão legal para tal responsabilização solidária no que diz respeito, especificamente, às contribuições devidas a Terceiros (outras entidades e Fundos).

Além da falta de previsão legal para tal responsabilização, a exoneração da responsabilidade solidária encontra fundamento no disposto na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, vigente à época dos fatos geradores, que dispunha sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência

Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), e excluía, expressamente, da responsabilidade solidária as contribuições devidas às outras entidades, conforme segue:

Art. 151. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação previdenciária principal e as expressamente designadas por lei como tal.

§ 1º A solidariedade prevista no *caput* não comporta benefício de ordem.

§ 2º Excluem-se da responsabilidade solidária:

I - as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos;

De fato, por se tratar de norma vigente à época dos fatos, não há como afastá-la, razão pela qual deve ser excluía a responsabilidade solidária de Huan Rodrigues Kuse, em relação às contribuições devidas a Terceiros (outras entidades e Fundos).

### 3.5. Da Penalidade Aplicada

No que diz respeito à penalidade aplicada, os recorrentes apenas questionam seu caráter confiscatório, o que, como se destacou anteriormente, não pode ser argumento admitido em sede administrativa.

A multa foi aplicada na forma qualificada, em razão da fraude, e agravada, com fulcro no art. 44, §§ 1º e 2º da Lei nº. 9.430/96:

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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do *caput* e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A fiscalização trouxe as seguintes justificativas para a fixação da penalidade:

No presente lançamento, a aplicação da multa qualificada se deu em função da prática de fraude, uma vez que foi constatado que a fiscalizada, dolosamente, por meio de operações simuladas, e mediante a utilização de uma empresa inexistente de fato, dissimulou o verdadeiro vínculo empregatício de parte de seus empregados, com o objetivo de reduzir seus custos previdenciários. Tal conduta enquadra-se na definição prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que ao dissimular o verdadeiro vínculo empregatício, a empresa excluiu ou modificou as características essenciais do fato gerador das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e das contribuições devidas a terceiros.

A majoração da multa prevista no § 2º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ocorre em função do não atendimento de reiterado de itens objeto de intimações, conforme explicitado a seguir.

Em 02 janeiro de 2019, a FISCALIZADA foi intimada a apresentar diversos documentos, conforme Termo de Intimação ATSV 03/2018 (documento 11). Em 24 de janeiro de 2019, a FISCALIZADA foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos adicionais, conforme Termo de Intimação ATSV 04/2019 (documento 12). A empresa não atendeu a nenhuma das intimações. Não tendo sido apresentados os documentos, em 15 de março de 2013 a FISCALIZADA foi REINTIMADA a apresentá-los, conforme Termo de Intimação ATSV 05/2019 (documento 13). Em 04 de abril de 2019, a FISCALIZADA atendeu parcialmente à reintimação. Não apresentou nenhum documento relacionado aos itens 1, 4 e 7 da reintimação. Além disso, a FISCALIZADA foi intimada reiteradamente a apresentar as folhas de pagamento em formato MANAD e não atendeu à esta intimação. Dessa forma, não tendo sido apresentados documentos solicitados no curso do procedimento fiscal, cabível a majoração da multa de ofício.

Entendo que, por tudo o que foi relatado no presente voto que as penalidades devem ser mantidas na forma qualificada e agravada, uma vez que estão presentes os elementos necessários para a qualificação e também para o agravamento.

Contudo, é necessário ajustar o valor da multa qualificada, pois, nos termos do art. 8ª da Lei nº. 14.689/2023, o art. 44 da Lei nº. 9.430/96 foi alterado, tendo sido reduzida a multa qualificada de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa qualificada para 100%, mantendo-se o agravamento.

#### **4. Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, deixando de se conhecer do argumento relacionado à responsabilização de Vladimir dos Santos Kuse e de que a penalidade seria confiscatória, na parte conhecida, por rejeitar a preliminar e dar-lhe provimento parcial para excluir a responsabilidade solidária de Huan Rodrigues Kuse, em relação às contribuições devidas a Terceiros (outras entidades e Fundos) e reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, mantendo-se o agravamento.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**