



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13603.722338/2015-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2004-000.215 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GESTER GESTAO DE SERVICOS TERCEIRIZADOS EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

NULIDADE DE DECISÃO DA PRIMEIRA INSTÂNCIA. ALEGAÇÃO DE NÃO PRONUNCIAMENTO SOBRE TODAS AS MATÉRIAS ADUZIDAS EM IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade se a decisão de primeira instância se manifestou sobre todas as matérias aduzidas em impugnação.

PRODUÇÃO DE PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão, no Processo Administrativo Fiscal, para audiência de instrução em que sejam ouvidas testemunhas que o contribuinte porventura entenda ter em seu favor.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÃO.

O caráter remuneratório da verba paga pela sociedade empresária, independente da nomenclatura, não é desnaturado pelo número de vezes que a verba foi paga no decorrer do ano. É necessária a demonstração de sua total desvinculação da remuneração por parte do contribuinte a fim de eventualmente afastar do campo de incidência das contribuições previdenciárias, as quais incidem sobre a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa de 75% decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

A Súmula CARF nº 2 enuncia que o Egrégio Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**REQUISITOS PARA CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO.**

Para caracterização de grupo econômico de fato não basta exclusivamente observar que o administrador seja uma mesma pessoa física, sendo também necessário demonstrar o interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e/ou a atuação conjunta das empresas dele integrantes. É necessário que a fiscalização, ao menos, demonstre situações concretas, tais como, exemplificadamente, uma combinação de recursos, um esforço conjunto, ou uma atuação conjunta, a realização de práticas comuns ou prática conjunta do fato gerador ou, ainda, a verificação de confusão patrimonial, fraude, simulação, conluio, ou planejamento tributário abusivo, violação da lei, compartilhamentos ou suporte administrativo, patrimonial, de pessoal e/ou econômico que gere confusão de identidades, conflito de interesses e ou de patrimônio.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário do contribuinte principal e em rejeitar as preliminares e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso; quanto aos recursos dos responsáveis solidários, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos e dar-lhes provimento para afastar a imputação de responsabilidade solidária.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleberson Alex Friess (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess.

**RELATÓRIO**

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário do contribuinte Gester – Gestão de Serviços Terceirizados Eireli - ME (e-fls. 3.152/3.169) e dos responsáveis solidários Gestão Consultoria e Serviços Ltda (e-fls. 3.147/3.151) e Gestão Serviço Temporário Ltda (e-fls. 3.170/3.174), com efeito suspensivo e devolutivo (o responsável solidário Vanderlei Ferreira Pedrosa - ME não apresentou recurso) — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelos recorrentes, qualificados nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 3.084/3.113), consubstanciada no Acórdão nº 12-82.705 - 14ª Turma da DRJ/RJO, de 28/06/2016, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido nas impugnações, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. HABITUALIDADE. REMUNERAÇÃO.

O caráter remuneratório da verba paga pela Sociedade Empresária, independente da nomenclatura, não é desnaturado pelo número de vezes que a verba foi paga no decorrer do ano. É necessária a demonstração de sua total desvinculação da remuneração e, portanto, que a verba está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MAJORAÇÃO DO RAT POR APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA FAP. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA. AÇÃO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO CONCOMITANTES. IMPOSSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL DA MATÉRIA ABORDADA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, admitindo-se a instauração do contencioso somente em relação à matéria distinta daquela discutida judicialmente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não constou da ementa, mas também se decidiu sobre a caracterização de grupo econômico de fato e, uma vez entendido por caracterizado, sobre a imputação da responsabilidade solidária dos integrantes do grupo econômico de fato.

**Do lançamento fiscal**

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas, incluindo termos de sujeição passiva solidária, e Relatório Fiscal (e-fls.

72/79) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 19/11/2015 (e-fl. 3 e 35), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

No presente Processo Comprot nº 13603.722338/2015-63 foram incluídos os seguintes autos de infração relativos às contribuições principais devidas e não recolhidas pela empresa:

- DEBCAD nº 51.068.884-5 – contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social, tanto as contribuições patronais incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados no valor principal de R\$ 454.985,28, sobre o qual incidem juros e multa (fls. 03 a 34 do e-processo);

- DEBCAD nº 51.068.885-3 – contribuições destinadas à Previdência Social, relativas à parte dos segurados, não descontadas dos mesmos, no período de janeiro de 2011 ao 13º salário de 2012 no valor principal de R\$ 228.572,39, sobre o qual incidem juros e multa (fls. 35 a 54 do e-processo).

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 72 a 79, foram efetuados os seguintes levantamentos:

DEBCAD nº 51.068.884-5	
Código do Levantamento	Descrição
AA	Contribuições incidentes sobre “Ajuda de Custo” paga em desacordo com a Lei (planilha 3).
AC	Contribuições incidentes sobre as retiradas apuradas por meio do confronto entre as folhas de pagamento e as GFIP (planilha 1).
AE	Contribuições incidentes sobre diferenças de adicional ao RAT em razão de na folha de pagamento constar segurados expostos a agentes nocivos com direito à aposentadoria especial, estando ausente esta informação nas GFIP (planilha 1).
AF	Contribuições incidentes sobre comissões contabilizadas em valores superiores aos constantes das folhas de pagamento (planilhas 1 e 5).
AH	Contribuições incidentes sobre diferenças de contribuições devidas em virtude do sujeito passivo em GFIP haver declarado alíquotas de taxas sobre riscos ambientais – RAT em valores inferiores aos devidos (planilhas 1 e 6).
AI	Contribuições sobre os valores pagos a título de gratificações e prêmios contabilizados em valores superiores aos constantes em folhas de pagamento (planilha 7).
AK	Contribuições incidentes sobre Horas Extras contabilizadas em valores superiores aos constantes das folhas de pagamento (planilhas 1 e 8).
AM	Contribuições incidentes sobre os valores de retirada contabilizados em valor superior ao informado nas folhas de pagamento (Planilhas 1 e 9).
AO	Contribuições incidentes sobre os valores referentes a pagamentos realizados a pessoas físicas verificados no exame da contabilidade (Planilhas 1 e 10).

DEBCAD nº 51.068.885-3	
Código do Levantamento	Descrição
AB	Contribuições incidentes sobre “Ajuda de Custo” paga em desacordo com a Lei (planilha 3).
AD	Contribuições incidentes sobre as retiradas apuradas por meio do confronto entre as fls. de pagamento e as GFIP (planilha 1).
AG	Contribuições incidentes sobre comissões contabilizadas em valores superiores aos constantes das folhas de pagamento (planilhas 5 e 1)
AJ	Contribuições sobre os valores pagos a título de gratificações e prêmios contabilizados em valores superiores aos constantes em folhas de pagamento (planilha 7).
AL	Contribuições incidentes sobre Horas Extras contabilizadas em valores superiores aos constantes das folhas de pagamento (planilhas 1 e 8).
AN	Contribuições incidentes sobre os valores de retirada contabilizados em valor superior ao informado nas folhas de pagamento (Planilhas 1 e 9).
AP	Contribuições incidentes sobre os valores referentes a pagamentos realizados a pessoas físicas verificados no exame da contabilidade (Planilhas 1 e 10).

O relatório fiscal às fls. 76/77 discorre acerca da constatação de que o sujeito passivo faz parte de um grupo econômico formado pelas seguintes pessoas jurídicas:

- Gester Gestão de Serviços Terceirizados Eireli – ME – CNPJ nº 06.../0001-91 (empresa fiscalizada – contribuinte atuado);
- Gestão Consultoria e Serviços LTDA – CNPJ nº 00.../0001-21 [também recorrente];
- Gestão Serviço Temporário LTDA – CNPJ 86.../0001-11 [também recorrente]; e
- Vanderlei Ferreira Pedrosa – CNPJ nº 12.../0001-96 [originalmente apresentou impugnação, mas não recorreu ao CARF, apesar de intimado].

O relatório fiscal informa que, dentre outros documentos, foram examinadas procurações (fls. 1.854/1.856 e 1.857/1.858) outorgando poderes de gestão da empresa a, dentre outras pessoas, Vanderlei Ferreira Pedrosa – CPF 379...-30, residente à Rua (...) Contagem/MG – CEP 32(...)-550.

Após o exame das fichas cadastrais das empresas arroladas como pertencentes ao mesmo grupo econômico, bem como da citada procuração, a fiscalização comprova e demonstra que:

- **Vanderlei Ferreira Pedrosa** exerce poderes de gestão administrativa da empresa fiscalizada;
- O citado gestor (Vanderlei Ferreira Pedrosa) também é sócio administrador das empresas “Gestão Consultoria e Serviços LTDA”, e “Gestão Serviço Temporário LTDA”, além de ser titular empresário

individual do cadastrado no CNPJ para empresariar como equiparado à pessoa jurídica pela firma “Wanderlei Ferreira Pedrosa”.

Assim, uma vez que, de acordo com a Lei nº 6.404, caracteriza-se grupo econômico quando há a constatação de que se está diante de um grupo de empresas com direção, controle e administração exercidos direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas, no caso “de fato”, as empresas arroladas no processo são solidariamente responsáveis pelo crédito, considerando-se o controle comum em grupo econômico.

Documentos examinados da empresa:

- a) Folhas de pagamento de salários em arquivo digital e em meio papel;
- b) GFIP acessadas por meio dos sistemas internos da RFB;
- c) Resposta da empresa enviada para a Receita Federal do Brasil – RFB;
- d) Fichas cadastrais da RFB;
- e) Procurações lavradas pelo Cartório Nogueira; e
- f) Contabilidade do Sujeito Passivo acessada por meio do SPED.

Às fls. 55 e 56, consta a Relação dos sujeitos passivos solidários ao presente auto de infração.

À fl. 59, consta o anexo relatório de vínculos da empresa fiscalizada – GESTER GESTÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS EIRELLI – ME – CNPJ Nº 06.../0001-91, onde constam como administradores da empresa Vanderlei Ferreira Pedrosa e Ludmilla Costa Pedrosa. O Vanderlei Ferreira Pedrosa era o controlador de todas as empresas.

Demonstrativo das bases de cálculo e das contribuições previdenciárias levantadas sob as rubricas AA, AB, AC, AD, AE, AG, AI, AH, AJ, AK, AL, AO, AP, AN encontram-se nas planilhas de fls. 80/87.

Às fls. 88/94, planilhas com “ajudas de custos”, pagas ao mesmo trabalhador por dez meses consecutivos, tais como, as verbas pagas mensalmente ao Sr. Marco Aurélio Oliveira Silva (pagas de 01/2011 a 10/2011) – fl. 88 – ou até por 24 meses consecutivos, tais como, as verbas pagas de 01/2011 a 12/2012 ao Sr. Carlos Eduardo de Castro, fls. 89/90.

O anexo “confronto de rubricas”, fls. 95/100, contendo diversas rubricas contabilizadas como “prêmios”, “reembolso cesta básica”, “Participação nos Lucros e resultados – PLR”.

À fl. 102, consta o anexo contribuições calculadas pela alíquota mínima, com base no confronto entre a remuneração contabilizada e a informada a menor nas folhas de pagamento.

À fl. 103, consta o anexo “Diferença entre FAP e RAT”.

À fl. 104, consta planilha demonstrando a contabilização a maior dos prêmios discriminados em folha de pagamento e daqueles contabilizados (Livro Diário).

Anexo de fl. 105 demonstra a contabilização realizada a maior quando comparada com a informada na folha de pagamento.

À fl. 106, consta planilha demonstrativa da contabilização a maior dos valores de pró-labore quando considerados com os valores de pró-labore informados em folhas de pagamentos.

Planilha de fl. 107 informa o número da conta de onde foram extraídos os valores dos serviços prestados pelas pessoas físicas à empresa Gester.

Procuração emitida pela empresa Gester – Gestão de Serviços Terceirizados (autuada como contribuinte), de fls. 108/109, e aditamento às fls. 110 e 111/112, conferem poderes de representação da empresa fiscalizada, a, dentre outras pessoas, Wanderlei Ferreira Pedrosa, empresário, portador da carteira de identidade nº ... SSP/MG.

Telas de consulta aos sistemas informatizados da RFB de fls. 113/119 informam acerca dos dados cadastrais da empresa fiscalizada Gester.

Às fls. 120/121, constam as empresas sobre as quais o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa tem poder de gestão até a data da consulta (23/10/2015), dentre elas:

- GESTÃO CONSULTORIA E SERVICOS LTDA - ME – CNPJ 00.../0001-21;
- GESTÃO SERVICIO TEMPORARIO LTDA - EPP – CNPJ 86.../0001-11;
- VANDERLEI FERREIRA PEDROSA - ME – CNPJ 12.../0001 96; e
- GESTERMED GESTAO DE MEDICINA E SEGURANCA TRABALHO EIRELI - EPP – CNPJ 02.../0001-34.

Tela de Consulta dos dados cadastrais da empresa GESTÃO CONSULTORIA E SERVICOS LTDA - ME – CNPJ 00.../0001-21, de fls. 122/124 do e-processo, informa como responsável e sócio da empresa o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa – CPF ...-30.

Tela de Consulta dos dados cadastrais da empresa GESTÃO SERVIÇO TEMPORARIO LTDA - EPP – CNPJ 86.../0001-11, de fls. 130 do e processo, informa como sócio administrador o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa – CPF ...-30.

Tela de Consulta dos dados cadastrais da empresa VANDERLEI FERREIRA PEDROSA - ME – CNPJ 12.../0001-96, de fls. 128 do e-processo, informa como empresário individual Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa – CPF ...-30.

Tela de Consulta dos dados cadastrais da empresa GESTERMED GESTÃO DE MEDICINA E SEGURANCA TRABALHO EIRELI - EPP – CNPJ 02.../0001-34, de fls. 125 e 127 do e-processo, informa como responsável e sócio da empresa o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa – CPF ...-30.

A fiscalização junta, ainda, os seguintes documentos:

- Folha de pagamento – fls. 134/2.643;
- Declaração da empresa Gester (contribuinte atuada), fls. 2.644, datada de 17/04/2015, informando que ela não possui Regulamento acerca da participação nos lucros ou resultados da empresa – PLR, bem como não possui o regulamento acerca dos benefícios concedidos a seus trabalhadores;
- Documento de lavra da empresa contribuinte atuada Gester (assinada pelo Administrador dela, Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa), fls. 2.645/2.652, informa acerca das diferenças encontradas nos valores registrados nas folhas de pagamento e na contabilidade da empresa;
- Convenção Coletiva de Trabalho de 2011 a 2012 – fls. 2.653/2.654;
- Contrato de Constituição de Sociedade Empresária da contribuinte atuada Gester e alterações – fls. 2.657/2.694.

### **Da Impugnação ao lançamento**

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada em 17/12/2015 pelo contribuinte recorrente (e-fls. 2.718/2.734). Os responsáveis solidários também impugnaram na mesma data do contribuinte, juntando impugnações próprias (e-fls. 3.027/3.031; 3.047/3.051 e 3.067/3.071) em face dos termos de sujeição passiva lavrados em 17/11/2015 (e-fls. 3.032/3.033; 3.052/3.053; e 3.072/3.073), delimitando a lide sobre a imputação de responsabilidade solidária.

Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênha para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

Cientificado pessoalmente das autuações em 19/11/2015, conforme assinatura do administrador da empresa atuada Gester, a contribuinte interpôs impugnação, em 17/12/2015 (fls. 2.718), juntada aos autos às fls. 2.718/2.734.

Argumenta, em síntese:

#### Das Verbas Pagas a Título de Ajuda de Custo

O fator habitualidade não pode ser usado como determinante para desnaturar o caráter indenizatório da ajuda de custo paga ao empregado. O Auditor fiscal entendeu tributar tais verbas exclusivamente sobre o enfoque da habitualidade, o que seria um equívoco.

Cita como exemplos os empregados Adilson Souza Coelho, Carlos Eduardo de Castro, Daniel Sales Narciso, José Carlos dos Reis Junior e Júlio César Laureano Bento, que ocupavam o cargo de motoboy na empresa, e os valores pagos eram indenização das despesas com combustível, manutenção e depreciação do uso do veículo próprio deles.

Cita outros exemplos como o do empregado Robson Soares Pereira que auferia R\$ 120,00 a título de ajuda de custo, e o seu salário correspondia a R\$ 970,00; o empregado Adilson Souza Coelho que auferia apenas R\$ 289,38 a título de ajuda de custo e seu salário correspondia a R\$ 865,00; Carlos Eduardo de castro que auferia apenas R\$ 290,00 a título de ajuda de custo e o seu salário correspondia a R\$ 1.177,42; Jussara Rosa Gonçalves que auferia apenas R\$ 200,00 a título de ajuda de custo e seu salário correspondia a R\$ 1.814,40.

Finaliza este tópico afirmando que as ajudas de custo eram verbas indenizatórias e, dessa forma, apenas por questão de serem pagas habitualmente, estas não podem ser consideradas integrantes da remuneração dos empregados que as recebiam.

#### Das Verbas Constantes da Planilha 3 – Confronto de Rubricas

Alega que o auditor fiscal considerou como sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias diversas rubricas como reembolso de refeição, pagamento de cesta básica, refeição fornecida próximo mês, refeição fornecida mês atual, alimentação e PLR – Participação nos Lucros e Resultados da empresa.

Quanto à PLR, a empresa alega que paga tal verba em cumprimento ao estabelecido na Lei nº 6.019/74, bem como o estabelecido nas cláusulas 31ª, 32ª e 33ª dos instrumentos de negociação coletiva.

#### Das Retiradas Realizadas por Diretores não empregados da Empresa

Quanto aos Levantamentos AC e AD, referentes às retiradas efetuadas pelos diretores não empregados da empresa, apuradas por meio do confronto entre as folhas de pagamento de salários e as GFIP, alega que *“tais valores eram relativamente pequenos e, portanto, desarrazoado enquadrar tais retiradas como remuneração de tais diretores”*.

#### Dos Valores Referentes a comissões, gratificações, prêmios e horas extras contabilizados em valores superiores aos da Folha de Pagamento

Quanto aos valores referentes a comissões, gratificações e prêmios contabilizados em valores superiores aos declarados em GFIP, alega que o documento constitutivo do crédito tributário é a GFIP, devendo prevalecer as informações prestadas neste documento, sendo inoportuna a utilização de “documentos não oficiais para a apuração de eventuais débitos”.

#### Da Questão Acerca da Habitualidade dos pagamentos a título de Gratificações e Prêmios

Argumenta que as gratificações e os prêmios pagos eventualmente a seus empregados se constituem em incentivos ao esforço laboral destes, e que, de acordo com o item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, os ganhos eventuais expressamente desvinculados dos salários não integram o salário de contribuição dos segurados empregados e que o Auditor Fiscal não discriminou o

número de vezes por ano cada empregado teria sido contemplado com tais verbas, a fim de que se pudesse aferir quanto a habitualidade.

Dos Pagamentos Realizados a Pessoas Físicas Verificados no Exame da Contabilidade da Empresa

Argumenta que os valores lançados sob as rubricas AO e AP não se referem ao pagamento realizado a pessoas físicas, mas a pessoas jurídicas. E que, pelo fato de que muitos desses pagamentos eram efetuados antes da conclusão dos serviços contratados (adiantamento do pagamento), esses valores eram contabilizados em nome do sócio da empresa. E, assim que eram apresentadas as notas fiscais dos serviços prestados, era feito pela empresa o “*acerto contábil desses adiantamentos*”.

Assim, uma vez que esses pagamentos eram realizados pela empresa a pessoas jurídicas, tais valores não eram informados nas folhas de pagamento da empresa e não se constituem base de contribuições previdenciárias.

Da Multa Aplicada

Refere que o artigo 32-A, bem como a súmula do STJ, conduzem à necessidade de prévia intimação do fisco para a aplicação da multa de 75% sobre os valores de contribuições devidas.

Do Pedido

Requer provar suas alegações através de todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente documental e prova pericial, indicando assistente contábil.

A empresa junta cópia de ação ordinária com pedido de tutela antecipada de fls. 3.000/3.008, e da sentença deferindo a Tutela, fls. 3.009/3.019 não sujeitando a empresa à majoração do RAT pelo FAP. Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição. A Gester junta também o andamento do processo judicial às fls. 3.020/3.021.

Da Impugnação juntada pela empresa Gestão Consultoria e Serviços LTDA – CNPJ 00.../0001-21

Às fls. 3.027 a 3.030, encontra-se impugnação protocolada pela empresa Gestão Consultoria e Serviços LTDA – CNPJ 00.../0001-21, protocolada em 17/12/2015, trazendo argumentos unicamente acerca da caracterização do grupo econômico.

Argumenta a empresa que, para que haja a decretação de responsabilidade solidária do grupo econômico, é necessário que seja comprovada pela fiscalização fraude ou conluio, ou a participação de cada uma delas no fato gerador em si.

Da Impugnação juntada pela empresa Gestão Consultoria e Serviços LTDA – CNPJ 00.../0001-21

Às fls. 3.047 a 3.051, encontra-se impugnação protocolada pela empresa Gestão Serviço Temporário LTDA – CNPJ 86.../0001-11, protocolada em 17/12/2015, trazendo argumentos unicamente acerca da caracterização do grupo econômico.

Argumenta a empresa que, para que haja a decretação de responsabilidade solidária do grupo econômico, é necessário que seja comprovada pela fiscalização fraude ou conluio, ou a participação de cada uma delas no fato gerador em si.

Da Impugnação juntada por Vanderlei Ferreira Pedrosa equiparado à empresa – CNPJ 12.../0001-96 [após decisão da DRJ, apesar de intimado, não recorre]

Às fls. 3.067/3.071, encontra-se impugnação protocolada pela empresa Vanderlei Ferreira Pedrosa – CNPJ 12.../0001-96, protocolada em 17/12/2015 trazendo argumentos unicamente acerca da caracterização do grupo econômico.

Argumenta que, para que haja a decretação de responsabilidade solidária do grupo econômico, é necessário que seja comprovada pela fiscalização fraude ou conluio, ou a participação de cada uma das pessoas jurídicas ou equiparado à empresa no fato gerador em si.

### Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação da contribuinte e nas impugnações dos responsáveis solidários, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Não constou da ementa do julgado tese sobre caracterização de grupo econômico de fato e sua conseqüente responsabilização quando caracterizado, mas também se decidiu sobre os assuntos (*caracterização de grupo econômico de fato + responsabilização solidária*).

Assentou-se que julgava improcedente o pedido deduzido na impugnação em face dos lançamentos consubstanciados no DEBCAD nº 51.068.884-5, no valor principal de R\$ 454.985,28 – que se divide em duas partes, a saber: **(a)** o total principal de R\$ 449.084,83, contestado por via administrativa, mantido através do acórdão prolatado; e **(b)** o total principal de R\$ 5.900,45, contestado por via judicial (*matéria RAT majorado pelo FAP*), que se deixou de conhecer e cuja execução encontra-se suspensa até a decisão final do processo judicial – e no DEBCAD nº 51.068.885-3, no valor principal de R\$ 228.572,39, integralmente mantido no acórdão exarado.

A matéria não conhecida se relaciona ao lançamento de ofício no ponto que toca a *majoração do RAT pelo FAP (no período de 01/2011 a 13/2011, emprego do fator 1,2122 aplicado sobre a alíquota de 2% do RAT, resultando na alíquota majorada de 2,4244%; e no período de 01/2012 a 13/2012, emprego do fator 1,1508 aplicado sobre a alíquota de 2% do RAT, resultando na alíquota majorada de 2,3016%)*.

### **Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF**

No recurso voluntário o contribuinte, reiterando termos da sua impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário próprio os responsáveis solidários Gestão Consultoria e Serviços Ltda, e Gestão Serviço Temporário Ltda, por sua vez, requerem a não caracterização de grupo econômico e o conseqüente afastamento da responsabilidade solidária, mantendo os termos da impugnação apresentada.

A pessoa jurídica equipara à empresa Vanderlei Ferreira Pedrosa – ME, imputado também como responsável solidário, não apresentou recurso voluntário (e-fl. 3.176), apesar de ciente da decisão da DRJ (e-fl. 3.142) e de ter apresentado impugnação.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

Os presentes autos constam do mesmo lote do Processo nº 13603.722339/2015-16, a fim de que sejam julgados em conjunto. Aquele processo trata de lançamento de Terceiros e não há imputação de responsabilidade solidária nele.

É o que importa relatar.

Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

### **VOTO**

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

#### **Admissibilidade**

Os Recursos Voluntários atendem a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo, a priori, caso de conhecimento.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que os recursos se apresentam tempestivos (notificado o contribuinte em 04/07/2016, e-fl. 3.138, e notificado os responsáveis solidários que recorreram em 13/07/2016, e-fls. 3.144 e 3.145; protocolos dos recursos em

conjunto em data de 02/08/2016, e-fl. 3.146, e despacho de encaminhamento quanto à tempestividade, e-fl. 3.176), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

No entanto, observo que o contribuinte aduziu preliminar de nulidade da decisão da DRJ e se por hipótese a tese for acolhida o processo deveria retornar para a primeira instância lavrar novo julgamento e os recursos voluntários dos responsáveis solidários restariam prejudicados. Neste sentido, cabe de momento conhecer o recurso voluntário do contribuinte e diferir para o decorrer deste voto o conhecimento, ou não, dos recursos voluntários dos responsáveis solidários.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário do contribuinte e difiro o pronunciamento quanto ao conhecimento dos recursos voluntários dos responsáveis solidários para logo mais no decorrer deste voto em momento oportuno após já ter enfrentado a preliminar de nulidade da decisão da DRJ aduzida pelo contribuinte.

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE**

### **Gester - Gestão de Serviços Terceirizados Eireli - ME (e-fls. 3.152/3.169)**

---

O contribuinte reitera os termos de sua impugnação, mas, inicialmente, aduz preliminar na qual alega nulidade da decisão proferida na primeira instância.

O contribuinte apressadamente também diz não haver solidariedade, pois em sua visão não caracterizado o grupo econômico, porém não há uma fundamentação mais específica sobre isso, ademais na forma da vinculante 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”, de modo que não é tema ao enfrentamento partindo da peça recursal do contribuinte. A análise ocorrerá a partir da peça recursal dos solidários.

Passo ao enfrentamento da peça recursal do contribuinte.

## **Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito**

### **- Preliminar de nulidade da decisão da DRJ**

Em preliminar, o contribuinte alega nulidade da decisão proferida pela DRJ por ausência de fundamentação relacionada com uma das matérias que teriam sido impugnadas a partir da lavratura do Decad nº 51.068.884-5. A matéria seria pertinente as diferenças do Adicional RAT empregados para a Aposentadoria Especial (*em razão de na folha de pagamento constar segurados expostos a agentes nocivos com direito à aposentadoria especial*).

A matéria seria do **Levantamento AE** (visualizado em folhas da planilha – e-fls. 81/83) relacionado com o relatório fiscal (e-fls. 72/79) em item 2 da letra “I”, subitem “c” (e-fls. 72/73).

Argumenta o contribuinte que também impugnou o assunto sobre aposentadoria especial, pois, inclusive, para lançar deveria haver plena comprovação de agentes nocivos etc., análise de PPR, LTCAT, PPP, PCMSO, e outros documentos para constatação de situação fática especial, e não teria havido o enfrentamento pela DRJ, pelo que a decisão gozaria de nulidade, inclusive sob pena de supressão de instância, sendo dever da primeira instância enfrentar a matéria.

Argumenta que fez a impugnação específica no item 5 de sua impugnação (e-fls. 2.725/2.726) ao instaurar a lide para a temática das diferenças do Adicional RAT empregados para a Aposentadoria Especial.

Sustenta que a decisão de piso não traz uma só linha acerca do assunto.

Muito bem. No **Levantamento AE** consta ter sido levantadas: *“Contribuições incidentes sobre diferenças de adicional ao RAT em razão de na folha de pagamento constar segurados expostos a agentes nocivos com direito à aposentadoria especial, estando ausente esta informação nas GFIP (planilha 1)”*.

No relatório fiscal (e-fls. 72/79) o item 2 da letra “I”, subitem “c” (e-fls. 72/73) realmente trata do **Levantamento AE** relacionado com o RAT adequado na aposentadoria especial.

Entretanto, a despeito da alegação recursal de nulidade e da afirmativa de que a impugnação e-fls. 2.718/2.734) trataria da matéria, não se vê o contribuinte na peça impugnatória questionando motivadamente o **Levantamento AE** relacionado com o RAT adequado na aposentadoria especial.

No título do capítulo 5 da peça de impugnação o contribuinte até faz uma referência ao item 2 da letra “I”, subitem “c”, do relatório fiscal, porém ao desenvolver o tema sequer fala de aposentadoria especial e de critérios necessários ao lançamento como pretende no recurso voluntário dizer que fez na impugnação e que não teria sido enfrentado. No referido capítulo, aliás, se observa em texto a referência apenas ao *“levantamento AF e no DD”*.

Não é verossímil a alegação dada no recurso.

Por conseguinte, não há que se falar em nulidade se a decisão de primeira instância se manifestou sobre todas as matérias aduzidas em impugnação.

Sendo assim, sem razão o recorrente, rejeito a preliminar de nulidade.

De logo, rememorando-se o capítulo introdutório de admissibilidade, observa-se que os recursos voluntários dos responsáveis solidários não sofrem prejudicialidade.

**- Preliminar de oitiva de testemunha**

Em preliminar, o contribuinte requer a oitiva de testemunha (motoqueiro).

Ocorre que, no processo administrativo fiscal não existe a previsão legal da oitiva de testemunhas, tampouco os órgãos administrativos possuem poderes e/ou competências para inquirir testemunhas. Lado outro, a autoridade fiscal fala nos autos através do ato que consubstancia o lançamento, tendo sido relatada toda a ação fiscal até o seu termo. O contribuinte, de seu turno, a partir das constatações fiscais e da sua escrita contábil, fiscal e social, ou de pessoal, se for o caso, deve colacionar aos autos todos os elementos que entenda necessários à sua defesa.

A produção da prova é exclusivamente documental ou pericial, no limite e contorno da prova documental, no seio do rito estabelecido no Decreto nº 70.235.

Sobremais, ainda que se fale em prova pericial como de possível produção e realização, a vinculante Súmula CARF nº 163 estabelece que: *“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”*. Isto porque, a prova pericial precisa ser necessária e efetiva para esclarecer a prova documental, que é a regra.

Sendo assim, por não fazer parte do procedimento estabelecido pelo processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, rejeito a oitiva de testemunha.

Passo ao enfrentamento do mérito do recurso voluntário do contribuinte.

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

O recorrente apresenta capítulos sobre “Ajuda de Custo”, “Confronto de Rubricas” (*parcelas a título de reembolso de refeição, pagamento de cesta básica, refeição fornecida próximo mês, refeição fornecida mês atual, alimentação, PLR*), “Retiradas” (pagamentos a diretores não empregados) e “Pagamentos realizados a pessoas físicas” (contribuintes individuais), “Comissões, Gratificações, Prêmios e Horas Extras” e “multa aplicada”.

Essas matérias são as que constaram na impugnação. Não há elementos novos em relação ao decidido pela DRJ. Trata-se de pedido de revisão do entendimento exarado pelo juízo inaugural da DRJ.

#### **- Ajuda de Custo**

O recorrente alega que os valores pagos a título de ajuda de custo não podem ser considerados como salário de contribuição pelo fato de serem pagos várias vezes durante o ano.

Sustenta que o enfoque fiscal de analisar exclusivamente o critério de habitualidade é um erro. Diz que deve imperar a primazia da realidade. O art. 457, §2º, da CLT, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores, protegeria sua tese e os pagamentos não excederiam 50% do salário.

Pondera, por exemplo, que os empregados Adilson Souza Coelho, Carlos Eduardo de Castro, Daniel Sales Narciso, José Carlos dos Reis Junior e Júlio César Laureano Bento ocupavam o cargo de *motoboy* na empresa, sendo os valores pagos por ressarcimento de combustível, manutenção e depreciação do uso do veículo próprio. Assevera que os valores pagos não ultrapassam 50% da remuneração do empregado que seria o permissivo legal.

Pois bem. Não lhe assiste razão, sendo acertada a decisão de piso.

Ora, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, é base de cálculo das contribuições, na forma do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, para fins de exigência das contribuições do art. 22 do mesmo diploma legal.

Ademais, interpreta-se literalmente a legislação tributária que outorgue isenção de tributação, de modo que a leitura da alínea “g” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212 não é ampla. A ajuda de custo isenta é *aquela “em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”*.

A Lei nº 8.212, na alínea “g”, do §9º, do art. 28, estabelece os requisitos para que uma verba, que, a princípio, seria base de incidência de contribuições previdenciárias, não seja tributada. Tais requisitos são: pagamento em razão da mudança de local de trabalho e que tal verba seja paga em parcela única. Não é o caso observado nos autos. Aliás, nos autos sequer existe a comprovação do tal ressarcimento de despesas e não cabe produção de prova testemunhal. O que se vê são verbas pagas com frequência e rotineiramente, sendo, por isso, base tributável.

Para que fosse caracterizada a ajuda de custo, a empresa deveria comprovar que os empregados teriam sido deslocados de seu local de trabalho e tal verba teria sido paga para a indenização com a mudança. Dessarte, encontra-se em confronto com a lei isentiva a ajuda de custo paga em várias parcelas e sem ter sido comprovada a mudança do local de trabalho desses empregados. Além do mais, em nenhum momento foi comprovado, por exemplo, por notas fiscais, as alegadas despesas com combustível, manutenção e depreciação do veículo próprio dos empregados citados como *motoboys* da empresa. Os valores pagos a título de ressarcimento de tais despesas eram, na grande maioria, constantes mensalmente, como se a manutenção de peças ou o gasto de combustível fosse sempre o mesmo, o que desconstitui o argumento aduzido, tornando-o incongruente com a premissa que tenta estabelecer.

Veja-se, adicionalmente, que as fichas de Registros dos empregados anexadas (e-fls. 2.747/2.758), bem como a Relação de funcionários apresentada, demonstram que não apenas os *motoboys* recebiam as verbas ditas indenizatórias, como também funcionários administrativos e de Recursos Humanos.

Quanto ao argumento no sentido de que as verbas pagas a título de ajuda de custo não excediam a 50% dos salários, este utiliza dispositivo legal que isenta de contribuições

previdenciárias os valores pagos a título de diárias para viagens (Lei nº 8.212, art. 28, §9º, “h”), considerando à época dos fatos geradores, o que não é o caso em espécie. Assim, para que houvesse o pagamento das diárias de viagens de forma isenta, seria necessário a comprovação da realização destas e a manutenção dos citados funcionários em local diverso de suas residências, o que não fica comprovado pela documentação dos autos.

Por último, a atual redação do §2º do art. 457 da CLT não estava vigente ao tempo dos fatos geradores. Demais disto, apenas para acrescer, ainda que estivesse, não há a comprovação efetiva de ressarcimento, pois há a entrega para os empregados, mas não se demonstra que seja para ressarcir.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Confronto de Rubricas**

O recorrente diz que devem ser excluídos do auto de infração todas as parcelas apuradas a título de reembolso de refeição, pagamento de cesta básica, refeição fornecida próximo mês, refeição fornecida mês atual, alimentação e PLR.

Muito bem. Como anteriormente afirmou a decisão de piso, muito embora exista nos autos a Planilha Confronto de Rubricas, o que se verifica é que as verbas pagas a título de reembolso alimentação, alimentação, cesta básica e PLR não foram consideradas como base de incidência das contribuições previdenciárias, conforme se verifica da análise do Anexo Discriminativo de Débito (e-fls. 06/32) conjuntamente com Demonstrativo das Bases de Cálculo e das Contribuições (e-fls. 80/87).

Sendo assim, de igual forma que a decisão da DRJ, nada há a discorrer no capítulo.

#### **- “Retiradas” (Pagamentos a diretores não empregados)3162**

O recorrente questiona o lançamento dos Levantamentos AC e AD referente às retiradas efetuadas pelos diretores não empregados da empresa. Na impugnação sustentava que *“tais valores eram relativamente pequenos e, portanto, desarrazoado enquadrar tais retiradas como remuneração de tais diretores.”* No recurso alega que inexistente prova que tais retiradas tenham sido para remunerar o serviço prestado pelos diretores, de modo que não deve ocorrer a tributação.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

Ora, as contribuições são devidas pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, conforme preceitos conhecidos da Lei nº 8.212 e, no caso, foram apuradas por meio do confronto entre as folhas de pagamento de salários e as GFIP.

Sendo o levantamento a partir de valores pagos e decorrente do confronto entre folhas de pagamento de salários e as GFIP, competia ao contribuinte (*e não à fiscalização*)

demonstrar que eventualmente tais valores não seriam retribuição pelo trabalho. Neste sentido, o contribuinte não consegue afastar o caráter remuneratório de tais pagamentos verificados em confrontação de folha de salários e GFIP.

Por conseguinte, os valores pagos a contribuintes individuais devem ser tributados, na forma da exigência posta no art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, o qual estabelece que a empresa deve contribuir no percentual de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

E mais, sendo o lançamento uma atividade vinculada de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a autoridade fiscal é obrigada a efetuar os lançamentos devidos, independente do julgamento pessoal quanto ao relativo baixo valor das bases de cálculo.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Pagamentos realizados a pessoas físicas (contribuintes individuais)**

O contribuinte também foi autuado por pagamentos realizados a pessoas físicas qualificadas como “contribuintes individuais” (Levantamentos AO e AP), todavia alega que a decisão de piso e o lançamento são equivocados considerando que, na verdade, se trata de pagamentos para “pessoa jurídica” contabilizados de uma forma própria pela recorrente. A contabilização do “*adiantamento de alguns pagamentos antes da conclusão do serviço*” por vezes se dava em nome de sócio de empresa prestadora, deste modo deve ser cancelada a exigência em sua compreensão.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

Ora, as contribuições são devidas pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, conforme preceitos conhecidos da Lei nº 8.212 e, no caso, foram apuradas por meio do exame da contabilidade.

No caso, não há prova das alegações do recorrente, o que se tem configurado são pagamentos para pessoas físicas contribuintes individuais e, em certa medida, não se refuta que tenham sido por prestação de serviço, ainda que se pretenda alegar que são ainda “adiantamentos” e que seriam para pessoa jurídica do sócio da empresa prestadora. Aliás, apenas para argumentar, não existe previsão legal que permita ao contribuinte contabilizar adiantamentos de pagamentos devidos a pessoas jurídicas em nome de pessoas físicas, fosse realmente à hipótese, o que sequer resta comprovado.

O ponto é que o contribuinte apenas traz argumentos à baila, sem juntar nenhuma comprovação documental. E mais, de acordo com o §6º do art. 33 da Lei nº 8.212, se no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do

faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Comissões, Gratificações, Prêmios e Horas Extras**

O recorrente se insurge ainda contra o teor da decisão recorrida e o lançamento sobre pagamentos de comissões, gratificações, prêmios e horas extras. Alega que no particular o lançamento, especialmente nos levantamentos AK e DD, ocorreu por divergências entre folha de pagamentos e GFIP, ou entre GFIP e SPED contábil, porém não concorda com nada que tenha sido lançado que não refletisse aos dados informados exclusivamente nas GFIPs, que seriam os corretos, pois a escrituração, inclusive na parte de pessoal e social ou na contabilidade são feitos externamente e podem conter erros, de modo que é ônus da fiscalização comprovar o erro nas GFIPs, que devem ser os documentos corretos para utilizar a fim de aferir a correta base de cálculo. Sustenta que vícios de contabilização não podem lhe prejudicar e autorizar o lançamento.

Diz, ainda, no que toca a prêmios e gratificações, que quando estes são pagos eventualmente não devem compor base de cálculo. Sustenta que a fiscalização não indicou a periodicidade, sendo o lançamento omissivo, pois, em verdade, os pagamentos seriam eventuais. Argumento que o pagamento único, uma só vez, não gera tributação, sendo a fiscalização omissiva na periodicidade dos pagamentos. Invoca o art. 28, §9º, alínea “e”, item “7”, ao tratar de ganhos eventuais como isentos. Aduz que por falta de objetividade quanto a frequência dos pagamentos, falta de clareza e de certeza o auto de infração deve ser cancelado.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

Ora, como bem anotou a DRJ, o lançamento pode ocorrer a partir da análise de toda a documentação da empresa, inclusive contabilidade. Aliás, eventuais erros e incongruências devem ser explicados, demonstrados e comprovados pelo contribuinte, que não o faz, apenas tecendo argumentos genéricos.

O art. 32 da Lei nº 8.212 estabelece com clareza que:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*III - prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Lei nº 13.097, de 2015)*

*VI – comunicar, mensalmente, aos empregados, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, os valores recolhidos sobre o total de sua remuneração ao INSS. (Incluído pela Lei nº 12.692, de 2012)*

Por isso, as informações constantes das folhas de pagamento, dos documentos contábeis e das GFIPs são de responsabilidade da empresa, ademais não há sobreposição de um sobre outro documento. Se a empresa comete equívocos por ocasião da escrituração contábil de sua folha de pagamento, conforme sugestiona, ela precisa comprovar. A fiscalização pode se utilizar de informações escrituradas de pagamentos para proceder com o lançamento caso as GFIPs indiquem um valor pago a menor do que o registrado na escrita contábil e de pessoal.

É prerrogativa da fiscalização o exame da contabilidade das empresas, ficando o contribuinte obrigado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados, sendo que, existindo informações incompletas ou divergentes, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos valores remuneratórios pagos.

Quanto aos pagamentos que foram observados e base do lançamento que o contribuinte alega serem as gratificações e os prêmios pagos eventualmente a seus empregados, e que de acordo com o item 7 da alínea “e” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212 seriam ganhos eventuais expressamente desvinculados dos salários e que não integrariam o salário de contribuição dos segurados empregados, tem-se que o contribuinte não consegue provar a eventualidade alegada.

Observo que o contribuinte pretende inverter o seu ônus probatório afirmando que seria obrigação da fiscalização provar a frequência dos pagamentos, para demonstrar que não eram eventuais, o que não teria sido feito, sendo alegado omissivo o lançamento. Contudo, verdadeiramente, é ônus do contribuinte comprovar a alegada eventualidade, o que não fez.

Sabe-se que a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, é base de cálculo das contribuições, na forma do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, para fins de exigência das contribuições do art. 22 do mesmo diploma legal.

Vale dizer, ainda, que não é o número de vezes que a verba é paga no decorrer do ano ao empregado que atesta o seu caráter remuneratório. Há outros fatores. Por outro lado, para afastar o caráter remuneratório de valores pagos precisaria o contribuinte comprovar situação específica que desvincule da remuneração e, portanto, esteja fora do campo de incidência do gravame tributário.

No caso concreto o contribuinte não faz isso e, lado outro, a despeito dos nomes e rótulos, o próprio contribuinte alega que o pagamento de prêmios e gratificações são incentivos ao esforço laboral do empregado o que vincula ao salário. Assim, o empregado que teve um maior esforço laboral é contemplado com o pagamento de tais verbas, e aí está a contraprestação do labor executado pelo empregado. Dessa forma, indubitável o caráter remuneratório de tais valores.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

#### - Multa aplicada

O recorrente sustenta que a multa aplicada é equivocada, pois a multa do lançamento de ofício de 75% só cabe ser aplicada em casos de falta ou inexatidão da declaração em relação a períodos não declarados nem pagos.

Sustenta que o período fiscalizado foi declarado. Argumenta que se há irregularidade na declaração em GFIP isso não atrai a multa aplicada.

Ainda, pondera que a multa a ser aplicada no caso de omissão prescinde de uma intimação prévia para apresentação da declaração omissa. Apenas se intimado e mantida a omissão se justifica a aplicação da multa. Vindica a aplicação da Súmula STJ nº 410. Requer o cancelamento da multa ou que seja fixada em 10%.

Pois bem. Não lhe assiste razão.

O contribuinte parece confundir a multa por descumprimento de obrigação acessória relacionada com a GFIP com a multa de ofício do lançamento de ofício em razão de infração da legislação tributária, que foi a aplicada no caso concreto.

A **multa do lançamento de ofício** aplicada é baseada na legislação tributária, devendo o agente da administração tributária se pautar pela legalidade, devendo aplicar a lei de seu ofício. Apenas para argumentar, a multa do caso concreto é **multa do lançamento de ofício**, e não multa de mora, nem multa de descumprimento de obrigação acessória, tendo sido aplicada como sanção punitiva e não apenas pela mora ou por descumprimento de dever instrumental acessório.

De acordo com o art. 37 da Lei nº 8.212, constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas naquela Lei, a administração tributária tem o poder-dever de lavrar o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme o caso, configurando o lançamento de ofício.

No lançamento de ofício é dever aplicar a multa de ofício na forma da legislação de regência, qual seja, no percentual de 75% na forma prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, acrescentado pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, combinado com o art. 44, I, da Lei nº 9.430.

Por fim, apenas para argumentar, não caberia discutir tese de confisco, sob pena de violar a Súmula CARF nº 2. Simplesmente, aplicou-se a legislação vigente para a multa de ofício.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

O recurso voluntário do contribuinte é, portanto, negado provimento.

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

**Gestão Consultoria e Serviços Ltda (e-fls. 3.147/3.151); e**

**Gestão Serviço Temporário Ltda (e-fls. 3.170/3.174)**

---

### **Admissibilidade diferida**

Como abordado no capítulo introdutório deste voto, relacionado à admissibilidade, os Recursos Voluntários dos responsáveis solidários atendem a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito. Aliás, são recursos tempestivos, bem como resta adequada a representação processual.

Todavia, houve um diferimento da proclamação do conhecimento dos recursos voluntários dos responsáveis solidários em razão da preliminar de nulidade da decisão de primeira instância invocada pelo contribuinte, pois se fosse vitoriosa prejudicaria os recursos, já que os autos retornariam para a DRJ a fim de haver novo julgamento.

Muito bem. Como visto outrora, não ocorreu a nulidade da decisão de primeira instância na forma invocada, não assistindo razão ao contribuinte na preliminar, de modo que, doravante, devem ser conhecidos os recursos voluntários dos responsáveis solidários.

Sendo assim, conheço dos recursos voluntários dos responsáveis solidários.

Passo ao enfrentamento das peças recursais dos responsáveis solidários.

Antes, importante dizer que as peças recursais dos responsáveis solidários são similares e, deste modo, a análise a seguir é conjunta para ambos os recursos.

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

**- Discussão quanto a caracterização de Grupo Econômico “de fato” e dever de responsabilidade solidária de imputadas pessoas jurídicas de grupo econômico pelas obrigações do contribuinte em caso de restar caracterizado o grupo econômico**

Os imputados responsáveis solidários alegam que não devem ser responsabilizados pelas obrigações descumpridas pelo contribuinte questionando a própria caracterização de Grupo Econômico “de fato” para fins de consequente exigência de responsabilidade solidária.

Sustenta que não resta caracterizado o grupo econômico, que a mera identidade de sócios ou a gestão comum não caracteriza, por si só, o grupo econômico de fato para fins de responsabilização.

Diz que a caracterização de grupo econômico para fins de responsabilidade solidária no caso concreto foram meras ilações e conjecturas.

Sustenta, ainda, que a imputação de responsabilidade tributária deve vir acompanhada de provas hábeis da autoria concorrente e/ou que a solidariedade de Grupo Econômico seja dada quando houver fraude ou conluio ou participação no fato gerador em si com real participação no fato e com interesse econômico.

Noutro vértice, sustenta que só pode ser responsabilizada se demonstrado o interesse comum relacionado aos fatos geradores e que a fiscalização buscou elastecer o termo “*interesse comum*” previsto no art. 124, I, do CTN.

À análise.

Observa-se no relatório fiscal (e-fls. 72/79) que a fiscalização relata existir Grupo Econômico “de fato”, pois foi constatado que se está diante de um conjunto de empresas com direção, controle e administração exercidos diretamente ou indiretamente pela mesma pessoa com relevância, o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa, de modo que restaria caracterizado o grupo econômico.

Relata-se, no relatório fiscal (e-fls. 72/79), que foram examinadas fichas cadastrais das empresas, examinadas procurações e se observou poderes de gestão para o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa, o qual controlaria todas as pessoas jurídicas. Isso seria elemento de caracterização do Grupo Econômico de fato por controle idêntico, comum, e por não ter sido formalizado o grupo na forma da regulação dada pela legislação quando trata do “grupo de sociedade” conforme termos da Lei nº 6.404. Logo, se conclui que, mesmo sendo um grupo econômico “de fato”, este grupo econômico assumiria a condição de “grupo” e isso implica na responsabilidade solidária de todos os integrantes no grupo econômico para fins tributário-previdenciário.

Por sua vez, no julgamento de primeira instância, a DRJ conclui sobre o assunto que o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa era controlador de todas as pessoas jurídicas observadas no lançamento de ofício, de modo que, por tal circunstância de gerenciamento ou administração pela mesma pessoa, restou caracterizada a formação do grupo econômico de fato, havendo unidade de direção comprovada. A partir disso, baseado no controle idêntico, pela mesma pessoa, restaria caracterizado e configurado o grupo econômico de fato e, por isso, se justificaria a responsabilidade solidária pelo crédito tributário.

Muito bem. Entendo que não restou caracterizado o grupo econômico para os fins tributário-previdenciário e, por consequência, não ocorre a responsabilidade solidária, a qual, a meu sentir, foi equivocadamente imputada. Explico.

Inicialmente, afirmo que o assunto é palpitante e sensível a merecer melhores luzes quanto possível.

Veja-se que no caso concreto dos autos a única justificativa para a caracterização do grupo econômico e consequente responsabilidade solidária é que o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa era gestor e, portanto, controlador de outras pessoas jurídicas que não apenas a contribuinte autuada.

Por isso, a fiscalização entendeu que havendo uma identidade de controle por parte dele, por si só, as empresas de mesmo gerenciamento deveriam ser imputadas como responsáveis solidárias.

Com o controle administrativo gerencial por uma mesma pessoa, ter-se-ia configurado e caracterizado um grupo econômico “de fato” o qual a fiscalização subteve que deveria ter sido constituído formalmente, e como não foi, restava caracterizado o grupo econômico de fato a ser responsabilizado com solidariedade imputada.

É de conhecimento de todos que o CARF, em recente sessão plenária (*em 26/09/2024, vigência em 04/10/2024*), aprovou a Súmula CARF nº 210, nestes termos: “As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN”.

Referida súmula, por outras palavras, diz que: **se restar caracterizado, comprovado, demonstrado o grupo econômico**, então deve ser os integrantes do grupo imputados como responsáveis solidários independentemente de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Em **declaração de voto** a partir de debate na Câmara Superior de Recursos Fiscais, por sua 2ª Turma/CSRF, no Acórdão CARF nº 9202-011.562, de 26/11/2024, tive a oportunidade de esclarecer que “[o] enunciado dado pela Súmula CARF nº 210 parte de uma base fática na qual há a caracterização/configuração de grupo econômico tanto em acórdão recorrido, como também em acórdão paradigma. Havendo essa base fática idêntica (caracterização/configuração de grupo econômico) discute-se em momento seguinte se é, ou não, necessário comprovar o interesse comum para manter a responsabilidade solidária (CTN, art. 124, I), ocasião na qual o enunciado assenta não ser necessária a comprovação do interesse comum na forma do inciso I do art. 124.”

Interessante entender que a **base fática primeira, isto é, a caracterização do grupo econômico** parte de análise fático-casuística acerca da aplicação prática da inteligência do §3º do art. 2º da CLT, que se propaga em termos de regulamentação da Receita Federal do Brasil na Instrução Normativa nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, na forma do § 2º do art. 275, com redação enunciativa no sentido de que:

Art. 275, § 2º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse

integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (CLT, art. 2º, § 3º).

Quiçá, a Súmula CARF nº 210 seja de difícil compreensão, motivo pelo qual entendi por sua rejeição quando da votação plenária, porém, vencido, o fato é que ela resta aprovada e se encontra em vigor<sup>1</sup>. Destarte, é válido, ao menos, compreender que há dois momentos basilares a serem aferidos e somente no 2º momento (*e de forma isolada*) se falará na aplicação da referida súmula, a saber:

**Momento 1º) Deve-se aferir se há a configuração ou caracterização de grupo econômico<sup>2</sup>, especialmente analisada a diretriz do §3º do art. 2º da CLT ou, em mesmo sentido, do § 2º do art. 275 da Instrução Normativa nº 2.110, de 17 de outubro de 2022 (aqui, neste momento 1º, não se fala em aplicação da Súmula CARF nº 210, apenas se investiga se há grupo econômico);**

**Momento 2º) Uma vez configurado ou caracterizado o grupo econômico (na forma do momento 1º, que deve ser comprovado e superado), deve-se aferir se a responsabilidade solidária é aplicada sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN (no momento 2º ocorre a aplicação da Súmula CARF nº 210).**

No caso destes autos, estamos na análise do momento 1º. É preciso saber se há grupo econômico. Estamos em momento anterior a aplicação da Súmula CARF nº 210. Estamos no momento 1º. Estamos no ponto nefrágico que o enunciado sumular não responde, qual seja:

**Como se caracteriza o grupo econômico?**

**Como se demonstra ou como se comprova o grupo econômico?**

**Qual a suficiência probatória por parte da fiscalização para a caracterização do grupo econômico para fins de reconhecimento em seara tributário-previdenciária?**

<sup>1</sup> Também, é válido ressaltar, independentemente do que disposto no texto aprovado da Súmula CARF nº 210, que o STJ já consolidou entendimento no sentido de que: “a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, c/c o art. 30 da Lei n. 8.212/1991, não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial” (1ª Turma, AgRg no AREsp 89.618/PE, relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 23/06/2016, DJ 18/08/2016).

<sup>2</sup> Os grupos econômicos podem ser de direito e de fato, podendo estes se dar pela combinação de recursos ou esforços para a consecução de objetivos comuns, sob a forma horizontal (coordenação), ou sob a forma vertical (controle x subordinação), sendo que, neste último caso, até mesmo uma ou mais pessoas físicas podem exercer o controle, direção ou administração. É possível, à fiscalização, a caracterização de formação de grupo econômico de fato, cuja configuração dá-se pela combinação de fundamentos fático-jurídico, de qualquer sorte é preciso se ater ao disposto no § 3º do art. 2º da CLT ou, em mesmo sentido, do § 2º do art. 275 da Instrução Normativa nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, a fim de não caracterizar grupo econômico de forma equivocada. Portanto, a terminologia “grupo econômico” deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação.

É preciso, portanto, responder **como se caracteriza o grupo econômico**.

É preciso responder **quais as provas necessárias para a suficiência probatória da caracterização do grupo econômico**.

É preciso saber, nestes autos, se restou caracterizado o grupo econômico.

Então, prossegue-se no enfrentamento para que se tenha a resposta e solução.

De início, importa entender que para caracterizar o grupo econômico “de fato” para fins do direito tributário-previdenciário é preciso se abeberar do disposto nos §§ 2º e 3º do art. 2º da CLT, especialmente do parágrafo terceiro (*CLT, art. 2º, § 3º*), que, em suma, estabelece que “[n]ão caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes”.

Referido normativo adveio no direito do trabalho pela chamada Reforma Trabalhista, especialmente com a Lei nº 13.467, conquanto a assertiva já fosse o reflexo consolidado do entendimento empregado na doutrina e jurisprudencial.

Aliás, na Lei das Sociedade por Ações ou Lei nº 6.404, o grupo econômico ou grupo de sociedades é possível de constituição quando as sociedades “se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns” (art. 265).

É necessária uma atuação integrada, combinada, que demonstre interesse integrado, ou uma efetiva comunhão de interesses ou uma atuação conjunta das empresas ou, ainda, um compartilhamento de estruturas, ou de empregados. Também, poderia se configurar o grupo chamado de *grupo econômico de fato* se houvesse uma conjectura violadora da legislação tributária, como, por exemplo, quando um grupo de empresas sob controle comum não reflete a situação e uma delas se vale de tal estrutura para se manter inadvertidamente no Simples Nacional (*regime diferenciado e favorecido de tributação*) que seria vedado caso reconhecido a totalidade das receitas brutas do grupo.

Em sentido similar, observa-se no Superior Tribunal de Justiça (STJ) jurisprudência assentando, por outras palavras, que a caracterização do grupo econômico demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, confusão patrimonial (*1ª Turma, AgRg no AREsp 89.618/PE, relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 23/06/2016, DJ 18/08/2016*).

O ponto é que a mera identidade de sócio ou de sócios ou a mera identidade de gestor, administrador, por si só, sem a demonstração de violação da lei, ou sem demonstração de quaisquer atividades coordenadas ou de interesse integrado não leva a caracterizar o grupo econômico.

Em termos de regulamentação infralegal por atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem-se a Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, estabelecendo que, repita-se:

**Art. 275.** No momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso I do caput do art. 136 serão cientificadas da ocorrência. (*Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso IX; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 222*)

**§ 1º** Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. (*CLT, art. 2º, § 2º*)

**§ 2º** Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (*CLT, art. 2º, § 3º*).

O normativo é posterior aos fatos geradores, porém a sua inteligência já estava presente na melhor interpretação do art. 265 da Lei nº 6.404, a partir do qual se compreende que o grupo econômico ou grupo de sociedades é possível de constituição quando as sociedades “se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns” (art. 265).

Isto é, exige-se a combinação de recursos, o esforço conjunto, ou a integração de interesses, ou a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta, ou a comprovação de práticas comuns, de prática conjunta do fato gerador ou, ainda, confusão patrimonial.

No caso concreto o relatório fiscal (e-fls. 72/79) produzido por autoridade da Administração Tributária exclusivamente **não fala nada sobre** combinação de recursos, esforço conjunto, ou integração de interesses, ou sobre efetiva comunhão de interesses e sobre atuação conjunta, ou sobre comprovação de práticas comuns, de prática conjunta do fato gerador ou, ainda, sobre eventual confusão patrimonial.

O relatório fiscal (e-fls. 72/79) produzido pela autoridade lançadora apenas diz que há um poder de gestão idêntico por parte do Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa. A referida pessoa física administraria tanto o contribuinte, como também as empresas imputadas responsáveis solidárias.

É a única constatação fiscal anotada de forma direta no relatório fiscal, a qual é peça acusatória que delimita a motivação do ato.

A única acusação é que o citado gestor (Vanderlei Ferreira Pedrosa) também é sócio administrador das empresas “Gestão Consultoria e Serviços LTDA”, e “Gestão Serviço Temporário

LTDA”, além de ser titular empresário individual do cadastrado no CNPJ para empresariar como equiparado à pessoa jurídica pela firma “Wanderlei Ferreira Pedrosa”. Nada mais se alega para motivar a caracterização do grupo econômico de fato. O motivo da caracterização é exclusivamente a constatação de que se está diante de um conjunto de empresas com direção, controle e administração exercidos por uma mesma pessoa, o Sr. Vanderlei Ferreira Pedrosa.

O relatório fiscal não fala que tenha havido compartilhamento de empregados, ou que tenha sido utilizados recursos compartilhados de quaisquer espécies (*de pessoal, patrimonial, de maquinário, de estoques, de produção, de estrutura física predial, de serviços de recepção etc.*) de uma empresa em relação a outra. Não se fala em confusão patrimonial, não se fala em interesse integrado, não se fala em compartilhamento de pessoal.

O compartilhamento – *se assim pode ser dito* –, seria em relação ao mesmo gestor, administrador, pessoa física, ainda assim não se especifica, por exemplo, uma eventual falta de tempo, ou incompatibilidade de tempo para que ele pudesse gerir as várias empresas cada uma de *per si* com seus específicos objetivos sociais e segregação de patrimônio e de estrutura.

Noutro norte, o Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018, ajuda a trazer a necessária iluminação ao caso em vergasta. Lá é dito com muita propriedade (no item “20.2”): *“20.2. Todavia, a terminologia “grupo econômico” deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca. O seu conceito não pode ser dado de forma aleatória, genérica, para qualquer situação. É a regra-matriz específica que determina o antecedente jurídico que gera uma sanção como consequente jurídico. Pode ocorrer de em uma determinada situação os requisitos para a configuração do que se denomina “grupo econômico” sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra.”*

Referido parecer vai concluir que *“não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária”* (conferir a ementa do parecer e o item 22).

Da leitura em si do parecer se assenta que a caracterização de grupo econômico para fins de responsabilização vai necessitar sim da prova da combinação de recursos, do esforço conjunto, ou da integração de interesses, ou da efetiva comunhão de interesses e da atuação conjunta, ou da comprovação de práticas comuns, de prática conjunta do fato gerador ou, ainda, de confusão patrimonial, de desvio de finalidade. Acrescentando-se que pode ser dado quando se constata o abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional da pessoa jurídica; ou quando ocorre a evasão e/ou a simulação e demais atos deles decorrentes; ou quando se observa a utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial.

O grupo econômico irregular que pode ser caracterizado decorre não só da unidade de direção, mas deste conjunto de medidas acima exemplificadas, todos atuando em combinação com demonstração da artificialidade em relação a separação jurídica da personalidade, no interesse integrado, coordenado e efetivamente demonstrado.

Repita-se, portanto, que no caso concreto o relatório fiscal (e-fls. 72/79) **não fala nada sobre** combinação de recursos, esforço conjunto, ou integração de interesses, ou sobre efetiva comunhão de interesses e sobre atuação conjunta, ou sobre comprovação de práticas comuns, de prática conjunta do fato gerador ou, ainda, sobre eventual confusão patrimonial, tampouco trata de fraude, de simulação, de planejamento tributário complexo/abusivo. Exclusivamente se reporta para uma pessoa física que gere mais de uma pessoa jurídica, porém sem esclarecer que ocorra violação patrimonial ou violação da lei ou compartilhamentos ou suporte que seja administrativo, patrimonial e/ou econômico. Também, não há contexto de único empregador.

Sobremais, interessante observar importante lição advinda do debate do Tema 13 da Repercussão Geral do STF (*leading case* RE 562.276), que tratou sobre a “*Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social*”, ocasião na qual foi assentada a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/1993, na parte em que estabelecia que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondiam solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social.

As **razões de decidir do Tema 13 da Repercussão Geral do STF** iluminam o mundo jurídico enaltecendo, por outras palavras, que para não ocorrer inconstitucionalidade por reserva de lei complementar (CF, art. 146, III, “b” – *lei complementar atualmente o CTN*) a lei ordinária, que tratar de responsabilidade solidária com espeque no inciso II do art. 124 do CTN (*solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”*), precisa trazer uma lógica normativa na qual o terceiro a ser responsabilizado guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte e estabeleça que o terceiro precisa descumprir um dever de colaboração seu (próprio do terceiro) que, por isso, repercute no fato gerador ou no descumprimento da obrigação do contribuinte ou crie algum óbice a atividade fiscal. O ponto é que o responsável ao ser chamado como garante da Fazenda Nacional precisa ter contribuído em certa medida para o inadimplemento do contribuinte.

No RE 562.276 (Tema 13 da Repercussão Geral) é assentado, em síntese, que:

*O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.*

Neste sentido, não vejo como caracterizar o grupo econômico de fato, para fins de responsabilidade solidária, a partir do relatório fiscal apresentado (e-fls. 72/79) nestes autos que apenas expressa que há um administrador em comum entre as empresas, mas sem imputar qualquer violação de lei ou excesso de poderes ou sem apontar ato desabonador ou que traga prejuízos para a atividade fiscal, inclusive adoto o entendimento manifestado forte no art. 2º, § 3º,

da CLT, combinado com o art. 265 da Lei nº 6.404, aplicando, outrossim, a jurisprudência do STJ e do STF, pelo que entendo aplicável ainda o art. 275, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022; e, igualmente, tem-se a inteligência do Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018.

Sendo assim, com razão os recorrentes imputados responsáveis solidários, não tendo sido caracterizado o grupo econômico, de modo a afastar a imputação de responsabilidade solidária.

O recurso voluntário dos responsáveis solidários é, portanto, dado provimento.

### **CONCLUSÃO quanto aos Recursos Voluntários do contribuinte e solidários**

---

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço dos recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis solidários, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância aduzida pelo contribuinte; e, no mérito, nego provimento ao recurso do contribuinte e dou provimento ao recurso dos responsáveis solidários.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

#### **Dispositivo**

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade aduzida pelo contribuinte; e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário do contribuinte e DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário dos responsáveis solidários.

É como Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**