



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15504.729893/2016-41
ACÓRDÃO	2101-003.977 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de setembro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	IUS NATURA LTDA, IUS NATURA CAL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

RECURSO DE OFÍCIO NÃO CONHECIDO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 02, DE 17 DE JANEIRO DE 2023. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF n.º 02, de 17 de janeiro de 2023, majorou o limite de alçada para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), e que revogou o valor de R\$2.500.000,00 (dois milhões de reais), estabelecido na Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017. Nos termos da Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, o limite de alçada vigente deve ser verificado na data de sua apreciação em segunda instância.

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO. LEGITIMIDADE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. 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.

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. MOMENTO PROCESSUAL OPORTUNO. NÃO APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A documentação comprobatória deve ser apresentada no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo posteriormente, salvo a ocorrência das hipóteses que justifiquem sua apresentação posterior e também devidamente comprovadas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se

constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

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.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. LEI Nº 12.546/2011. REGIME MISTO. COEFICIENTE DE REDUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A FOLHA. COMPROVAÇÃO DAS RECEITAS.

No regime misto previsto nos arts. 7º e 9º da Lei nº 12.546/2011, o coeficiente de redução das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários corresponde à proporção entre a receita bruta das atividades não alcançadas pela desoneração e a receita bruta total da empresa. A correta apuração depende da comprovação da natureza e da composição das receitas auferidas, incumbindo ao contribuinte apresentar elementos que permitam aferir a proporcionalidade adotada.

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.

REGISTROS CONTÁBEIS. PROVA. SE COMPROVADOS POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por

documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO-MATERNIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade, ao teor da decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 576.967 (Tema 72), recebido na sistemática de repercussão geral.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. EMPRESAS SOLIDÁRIAS. APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 76.

Na hipótese de pessoas jurídicas formadoras de grupo econômico de fato, onde ambas empresas forem consideradas responsáveis solidárias, existindo créditos de recolhimentos do Simples Nacional por uma delas, deverá ser aproveitado para abatimento dos valores lançados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício; conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo do pedido relacionado à tempestividade da impugnação do responsável solidário e da juntada das notas fiscais com o recurso; na parte conhecida por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos dar-lhe provimento parcial para admitir a dedução do salário maternidade pago da base de cálculo das contribuição previdenciárias e permitir o aproveitamento dos valores recolhidos pela solidária no regime do Simples Nacional. Vencida a conselheira Débora Fófano dos Santos que deu provimento parcial em maior extensão para também cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Heitor de Souza Lima Junior, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a]integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Débora Fófano dos Santos (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (e-fls. 3666/3716) interposto por IUS NATURA LTDA., juntamente com a coobrigada IUS NATURA CAL LTDA., em face do Acórdão nº 14-87.822 da 7ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto, o qual julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido e excluindo do polo passivo o devedor solidário ESCRITÓRIO DE ADV. J. PAULO C. DE CASTRO ADV. ASSOCIADOS – ME.

O referido Auto de Infração foi lavrado para lançamento das contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social relativas à parte patronal, inclusive em razão dos benefícios concedidos em função da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT, no período 01/2012 a 13/2014, bem como o Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AOA, lançando multa previdenciária por descumprimento de obrigações determinadas na legislação previdenciária, lavrado em decorrência da empresa não ter apresentado Livro Diário e Livro Razão e/ou Livro Caixa, apesar de devidamente intimado pela fiscalização para tanto.

Entendeu-se, ainda, que a empresa faria parte do Grupo Econômico de fato com a IUS NATURA CAL LTDA. – ME e ESCRITÓRIO DE ADV. J. PAULO C. DE CASTRO ADV. ASSOCIADOS – ME, razão pela qual as empresas foram consideradas responsáveis solidárias.

Em razão da Representação Interna para Exclusão do Simples Nacional – Processo nº 15.504.728.580/2016-75, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG emitiu Ato Declaratório Executivo DRF/BHE/Nº 141, de 03 de novembro de 2016, excluindo a empresa do Simples com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012, abrindo prazo de 30 (trinta) dias para manifestação de inconformidade. Em razão de tal exclusão, foi lavrado o presente AI para constituição dos créditos tributários devidos.

Em 20/04/2021, foi proferido Acórdão nº. 1003-002.334 pela 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento do CARF, mantendo a exclusão da empresa do Simples Nacional. O referido Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2011

SIMPLES NACIONAL NULIDADE. ADE. INEXISTÊNCIA.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio, oportunidade em foram observados os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Ademais, também não configura causa de nulidade o fato da descrição dos motivos que configuraram a hipótese e a fundamentação legal de exclusão constarem da Representação Fiscal para Exclusão do Simples Nacional, em relação aos quais, inequivocamente, o contribuinte teve pleno conhecimento.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

A fiscalização indicou a forma pela qual os responsáveis solidários no caso de grupo econômico praticaram o fato gerador e o interesse comum, não se limitando a mera indicação superficial da existência de grupo econômico, assim se justifica a exclusão do contribuinte do Simples Nacional, na forma do art. 3º, parágrafo 4º, V, da Lei Complementar nº 123, de 2016.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NA CONSTITUIÇÃO E FUNCIONAMENTO DE PESSOA JURÍDICA.

É cabível a exclusão do regime simplificado quando ficar comprovada a utilização de interpostas pessoas na constituição e no funcionamento de pessoa jurídica, de modo a encobrir quem são os verdadeiros sócios administradores.

Comprovada a simulação de constituição de empresa, única e exclusivamente, para fracionar o faturamento de outro empreendimento, e assim garantir a permanência indevidamente da pessoa jurídica no regime tributário simplificado, caracteriza-se a constituição de pessoa jurídica por interposta pessoa, hipótese de exclusão do Simples Nacional.

SIMPLES NACIONAL. EXCESSO DE RECEITA BRUTA EXCLUSÃO OBRIGATÓRIA

Não poderá optar pelo Simples Nacional a pessoa jurídica cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite legal.

O sujeito passivo principal e os responsáveis solidários foram regularmente cientificados do presente Auto de Infração, conforme Termos de Ciência e Avisos de Recebimento (e-fls. 366/379).

A empresa Ius Natura Ltda. juntamente com a coobrigada Ius Natura Cal Ltda apresentaram Impugnação (e-fls. 412/442), cujos argumentos foram assim resumidos pela decisão de piso:

- Dispõe sobre a tempestividade da impugnação apresentada.
- Faz breve relato dos fatos e síntese das alegações da presente impugnação. Aduz sobre a sua exclusão do Simples Nacional através de Ato Declaratório Executivo - ADE emitido pela DRF Belo Horizonte, que apresentou manifestação de

inconformidade nos autos daquele processo. Se a manifestação de inconformidade for acolhida será revertido o ADE e cancelando-se automaticamente a presente cobrança. A presente impugnação não tem por objeto reiterar os fundamentos que afastam o grupo econômico, justamente porque esse é o objeto da manifestação de inconformidade, não fazendo sentido apresentar duas defesas com as mesmas alegações. Transcreve trechos do REFISC, relativos às atividades das duas empresas defendentes.

- Reforça que a própria autoridade fiscal considerou que a impugnante exerce atividade relacionada à reprodução de software e desenvolvimento, licenciamento de programas de computador customizáveis. Diante disso, a metodologia eleita pela fiscalização para apuração do crédito tributário afronta regime obrigatório previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, já que apurou as contribuições previdenciárias devidas como incidentes sobre as folhas de pagamento, quando a empresa obrigatoriamente deveria recolher suas contribuições sobre a receita bruta, a chamada Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB. Desta forma, caracterizada a causa para o cancelamento do lançamento efetuado.

- Resume as alegações trazidas na impugnação:

i) A tributação deveria ter sido realizada com base na CPRB e não sobre a folha de pagamento, requer seu cancelamento ou, se órgão julgador entender cabível, que se refaça o lançamento com base na CPRB;

ii) Será demonstrado o equívoco da apuração do “RAT ajustado” com base em presunção quando não existia nenhum elemento que justificasse o agravamento da conduta, requer o cancelamento dessa parte do Auto de Infração; iii) Caso seja mantido o Auto de Infração com base na folha de pagamento, a impugnante demonstrará que várias verbas pagas ao empregado não deverão compor a base de cálculo tributada,

iv) requer o aproveitamento e dedução dos valores recolhidos a maior pela sistemática do Simples Nacional feitos pela IUS Natura CAL, aqui responsável solidária, nos termos da Súmula CARF nº 76; e

v) demonstrará que não se sustenta o fundamento utilizado pela fiscalização para aplicação da multa isolada do AIOA.

Na sequência discorre sobre cada uma das argumentações acima resumidas.

- CANCELAMENTO INTEGRAL DO LANÇAMENTO RELATIVO À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. ERRO MATERIAL NA METODOLOGIA APLICADA. OBRIGATORIEDADE DO REGIME DA CPRB EM DETRIMENTO DA APURAÇÃO COM BASE NA FOLHA DE SALÁRIO.

Reforça suas argumentações anteriormente resumidas, apresenta trechos do REFISC, da legislação vigente que trata da CPRB, transcreve cláusula de seu contrato social que trata do objeto social da empresa, que sua atividade está

abrangida pelas relacionadas no § 4º do art. 14, da Lei nº 11.774/2008 e, nessa condição, em sendo excluída do Simples Nacional, estava obrigada, no período objeto do lançamento fiscal, ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta e não sobre a folha de pagamento. Transcreve legislação pertinente.

- CANCELAMENTO DA COBRANÇA RELATIVA AO SAT/GILRAT. INDEVIDA PRESUNÇÃO DO FAP E, CONSEQUENTEMENTE, DO "RAT REAJUSTADO".

Faz breve relato da contribuição destinada ao SAT/GILRAT, que de acordo com o risco gerado pela atividade preponderante exercida pela empresa, as alíquotas variam em 1,0%, 2,0% e 3,0%. Trata da instituição do Fator Previdenciário Acidentário – FAP, que pode reduzir em 50% ou majorar em até 100% as alíquotas acima, conforme o desempenho da empresa em relação à sua atividade econômica. Transcreve legislação e discorre sobre sua metodologia de cálculo. Que as empresa optantes pelo SN estão desobrigadas de recolher o SAT/GILRAT, e, por essa razão, tem seu FAP por definição igual a 1,00, ou seja, um FAP neutro.

Com a exclusão da impugnante do Simples Nacional, a fiscalização lançou os valores devidos de SAT/GILRAT para as competências 01/2012 a 13/2014, utilizando-se de FAP 1,0 em 2012, 1,5 em 2013 e 2,0 em 2014, com base no contido no Parecer MPS/CNPS 1.316/2010. Aduz que a utilização destes FAP presumidos somente é permitida nas hipóteses de ocorrência de problemas de informações e cadastro que impossibilitem o cálculo do FAP para uma empresa. Este não é o caso da impugnante que sempre entregou todas as suas declarações previdenciárias. A empresa não apresentou nenhuma CAT porque não ocorreu nenhum acidente de trabalho com seus empregados e nenhum foi acometido por doença ocupacional. Discorre fartamente sobre a forma de cálculo do FAP e que a fiscalização teve à sua disposição todos os documentos e informações necessárias para o cálculo dos FAPs corretos a serem aplicados para determinação das alíquotas da contribuição para o SAT/GILRAT. Não merece prosperar, dessa forma, o critério adotado pela fiscalização aplicando o FAP presumido em razão da exclusão da empresa do Simples Nacional. Entende que não tendo acidente de trabalho ou acometimento de doença ocupacional nos anos de 2010 a 2013, deveria ser-lhe aplicado o FAP = 0,5. Requer o cancelamento das respectivas cobranças ou sua redução com a aplicação do FAP de 0,5.

- NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL E CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SAT/GILRAT SOBRE VERBAS NÃO REMUNERATÓRIAS.

Discorre fartamente sobre o tema, concluindo pelo pleito da exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias das verbas pagas a título de i) aviso prévio indenizado, ii) terço constitucional de férias e iii) salário-maternidade.

- COMPENSAÇÃO COM VALORES RECOLHIDOS NO SIMPLES NACIONAL.

Caso o ADE de exclusão seja mantido estar-se-ia reconhecendo a unidade de fato da impugnante com a IUS Natura CAL Ltda. Neste contexto, deverão ser abatidos dos débitos lançados os valores recolhimentos pelas empresas a título de contribuição previdenciária dentro da sistemática do Simples Nacional. É imperativo que se faça essa compensação já que segue a orientação contida na Súmula CARF nº 76.

- CANCELAMENTO INTEGRAL DA MULTA ISOLADA PREVIDENCIÁRIA APLICADA POR NÃO EXIBIÇÃO (OU APRESENTAÇÃO INSUFICIENTE) DE DOCUMENTO OU LIVRO RELACIONADO ÀS CONTRIBUIÇÕES EM DEBATE.

A impugnante colaborou efetivamente para a evolução dos trabalhos fiscais, respondendo a todas as intimações e apresentando documentos solicitados. À época a empresa era optante do Simples Nacional e estava desobrigada de manter a escrituração contábil obrigatória às demais pessoas jurídicas. Logo, o fundamento para a exigência da multa não se sustenta.

Dos pedidos:

i) cancelamento do Auto de Infração, uma vez que a tributação deveria ter sido realizada com base na receita bruta (CPRB) e não sobre a folha de pagamento.

i.a) não sendo este o entendimento, que se refaça o Auto de Infração com base na CPRB.

ii) cancelamento do Auto de Infração no que se refere à apuração do RAT ajustado com base em presunção, quando toda a documentação da empresa evidenciava a impossibilidade do agravamento da conduta.

ii.a) não sendo este o entendimento, requer seja aplicado o FAP de 0,5, reduzindo as contribuições a pagar.

iii) seja afastada a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e salário-maternidade.

iv) em qualquer hipótese de manutenção de crédito tributário, e, em sendo confirmada a existência de grupo econômico, que sejam aproveitados e deduzidos dos valores cobrados os recolhimentos feitos pelas empresas defendentes.

v) cancelamento do lançamento da multa isolada previdenciária no valor de R\$ 21.430,11.

Protesta ainda pela apresentação de todas as provas em Direito admitidas, em especial a juntada posterior de outros documentos.

O Escritório de Adv. J. Paulo C. de Castro Adv. Associados também apresentou Impugnação (e-fls. 2653/2663- 2718/2717) em duas petições juntadas, cujos argumentos foram assim sintetizados:

- Dispõe sobre a tempestividade da impugnação apresentada e traz breve relato dos fatos.

- INEXISTÊNCIA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ART. 124, INCISO II, DO CTN. A AUTORIDADE LANÇADORA NÃO INDICOU QUALQUER DISPOSITIVO LEGAL ESTABELECEENDO A SOLIDARIEDADE.

Como fundamento legal para atribuição de responsabilidade tributária ao impugnante, a autoridade fiscal indicou apenas o art. 124, inciso II, do CTN. Esse dispositivo trata da responsabilização das pessoas expressamente designadas por lei, sem, contudo, indicar a lei da qual decorre essa designação. Assim, deve ser afastada a cobrança em relação ao impugnante. Apresenta Acórdão do CARF.

- AD ARGUMENTANDUM. AINDA QUE HOUVESSE A SUPOSTA CONFIGURAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO POR PARTE DO IMPUGNANTE, NÃO SERIA O CASO DE SOLIDARIEDADE. JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ.

Neste tópico, dispõe o impugnante:

Como já adiantado nos fatos, o único elemento trazido aos autos pela Autoridade Fiscal como apto a configurar o "grupo econômico", em relação ao Impugnante, foi o fato de seu sócio administrador (Sr. João Paulo Campello de Castro) também ser sócio minoritário da IUS Natura Ltda, ressaltando que a sua participação era de apenas 9% e da qual não era sócio administrador. Confira-se o trecho do relatório da fiscalização:

identificou-se ainda que a empresa ESCRITÓRIO DE ADV. J. PAULO C DE CASTRO ADV. ASSOCIADOS - ME - CNPJ: 01302.661/0001-34 tem como sócio administrador o Sr. João Paulo Campello de Castro, CPF: 009.921.946-87 que também é sócio da empresa IUS NATURA LTDA EPP. Na empresa IUS NATURA LTDA EPP o Sr. João Paulo Campello de Castro, apesar de não administrador, percebe rendimentos mensais conforme folha de pagamento (e-fl.49, item 7.1).

...

Quanto à definição de Grupo Econômico, os critérios classificatórios comumente utilizados são: (i) empresas que atuam sob controle e direção comuns e (ii) realizam esforços conjuntos para a execução dos objetos sociais ou da atividade a que se propõem.

Sobre o tema, traz manifestações doutrinárias, acórdãos do STJ, do CARF, e assevera:

Nota-se, assim, que a simples existência de interesse econômico não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária. Para tanto, é imprescindível que as empresas pertencentes ao mesmo conglomerado econômico realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador da obrigação principal.

É irrelevante, portanto, o mero interesse econômico na participação nos eventuais lucros auferidos pela outra empresa do mesmo "grupo econômico" ou pelo recebimento de pro labore, principalmente pelo fato de tal interesse decorrer apenas de um sócio em comum, minoritário (detentor de 9% do capital social) e não administrador da empresa.

Não bastasse o que foi dito acima, a Autoridade Fiscal buscou sustentar o "interesse comum" somando as receitas auferidas por cada empresa, sendo que o "esforço conjunto" oriundo do Impugnante foi de, apenas, R\$1.000,00 (um mil reais) ao longo de todo o período autuado.

Ora, se o faturamento individual das outras duas empresas, pertencentes ao suposto grupo econômico, somente em 2012, superou R\$3.000.000,00 (três milhões de reais), é óbvio que o fato de o Impugnante ter auferido apenas R\$1.000,00, no mesmo período, já demonstra a ausência de propósito comum na atividade e, muito menos, que o Impugnante não realizou, em conjunto com a IUS Natura Ltda e IUS Natura CAL Ltda, a situação configuradora do fato gerador da obrigação tributária de mais de R\$3.000.000,00 (três milhões de reais).

Requer, por todo o exposto, sua completa exclusão do pólo passivo da obrigação lançada através do Auto de Infração. Caso assim não se entenda, que sua responsabilidade seja limitada à sua participação no capital social da empresa autuada, qual seja, 9%.

Quanto ao mérito do crédito tributário, reitera as argumentações da devedora principal e a outra coobrigada, requerendo o cancelamento integral da cobrança.

Protesta ainda pela apresentação de todas as provas em Direito admitidas, em especial a juntada posterior de outros documentos.

Em 29/06/2017, a 7ª Turma da DRJ/POR determinou a conversão dos autos em diligência (e-fls. 2781/2783). Nos termos do Despacho nº. 19:

[...] aduz a impugnante que, de acordo com a sua atividade, **suas contribuições previdenciárias patronais deveriam incidir sobre a Receita Bruta e não sobre a folha de pagamento, já que a redação original do art. 7º da Lei nº 12.546/2011 dispunha que as empresas de serviços de tecnologia da informação e comunicação, especificadas no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774/2008 estavam obrigadas ao recolhimento da contribuição previdenciária patronal na sistemática da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB.** Aduz ainda, e transcreve as alterações, que embora o referido artigo 7º tenha sofrido sucessivas modificações entre 2012 e 2014, sempre preservou as mesmas orientações para as atividades desempenhadas pela impugnante.

Tendo em vista o acima disposto, em especial o contido no art. 7º, § 4º, da Lei 12.546/2011, relativamente às empresas que prestam serviços nos termos do § 4º, do art. 14, da Lei nº 11.774/2008 e art. 2º, do Decreto nº 7.828/2012, com as pertinentes atualizações legislativas vigentes em cada período do lançamento em discussão, necessário se faz o retorno do presente processo ao órgão de origem, para sua manifestação conclusiva quanto à efetiva natureza da prestação de serviços pela autuada aos seus contratantes, se restam confirmadas as alegações da impugnante e seu consequente reflexo quanto à procedência ou não do lançamento efetuado relativamente às contribuições previdenciárias cobradas

incidentes sobre folha de pagamento e referentes às disposições trazidas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91.

Após as intimações da empresa para apresentação de documentos, parcialmente cumpridas¹, o Serviço de Fiscalização apresentou Relatório de Diligência (e-fls. 3520/3533) com a seguinte conclusão:

3 – Despacho Conclusivo:

3.1 – Nestes termos considerando que a empresa não comprova com exatidão a composição de sua receita bruta por atividades exercidas proporcionais às atividades oferecidas no mercado, seja pela inexistência da escrituração contábil, seja pela falta de controles internos ou memórias de cálculo, já que não atendeu às intimações e reintimações fiscais, restou à auditoria fiscal com convicção formada, apurar suas contribuições previdenciárias com base na Folha de Pagamento na forma da Lei 8.212/91.

A empresa apresentou manifestação quanto à diligência (e-fls. 3567/3584) cujo conteúdo foi assim sintetizado pela decisão de piso:

- O ponto de maior controvérsia e objeto da diligência é relativo ao enquadramento contributivo previdenciário da impugnante, se sobre a folha de pagamento, se sobre a receita bruta, este, CPRB, obrigatório por lei, à época dos fatos geradores para empresas que tenham a atividade praticada pela dependente.

O motivo da diligência requerida era exatamente verificar nos contratos mantidos com clientes e notas fiscais, se as receitas obtidas pela impugnante eram oriundas de atividades sujeitas a tributação pela CPRB. Aduz que a fiscalização ocultou diversos documentos apresentados pela impugnante, inclusive todas as respostas por ela elaboradas contendo esclarecimentos necessários sobre os documentos entregues ao fisco. Dispõe sobre a atuação da fiscalização.

Aduz que a resposta aos questionamentos feitos pelo despacho de diligência é extraída dos documentos acostados aos autos i) alterações de contrato social, ii) contratos firmados com seus clientes, e iii) notas fiscais dos serviços prestados. Ai se constata a origem de suas receitas.

Assim, a autoridade fiscal tinha à sua disposição todos os documentos e informações necessários para que pudesse responder com clareza a os questionamentos feitos pela DRJ e verificar que a natureza das atividades operacionais da intimada se enquadra na classificação das atividades do setor de tecnologia da informação e comunicação, como especificado no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774/2008, e sujeita à CPRB.

Reforça seus argumentos e transcreve suas respostas à fiscalização.

¹ Conforme relatório a empresa não teria apresentado: contabilidade em meio digital, livro diário, razão ou livro caixa, bem como memória de cálculo de apuração da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.

Informa que juntou aos autos 667 notas fiscais de prestação de serviços, por amostragem, comprovando que suas atividades são todas relacionadas à manutenção do programa Cal e da sua base de dados, compreendendo sua instalação e manutenção. Reforça que as quase 700 notas fiscais de prestação de serviços contém a descrição do serviço/produto relativo ao sistema Cal, não merecendo acolhida a alegação da autoridade fiscal que a impugnante não teria comprovado suas reais atividades. Suas atividades que dão origem às suas receitas faz com que fique sujeita obrigatoriamente ao regime da CPRB.

Por ser optante pelo Simples Nacional até então, a impugnante não tem a memória de cálculo do tributo que deveria ser apurado por meio do Auto de Infração, o que seria a aplicação da alíquota de 2,5% até 31/07/2012 e de 2,0% até 31/12/2014 às receitas declaradas da impugnante, utilizando como base os documentos já apresentados, inclusive as declarações entregues tempestivamente. A fiscalização pretendeu transferir todo o ônus da prova ao contribuinte, no intuito que ele realizasse todos os cálculos a embasar a tentativa do fisco refazer o lançamento.

- Omissão do Relatório de Diligência quanto à segunda parte do Despacho de Diligência Fiscal.

O segundo ponto do despacho de diligência, que trata do esclarecimento acerca do aviso prévio indenizado também deixou de ser respondido pelo relatório de diligência, já que se essa rubrica estivesse incluída na base do salário de contribuição, ela deveria ser excluída já que não sofre incidência de contribuição previdenciária. A fiscalização não mencionou nada em relação a esta verba.

A irresignação da requerente permanece com relação a todos os pontos que já foram levantados na impugnação apresentada inicialmente, uma vez que a fiscalização não realizou a necessária investigação determinada pela DRJ.

No tópico que trata das Conclusões da Impugnante, dispõe robustamente mais uma vez acerca da sua irresignação pela atuação fiscal, quando manteve integralmente o lançamento em discussão sob falso pretexto de que a defendente não forneceu elementos suficientes que comprovassem suas atividades, quando a impugnante estava obrigada ao regime da CPRB à época dos fatos geradores.

Ratifica todos os fatos e fundamentos aduzidos em sua impugnação e requer o cancelamento do lançamento, com amparo nos fundamentos expostos ao longo daquela defesa. Protesta pela produção de todas as provas em Direito admitidas, em especial pela juntada posterior de documentos comprobatórios.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, com a reformulação do crédito considerando as provas apresentadas aos autos. O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. CPRB. REGIME MISTO. COEFICIENTE DE REDUÇÃO.

As empresas que auferem receita decorrente prestação de serviços previstos no artigo 7º, inciso I, da Lei nº 12.546/2011, e também auferem receitas decorrentes de outras atividades, estão sujeitas, quando enquadradas nos limites legais, a um regime misto de cálculo da contribuição previdenciária: uma incidente sobre a receita bruta e outra sobre a folha de pagamento, está com um coeficiente de redução.

O coeficiente de redução aplicável às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de pagamento das empresas sob regime misto resulta da razão entre a receita bruta de atividades ou produtos não sujeitos à desoneração e a receita bruta total da empresa.

Para que a fiscalização forme sua convicção sobre a real prestação de serviço feita pela empresa e verifique os valores de receita bruta total e da atividade sujeita contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, necessário que a empresa apresente as respectivas informações pertinentes ou mesmo a proporcionalidade dos valores de receita bruta envolvidos.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO.

Ocorrendo problemas de informações e cadastro que impossibilitem o cálculo do FAP para uma empresa, o valor FAP atribuído será igual a 1,0000. Se no processamento anual seguinte do FAP for averiguado problema que impossibilite, novamente, o cálculo do FAP será atribuído valor igual a 1,5000. A partir do terceiro processamento consecutivo com impossibilidade de cálculo do FAP por problemas de informações e cadastro a empresa terá valor FAP atribuído igual a 2,0000. O procedimento encontra-se estabelecido na Resolução MPS nº 1.316/2010 e a sua análise compete ao Ministério da Previdência Social.

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO QUE REGE O SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias, mediante aproveitamento de valores recolhidos indevidamente para o Simples Federal ou Nacional.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS FORA DO PRAZO LEGAL. EXCEÇÃO. INDEFERIMENTO.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo exceções previstas legalmente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Apesar de ter considerado a Impugnação apresentada pelo escritório de Adv. J. Paulo C. de Castro Adv. Associados – MEA intempestiva, a decisão determinou a exclusão do polo

passivo do devedor solidário Escritório de Adv. J. Paulo C. de Castro Adv. Associados – ME, nos termos do Voto proferido:

No entanto, do breve resumo feito no Relatório acima, tem-se que a referida impugnação intempestiva trata especificamente da sua inclusão no polo passivo como responsável solidário do lançamento efetuado. E, exatamente este assunto já foi conhecido e abordado por este julgador nos autos do processo nº 15504.728580/2016-75, que trata da exclusão da impugnante do sistema Simples Nacional, onde este julgador entendeu que era improcedente a inclusão do Escritório de Advocacia Paulo C. de Castro Advogados Associados – ME no grupo econômico de fato e sua consequente responsabilização solidária, de forma que, em respeito a verdade material, mesmo sendo intempestiva a impugnação protocolada pelo interessado nos presentes autos, entendo que deva ser aqui tratado tal assunto nos termos já dispostos no processo nº 15504.728580/2016-75.

Antes da intimação do resultado de julgamento e tendo em vista que as recorrentes obtiveram cópia dos autos em 06/09/2018, em 05/10/2018, foi interposto Recurso Voluntário (e-fls. 3666/3716) pelas empresas Ius Natura Ltda. e Ius Natura Cal Ltda., com os seguintes argumentos (em tópicos):

1. Tempestividade
2. Vícios do Acórdão recorrido e síntese dos fatos
 - 2.1. Da frustrada tentativa da DRJ de transferir o ônus probatório da fiscalização para o contribuinte.
 - 2.2. Teoria dos motivos determinantes: a autoridade julgadora não pode alterar os fundamentos da autuação. Impossibilidade de manter a cobrança sob nova motivação ou critérios de lançamento diferentes daqueles estabelecidos no auto de infração
 - 2.3. Tempestividade da impugnação do escritório coobrigado
3. Síntese das alegações tecidas no presente recurso
4. Fundamentos de Direito
 - 4.1. Impossibilidade de inovar os fundamentos do auto de infração. Vinculação da fundamentação pela teoria dos motivos determinantes
 - 4.2. Cancelamento integral do lançamento relativo à contribuição previdenciária patronal. Erro material na metodologia aplicada. Obrigatoriedade do regime da CPRB em detrimento da apuração com base na folha de salário.
 - 4.3. Cancelamento da cobrança relativa ao SAT/GILRAT. Indevida presunção do FAP e, consequentemente do “RAT ajustado”
 - 4.4. Não incidência da contribuição previdenciária patronal e contribuição para o custeio do SAT/GILRAT sobre verbas não remuneratórias.

- 4.5. Da necessária observância à Súmula CARF nº. 76 e ao art. 150, §3º do CTN: Abatimento dos valores já recolhidos a título de INSS, na sistemática do Simples Nacional, por qualquer um dos sujeitos passivos do auto de infração.
- 4.6. Cancelamento integral da multa isolada previdenciária aplicada por não exibição (ou apresentação insuficiente) de documento ou livro relacionado às contribuições em debate.

Com o Recurso Voluntário foram juntados os seguintes documentos: cópia do Acórdão nº. 15-44.869, de 21/08/2018 proferido no PTA nº. 15504.729895/2016-30 da Ius Natura Cal Ltda. – ME (e-fls. 3717/3738), e cópias de notas fiscais pela Ius Natura Ltda (e-fls. 3739/9966).

Em 30/04/2020, foi juntada petição (e-fls. 9971/9975) requerendo a aplicação da Solução de Consulta COSIT nº. 17 de 2020 e reiterando o pedido de aproveitamento dos valores recolhidos no âmbito do Simples Nacional, conforme Súmula CARF nº. 76. A petição ainda reiterou os demais fundamentos do recurso voluntário.

Considerando que o feito administrativo versava sobre a questão presente no Tema nº 985 do ementário da Repercussão Geral, tendo sido determinada, nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, a suspensão da tramitação, em razão da possível modulação de efeitos a ser operada nos embargos de declaração pendentes de julgamento no Plenário presencial, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC, foi proferido Despacho (e-fls. 10040/10046) sobrestando o presente processo, nos termos da orientação da 2ª SEJUL.

Com a finalização da discussão no âmbito do STF, os autos retornaram para análise e julgamento perante o CARF.

Compulsando os autos, verificou-se que o sujeito passivo solidário Escritório de Adv. J. Paulo C. de Castro Adv. Associados – ME não teria sido regularmente intimado no resultado de julgamento. As recorrentes Ius Natura Ltda. e Ius Natura Cal Ltda. tomaram ciência do acórdão da DRJ no dia 06/09/2018, quando obtiveram cópia integral do processo, como informado na petição do Recurso Voluntário e identificado no Despacho de Encaminhamento e-fl. 9967.

Dessa forma, foi proferido Despacho nº. 2101-000023 (e-fl. 10040/10046) para saneamento do referido processo. A intimação foi promovida por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, ciência esta realizada na data de 25/03/2026 (e-fl. 10057). Não foi apresentado recurso voluntário.

Os autos retornaram para julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o Relatório.

VOTO

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

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício deve-se ao fato de a decisão ter exonerado um dos responsáveis solidários pelos débitos e também pelo fato de ter recalculado parte do débito para considerar parte da receita comprovada como tributável pela CPRB.

O juízo de admissibilidade do recurso de ofício, deve ser verificado na forma da Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O limite de alçada vigente é disciplinado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que estabelece valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Os créditos lançados, considerando valores principal e multa somam R\$ 2.886.158,50.

Assim, o recurso de ofício não merece conhecimento.

2 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DELIMITAÇÃO DO FEITO

O Recurso Voluntário foi interposto dentro do prazo legal e é tempestivo. Porém, atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72.

O Recurso, interposto pelas recorrentes Ius Natura Ltda. e Ius Natura Cal Ltda. traz considerações sobre a análise da tempestividade da impugnação apresentada pelo responsável solidário - Escritório de Advocacia Paulo C. de Castro Advogados Associados – ME. A Impugnação foi considerada intempestiva pela decisão de piso. Contudo, o responsável solidário foi excluído do polo passivo da demanda, considerando a decisão proferida nos autos da exclusão do Simples Nacional, Processo nº 15504.728580/2016-75.

Tendo sido excluído do polo passivo, o Escritório de Advocacia Paulo C. de Castro Advogados Associados – ME sequer apresentou Recurso Voluntário contra a decisão.

As recorrentes não têm legitimidade para apresentar qualquer questionamento em nome do responsável solidário, nos termos 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, o recurso deve ser conhecido parcialmente, deixando de conhecer do pedido relacionado à tempestividade da impugnação do responsável solidário.

Antes de adentrar na análise do pedido de juntada de novos documentos apresentados com o Recurso Voluntário, faz-se necessário apresentar um histórico da autuação.

2.1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A AUTUAÇÃO

Conforme relatado, a presente autuação surgiu da exclusão da empresa do Simples Nacional, promovida pelo ADE DRF/BHE/ nº141, de 03/11/2016, com efeitos a partir de 01/01/2012. A Recorrente foi excluída do Simples Nacional por incorrer em vedação prevista contida inciso II, do artigo 3º, da LC nº 123/2006, e na restrição prevista no inciso I, do artigo 12, da Resolução CGSN nº 4, de 30/05/2007, e com base nas disposições contidas na Representação Interna para Exclusão do Simples Nacional, que apresenta a motivação fática e a fundamentação legal considerada pela fiscalização, e que remete a formação de grupo econômico de fato pelas empresas, além da constituição de empresas por intermédio de interpostas pessoas, o que comprova as situações previstas nos incisos II, IV e V do parágrafo 4º, do art. 3º e inciso IV, do art. 29, da LC nº 123/2006, desde o ano de 2011.

Desde o ano calendário de 2011 o somatório do faturamento dessas empresas ultrapassou os limites estabelecido de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) para 2011 e de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para os anos seguintes de 2012, 2013 e 2014. Além disso, foi apontada a coincidência do quadro societário e dos poderes de administração das empresas (unidade gerencial):

7.1- Conforme informações extraídas dos sistemas da Receita Federal do Brasil – RFB, foi identificado que alguns dos sócios administradores e até administradores não sócios da empresa IUS NATURA CAL LTDA – ME - 07.902.400/0001-31 são também sócios administradores da empresa IUS NATURA LTDA – EPP – 26.265.371/0001-99. Verifica-se que o Sr. Leonardo Pinho de Oliveira é sócio administrador das duas empresas. A Sra. Cinara Colen Rievers é sócia administradora da empresa IUS NATURA LTDA – EPP e administradora não sócia na empresa IUS NATURA CAL LTDA – ME. Identificou-se ainda que a empresa ESCRITÓRIO DE ADV. J. PAULO

C. DE CASTRO ADV. ASSOCIADOS – ME – CNPJ: 01.302.661/0001-34 tem como sócio administrador o Sr. João Paulo Campello de Castro – CPF: 009.921.946-87 que também é sócio da empresa IUS NATURA LTDA – EPP. Na empresa IUS NATURA LTDA – EPP o Sr. João Paulo Campello de Castro, apesar de não administrador, percebe rendimentos mensais conforme folha de pagamento.

7.2- É ainda administrador comum às empresas IUS NATURA CAL LTDA – ME e IUS NATURA LTDA – EPP o Sr. Ricardo Rievers de Almeida com plenos poderes para assinar pelas empresas isoladamente ou em conjunto com o Sr. Leonardo Pinho

de Oliveira conforme procuração de plenos poderes outorgada pela Sra. Cinara Colen Rievers.

No que diz respeito às atividades das empresas, a fiscalização observou que elas teriam atividades relacionadas ou complementares:

7.4. Ainda de acordo com os contratos, alterações contratuais e Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, constata-se que as três empresas têm atividades econômicas correlatas e/ou complementares, ou seja, relacionadas à reprodução de software em qualquer suporte e desenvolvimento, licenciamento de programas de computador customizáveis sob assessoria na gestão de requisitos legais nas áreas de Meio Ambiente, Saúde Ocupacional, Segurança do Trabalho, Responsabilidade Social, Eficiência Energética, Qualidade e Segurança de Alimentos.

A Ius Natura Ltda. possui como código e descrição da atividade econômica principal 63.99-2.00 – outras atividades de prestação de serviços de informação não especificadas anteriormente, e secundárias: 63.19-4-00 – portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet e 62.02-3-00 desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis.

O objetivo social da empresa, conforme definido na 10ª alteração contratual em vigor de 28/08/2009 a 10/04/2014 data da 11ª alteração contratual a sociedade teve como objetivo social a Prestação de Serviços de Desenvolvimento, Licenciamento ou Cessão de Direitos de programas Customizáveis e Tecnologia da Informação na área de Meio Ambiente. Porém, a empresa oferecia e prestava outros serviços, como verificado no site oficial de endereço eletrônico:

7.5- A constatação da correlação entre as atividades é confirmada ainda em site oficial de endereço eletrônico www.iusnatura.com.br, alcançado pela busca da expressão IUS NATURA, conforme se reproduz em parre:

7.5.1- A IUS NATURA presta “assessoria na gestão de requisitos legais nas áreas de Meio Ambiente, Saúde Ocupacional, Segurança do Trabalho, Responsabilidade Social, Eficiência Energética, Qualidade e Segurança de Alimentos.”.

Conhecimento para aprimorar o gerenciamento de riscos Caso sua empresa tenha a necessidade de treinar os gestores na legislação aplicável, nossa equipe está apta a atendê-lo!

Nossos treinamentos fornecem noções sobre o ordenamento jurídico brasileiro, as responsabilidades por dano ambiental e por acidente/doença do trabalho e sobre as principais obrigações decorrentes da legislação aplicável, dentre outros conteúdos que podem aprimorar o seu gerenciamento de riscos.

Verifica-se, portanto, que a empresa ofereceria outros serviços de consultoria e treinamento de pessoal, além de atividades relacionadas ao software.

As empresas funcionavam no mesmo endereço de domicílio, mesmo endereço eletrônico e mesmo telefone. A fiscalização também identificou diversas reclamações trabalhistas em que as três empresas respondem solidariamente pelo implemento das obrigações objeto das condenações trabalhistas, evidenciando que seus prestadores de serviços ao pleitearem seus direitos o fazem em desfavor do grupo empregador.

A Ius Natura Cal Ltda, por sua vez, possui código de descrição da atividade econômica principal 18.30-0-03 reprodução de software em qualquer suporte e secundária 47.89-0-99 comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente.

Ponto relevante destacado pela fiscalização e que é fulcral para os presentes autos é o fato de que

[...] a empresa não procedeu à escrituração contábil e/ou não a apresentou à auditoria fiscal em meio de livro Diário ou na forma dos termos de intimação fiscal inicial e 001 (informações da Contabilidade em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD da SRP- Versão 1.0.0.2 do MANAD, aprovada pela IN MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006, DOU de 03/07/2006). **A falta da análise contábil não permitiu à auditoria fiscal a possibilidade de acesso a outras informações de comprovação da integração entre as empresas componentes do GRUPO ECONÔMICO.** (grifos acrescidos)

A falta de apresentação da escrituração contábil teria comprometido o trabalho da fiscalização, tanto na verificação da relação entre as empresas, tanto com relação à verificação das receitas auferidas, como se verificará adiante.

No processo de exclusão do Simples Nacional as recorrentes questionaram a caracterização de grupo econômico de fato e a falta de previsão legal para soma das receitas brutas em caso de grupo econômico de fato.

Como destacado anteriormente, o Acórdão n.º 1003-002.334 houve por bem manter a exclusão da empresa do Simples Nacional. Como a empresa não inovou em seus argumentos, foi trazido como razões de decidir o acórdão proferido em primeira instância, que destacou:

Tocante ao grupo econômico de fato, ressalte-se, conforme alega a manifestante, que não existe previsão legal de exclusão do Simples em decorrência apenas de tal caracterização. No entanto, não estamos diante desta situação, a exclusão pela simples caracterização de Grupo Econômico ou mesmo a soma dos faturamentos pela simples formação do Grupo Econômico. Vejamos o que dispõe a Representação Interna para Exclusão do Simples Nacional, emitida pela auditoria fiscal e parte integrante do presente processo, conforme trechos já transcritos no Relatório que precede a este Voto:

6.3- A constituição de uma pessoa jurídica, com o único objetivo de alcançar benefício ou economia tributária, será considerada ato sem propósito

negocial e, como tal, um ato jurídico viciado nos termos do art. 50 do Código Civil.

Consuma-se também a fraude à Lei quando certa norma jurídica considerada cogente deixa de ser cumprida porque os particulares adotam passos e formas instrumentais diversas das típicas, para driblar a Lei cogente. Na fraude à Lei todos os atos são válidos de per si, mas o conjunto considerado é inválido.

*6.4- Na esteira destas figuras é que a Receita Federal do Brasil vem quebrando os chamados planejamentos tributários, principalmente quando **a interpretação dos fatos concretos revela que a família e/ou outros interessados montou estrategicamente suas atividades econômicas fracionadas em mais de uma empresa para se beneficiar em parte do tratamento tributário favorecido.** O caso mais frequente é a tentativa de se dividir o faturamento total da empresa como um todo em subfaturamento segmentados por setores de um único empreendimento, driblar a Lei cogente que estipula o limite pelo faturamento para enquadramento no REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES.*

...

*6.7- Assim, **o fundamento para a exclusão não é a caracterização do grupo econômico de fato, mas sim a realidade subjacente que advém dessa caracterização, qual seja, a dependência entre as empresas, que atuam como empreendimento único. Nessa hipótese, o faturamento para fins de apuração do limite legal não pode ser considerado individualmente (por empresa integrante do grupo), mas na sua totalidade, a fim de que o grupo econômico não se beneficie indevidamente do Simples Nacional através de uma das empresas dele integrante.***

Ainda quanto ao grupo econômico, a fiscalização objetivou demonstrar que a empresa manifestante e uma das demais envolvidas, na realidade formam um Grupo Econômico, estando divididas para fins de obter uma tributação mais benéfica, mas que, fundamentalmente, dispõem de mesma organização gerencial, ressaltando-se que as empresas exercem a mesma atividade ou atividades correlatas ou complementares, quais sejam, atividades relacionadas à reprodução de software em qualquer suporte e desenvolvimento, licenciamento de programas de computador customizáveis sob assessoria na gestão de requisitos legais nas áreas de Meio Ambiente, Saúde Ocupacional, Segurança do Trabalho, Responsabilidade Social, Eficiência Energética, Qualidade e Segurança de Alimentos.

Portanto, ficou caracterizado o grupo econômico de fato e a separação artificial de empresas com a mesma gestão, com o objetivo de gozar de enquadramento no Simples Nacional.

Nos autos que levaram à exclusão também destacou-se que

[...] tanto pelo contido em seus objetos sociais como pela sua página na internet e pelo disposto nos processos trabalhistas, que as atividades das empresas são complementares e correlatas, não cabendo se acatar a disposição da empresa em sentido contrário.

Alegou-se, naquele processo e também nos presentes autos, que cada empresa cumpre em apartado suas obrigações principais e secundárias, inclusive a contabilidade. **Porém, em nenhum momento a contabilidade da empresa foi submetida à fiscalização, como destacado anteriormente. Como bem destacou a fiscalização, sem a apresentação da escrituração contábil das empresas, a fiscalização não pode identificar outras informações que comprovariam a integração das empresas componentes do grupo econômico. Sem a escrituração também não foi possível identificar as atividades efetivamente praticadas pela Ius Natura Ltda. e se ela deveria ser tributada com base na folha de salários ou pela receita bruta.**

Com base na exclusão, a fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

Desde a apresentação da Impugnação, a Ius Natura Ltda. defende que a autuação estaria equivocada porque, em razão da sua atividade, não deveria recolher as contribuições previdenciárias devidas como incidentes sobre as folhas de pagamento, e sim deveria recolher suas contribuições sobre a receita bruta, a chamada Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB.

Contudo, a Recorrente não comprova tais fatos e não apresentou a escrituração contábil. Com a Impugnação, a empresa apresentou os documentos que já tinham sido apresentados à fiscalização, quais sejam:

[...] Doc. nº 03: Cópia da relação de composição dos DAS do Simples Nacional da IUS Natura CAL Ltda, bem como cópia do comprovante de recolhimento da guia do “INSS” DO PERÍODO DE 01/2012 A 12/2014;

Doc nº 04: Resumo das GFIPs das competências de 01/2009 a 13/2014;

Doc nº 05: Resumo das folhas de pagamento do período de 01/2012 a 13/2014;

Doc nº 06: Cópias dos Autos de Infração lavrados contra a coobrigada IUS Natura CAL Ltda (PTA nº. 15504-729.895/2016-30 e PTA nº. 15504.729896/2016-84).

Foi determinada diligência para que a fiscalização se manifestasse

[...] quanto à efetiva natureza da prestação de serviços pela autuada aos seus contratantes, se restam confirmadas as alegações da impugnante e seu consequente reflexo quanto à procedência ou não do lançamento efetuado relativamente às contribuições previdenciárias cobradas incidentes sobre folha de pagamento e referentes às disposições trazidas no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91.

No Relatório de Diligência, a fiscalização intimou e reintimou a Lus Natura Ltda. à apresentação de documentos. Chama a atenção para os documentos que não foram apresentados:

2.2.2. ...Não apresentou...

2.2.2.1 – Contabilidade em meio digital, livro diário, razão ou livro caixa.

2.2.2.2 – Memória de cálculo de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta – CPRB.

O Relatório de diligência destacou:

2.3.2. **Para melhor esclarecer as atividades da empresa seria imprescindível que a mesma apresentasse sua contabilidade, onde deveria estar contabilizado de forma discriminada o faturamento identificando as receitas brutas consideradas pela empresa ou não consideradas pela empresa como fatos geradores da contribuição previdenciária sobre a receita bruta.**

2.3.3. **Na falta da contabilidade a auditoria fiscal oportunizou a empresa solicitando apresentar, livro razão e livro caixa. Oportunizando ainda mais a empresa, intimou-se e reintimou-se esclarecer suas atividades apresentando memória de cálculo de apuração da base de cálculo da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta – CPRB, não sendo atendida em qualquer momento.**

(...)

2.3.4 – Ao deixar de apresentar os documentos imprescindíveis às análises da auditoria, a empresa incorreu na impossibilidade de comprovar à auditoria suas reais atividades, não permitindo, portanto, a formação da convicção fiscal do real enquadramento contributivo previdenciário da empresa, se pela Lei 8.212/91 c/c Decreto 3048/99 (folha de pagamento)...

(...)

...se sobre a receita bruta (CPRB)

(...)

2.3.5 – Por prejudicar as análises da auditoria fiscal impedindo sua formação de convicção sobre as reais atividades da empresa e seu respectivo enquadramento contributivo previdenciário, a empresa foi autuada por deixar de exibir documentos ou livros relacionados com as contribuições previstas na Lei nº. 8.212, de 1991, ou apresentação que não atenda às formalidades legais exigidas – Código de Receita nº. 2408, conforme Auto de Infração processo nº. 15504-729.893/2016-41 parte integrante deste relatório de diligência fiscal.

3. Nesse sentido, na forma do inciso I, parágrafo 1º e 2º do art. 9º da Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011, a empresa não comprovou exercício de atividades apuráveis pelo faturamento bruto superior ou inferior a 5% para qualquer uma das formas contributivas.

3 – Despacho Conclusivo:

3.1 – Nestes termos considerando que a empresa não comprova com exatidão a composição de sua receita bruta por atividades exercidas proporcionais às atividades oferecidas no mercado, seja pela inexistência da escrituração contábil, seja pela falta de controles internos ou memórias de cálculo, já que não atendeu às intimações e reintimações fiscais, restou à auditoria fiscal com convicção formada, apurar suas contribuições previdenciárias com base na Folha de Pagamento na forma da Lei 8.212/91.

A recorrente, em sua manifestação após a diligência fiscal ataca o trabalho fiscal. Afirma que a fiscalização teria deixado de analisar documentos apresentados e que estes comprovariam que as receitas obtidas pela impugnante eram oriundas das atividades sujeitas à tributação pela CPRB, e afirma que a fiscalização teria ocultado diversos documentos apresentados pela impugnante.

Com esses breves apontamentos, passar-se-á à análise do Recurso Voluntário.

2.2 DAS NOTAS FISCAIS JUNTADAS AOS AUTOS COM O RECURSO VOLUNTÁRIO E DO PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS

Ainda atacando a diligência fiscal, o Recurso Voluntário sustenta que não teriam sido juntadas aos autos as notas fiscais apresentadas **por amostragem** e que a diligência teria sido omissa. Contudo, *cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir*².

As recorrentes apresentaram um grande volume de notas fiscais (6.200) com o Recurso Voluntário (e-fls. 3739/9966). Requerem a consideração dos documentos como comprovação dos serviços efetivamente prestados pela Lus Natura Ltda. em respeito ao princípio da verdade material, como se vê no pedido:

(vi) Em respeito ao princípio da verdade material, que deve nortear o processo tributário administrativo, **requer a juntada das milhares de notas fiscais anexas.**

As recorrentes protestam, ainda, pela produção de todas as provas de direito admitidas e a juntada posterior de outros documentos.

Conforme destacado pela decisão de piso, já tinham sido apresentadas 700 notas **a título de amostragem**, documentos que foram analisados detidamente pela DRJ:

Assim, o que temos de concreto é que proporcional a parte da receita dos serviços prestados e que foram pela empresa comprovados através das 667 notas fiscais de prestação de serviços apresentadas deve ser excluída no Auto de Infração, na proporção prevista no inciso II do art. 2º do Decreto nº 7.828/2012, na verdade, a *contrario sensu* do contido neste dispositivo legal. Ou seja, mês a mês, verifica-se a razão do montante de receita trazido aos autos pela

² CARF. Acórdão nº. 2401-011.323. 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Matheus Soares Leite. Sessão de 09/08/2023.

impugnante nas 667 notas fiscais de serviços e que se referem a serviços comprovadamente a ser tributados pela CPRB, calcula-se o percentual desse montante em relação à receita total declarada pela empresa e obtida nos sistemas da Receita Federal do Brasil, e exonera-se esse percentual do Auto de Infração lançado sobre a folha de pagamento, já que foi esse o percentual comprovado pela impugnante que obrigatoriamente deve ser tributado pela CPRB. Todas as notas fiscais trazidas aos autos e que comprovam sua atividade pela CPRB estão, sendo, portanto, consideradas e excluídas proporcionalmente à receita no lançamento efetuado.

Este julgador elaborou a “Planilha – Notas Fiscais – Serviços CPRB”, anexa a este Acórdão, digitando, por competência, valor e número das notas fiscais de prestação de serviços, cada uma das 667 trazidas aos autos e totalizando por competência. Dos totais mensais, elaborou-se então a planilha abaixo, onde se calcula o percentual do valor ao Auto de Infração a ser exonerado.

As novas notas fiscais apresentadas com o recurso voluntário são documentos que não devem ser conhecidos.

O Decreto nº. 70.235/72 determina que a Impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal e ela deverá conter todos os argumentos de direito e fato e todas as comprovações dos argumentos, sob pena de preclusão. É o que dispõem os artigos 15, 16 e 17 do Decreto, *verbis*:

Art. 15. A impugnação, **formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - **os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir**;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício

ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º **A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)**

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (grifos acrescidos)

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Nesse contexto, a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com àquela abordada pelo recorrente em sua impugnação, não podendo a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual.

O mesmo se vê com as provas apresentadas.

Conforme o comando do art. 16, § 4º, reproduzido alhures, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, havendo ressalva somente nas situações expressamente previstas nas

alíneas do mesmo § 4º. No presente caso, contudo, não estão presentes quaisquer das hipóteses. As notas fiscais eram documentos que já estavam à disposição para serem juntadas na época da Impugnação, e não servem para contrapor a questões supervenientes trazidas aos autos. Muito pelo contrário.

Como se viu, a principal controvérsia dos presentes autos gira em torno da comprovação das atividades realmente prestadas pela Lus Natura Ltda. Para tal análise, desde o primeiro momento da fiscalização, requereu-se a **apresentação da escrituração fiscal das empresas, o que não foi apresentado**. Não foi apresentada a **memória de cálculo da apuração da CPRB**, de modo que **a diligência foi inconclusiva por falta da apresentação dos documentos solicitados pela fiscalização**. Portanto, verifica-se que foram dadas todas as oportunidades de apresentação da documentação imprescindível para a confirmação das receitas da Lus Natura Ltda. e das suas reais atividades, **oportunidades que não foram aproveitadas pelas recorrentes**.

As notas fiscais apresentadas, como bem destacado pela empresa, são uma amostragem, não há uma correlação das notas fiscais com a escrituração da empresa, não há uma certeza de como se dá a composição das receitas auferidas no período fiscalizado, uma vez que não foi apresentada a escrituração contábil.

Portanto, novos documentos apresentados em momento totalmente atípico, não devem ser apreciados.

O princípio da verdade material alegado pelas recorrentes para justificar a juntada aos autos das notas fiscais não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

Ainda sobre a prova no processo administrativo, destacou o Conselheiro Matheus Soares Leite³:

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Além disso, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé, quando afirma que, "(...) provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento".

³ CARF. Acórdão nº. 2401-009.313, – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Conselheiro Relator Matheus Soares Leite. Sessão de 06/04/2021.

No mesmo sentido, manifesta-se com precisão Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em sua obra *Processo Administrativo Tributário*, Malheiros Editores, 2000, pg. 184/185:

As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas de produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoadado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. (...) A parte que não produz prova, convincentemente, dos fatos alegados, sujeita-se às consequências do sucumbimento, porque não basta alegar.

Tem-se, pois, que simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados. Assim, uma vez que não houve a comprovação de que o contribuinte estaria, de fato, desprovido da possibilidade de uso ou fruição do bem imóvel, tal fato fulmina sua pretensão de afastar sua legitimidade passiva

Diante do exposto, não conheço das notas fiscais apresentadas com o Recurso Voluntário.

3 PRELIMINARES

3.1 NULIDADE DO LANÇAMENTO

As Recorrentes alegam que o Auto de Infração seria nulo em razão de ter promovido o lançamento das contribuições previdenciárias devidas com base na folha de salários, enquanto seria exigível a contribuição com base na sua receita bruta na totalidade de suas receitas. Alega que a Lus Natura Ltda. teria como atividade a prestação de serviços de desenvolvimento, licenciamento ou cessão de direito de programas customizáveis e tecnologia da informação na área de meio ambiente, atividade submetida à tributação pela CPRB.

Como se verificou anteriormente, desde o início da fiscalização destacou-se que era imprescindível a apresentação da escrituração fiscal das empresas, não só para se determinar com certeza a relação das atividades prestadas pelas duas empresas, mas também para confirmação da receita bruta de cada atividade originária para submissão à tributação.

Contudo, apesar de as recorrentes sustentarem que não teriam sido prestadas outras atividades pela Lus Natura Ltda., nos autos não há comprovação efetiva da totalidade das atividades prestadas. Foi feita uma comprovação por amostragem, que já foi considerada pela decisão de piso.

Ademais, a fiscalização identificou a possibilidade de prestação de serviços não enquadrados na CPRB, como atividades de consultoria, treinamento, etc. Ao invés de as recorrentes apresentarem a escrituração contábil, ou, ao menos, a memória de cálculo da CPRB, optaram por não apresentar as informações à fiscalização.

O lançamento em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), 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 responsáveis solidários; e (g) lavratura do termo correspondente, tudo conforme a legislação.

Todos foram intimados e puderam apresentar suas defesas.

Assim, não se verificando ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência dos envolvidos e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, tendo sido lavrado o Auto de Infração por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 (PAF), é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59, *verbis*:

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.

Não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e das multas aplicadas.

Nesse sentido, tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando aos contribuintes o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

No que se refere ao ônus da prova, cumpre observar que, no processo administrativo fiscal, cabe à autoridade fiscal demonstrar os fatos constitutivos da exigência tributária, mediante a apresentação dos elementos que lhe conferem suporte. Uma vez regularmente constituído o crédito tributário e evidenciados os fatos que fundamentam o lançamento, compete ao sujeito passivo, caso pretenda infirmá-los, apresentar elementos probatórios aptos a demonstrar a ocorrência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão fazendária, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/1972, em consonância com a regra de distribuição do ônus da prova prevista no art. 373, II, do Código de Processo Civil.

Nesse sentido, Fabiana Del Padre Tomé⁴, ao tratar da prova no Direito Tributário, esclarece:

Em processo tributário (...) se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. 2008, p. 234.

inocorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas.

Não basta, portanto, a mera apresentação de documentos, ainda que em quantidade expressiva. É necessário que a parte demonstre a pertinência desses elementos em relação aos fatos controvertidos, estabelecendo o vínculo entre a prova produzida e a circunstância que pretende ver reconhecida. A documentação apresentada deve ser hábil não apenas formalmente, mas também materialmente apta a infirmar os fundamentos que sustentam a exigência.

Na mesma linha, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁵ assinalam que, no processo administrativo fiscal federal, o ônus probatório recai, em regra, sobre aquele que pretende extrair determinada consequência jurídica do fato alegado. Assim, à Fazenda compete comprovar os fatos constitutivos da obrigação tributária, enquanto ao sujeito passivo cabe demonstrar os fatos que invoque para afastar, modificar ou extinguir a pretensão fiscal. Os autores ressaltam, ainda, que a produção de prova pelo contribuinte não constitui propriamente um dever, mas um ônus processual: sua inobservância não enseja sanção autônoma, mas impede que a parte obtenha a consequência jurídica favorável que dependeria da demonstração do fato alegado.

Rejeita-se a tese de nulidade, em todos os seus fundamentos, registrando-se que as questões relativas ao mérito serão analisadas adiante.

3.2 NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

As recorrentes alegam que a decisão de primeira instância seria nula em razão de ter alterado o critério jurídico do lançamento. Alegam que o lançamento teria se destinado à cobrança de contribuições previdenciárias sobre folha de salários e a DRJ teria decidido que parte das receitas da lus Natura Ltda. se enquadrariam na CPRB, atribuindo novo fundamento ao Auto de Infração.

Não assiste razão às recorrentes.

Em se tratando de CPRB, não há que se falar em atividade preponderante, nos termos da legislação da contribuição prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, mas em atividade principal, que corresponde àquela da qual advém a maior parte da receita do contribuinte.

Ficou bem claro que a ausência de apresentação da escrituração contábil teria deixado dúvidas sobre as atividades efetivamente desempenhadas pela empresa e as receitas auferidas, de modo que o auto de infração foi lavrado da forma correta, de acordo com a legislação pertinente. O trecho abaixo evidencia que o lançamento seguiu o determinado pela legislação:

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2010, p. 214.

Parcial razão assiste a ambos.

Isto porque, de fato, a empresa apresenta documentos que levam a formação da convicção de que em parte do período objeto do lançamento, a empresa prestou serviços que se enquadram no disposto no art. 7º da Lei nº 12.546/2011, e deve obrigatoriamente contribuir pela CPRB nessas competências. Por outro lado, razão assiste à fiscalização, quando aduz que a impugnante não tendo apresentado a composição integral de sua receita em todo o período do lançamento, deixou de trazer elementos comprobatórios de quanto da sua receita refere-se a serviços tributados pela CPRB e quanto pela folha de pagamento, se houver. Assim, vejamos o que diz a legislação a respeito, transcrevendo artigos do Decreto nº 7.828/2012, decreto que regulamenta a incidência de CPRB:

Art. 2º Entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de dezembro de 2014, incidirão sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as contribuições das empresas que prestam **exclusivamente** os serviços de Tecnologia da Informação - TI e de Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, assim considerados:

I - análise e desenvolvimento de sistemas;

II - programação;

III - processamento de dados e congêneres;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - assessoria e consultoria em informática;

VII - suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; e VIII - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às empresas que exerçam exclusivamente as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador.

§ 2º Entre 1º de abril de 2012 e 31 de dezembro de 2014, será aplicado o disposto no caput às empresas de call center e de TI e TIC, ainda que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos incisos I a VIII do caput, observado o disposto no art. 6º.

...

Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto nos arts. 2º e 3º, em relação às receitas referidas nesses artigos; e II - quanto à parcela da receita bruta relativa a atividades cuja contribuição não se sujeita às substituições previstas nos arts. 2º e 3º, ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor das contribuições referidas nos incisos I e III do caput do mencionado art. 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput do art. 2º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 3º e a receita bruta total.

§ 1º Nos meses em que não auferirem receita relativa às atividades previstas nos arts. 2º e 3º, as empresas a que se refere o caput deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamentos, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do caput.

§ 2º Nos meses em que não auferirem receita relativa a atividades não abrangidas pelos arts. 2º e 3º, as empresas deverão recolher a contribuição neles prevista, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do caput.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, somente se a receita bruta decorrente dessas outras atividades for superior a cinco por cento da receita bruta total.

§ 4º Não ultrapassado o limite previsto no § 3º, as contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º serão calculadas sobre a receita bruta total auferida no mês.

Art. 7º Relativamente aos períodos anteriores à tributação da empresa nas formas instituídas nos arts. 2º e 3º, mantém-se a incidência das contribuições previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, aplicada de forma proporcional sobre o décimo-terceiro salário.

Parágrafo único. Para fins de cálculo da razão a que se refere o inciso II do caput do art. 6º, aplicada ao décimo-terceiro salário, será considerada a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao mês de dezembro de cada ano calendário.

Do texto do diploma legal retiramos algumas definições claras.

A empresa que se enquadrar em uma ou mais atividades previstas no art. 2º deverá obrigatoriamente recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta. Já o art. 6º é límpido quando preconiza que, no caso dessas empresas também se dedicarem a outras atividades que não somente as

previstas no art. 2º, o recolhimento previdenciário pela folha de pagamento se dará na proporção da receita auferida nesta atividade, sujeita à incidência pela folha de salários, em relação à receita bruta total. Não havendo atividade outra além das previstas no art. 2º, recolhe-se integralmente pela CPRB, e, vice-versa, não havendo atividade que se enquadre no art. 2º, recolhe-se integralmente pela folha de pagamento. (sem grifos no original)

Considerando as notas fiscais apresentadas pela empresa quando da diligência realizada e a comprovação de parte das receitas, correta a decisão da fiscalização em considerar o recolhimento na forma híbrida. Até porque, a comprovação por amostragem juntada pela empresa correspondia a um percentual bem pequeno da receita bruta declarada pela recorrente no período.

Não há alteração do critério jurídico. A fiscalização observou todos os requisitos estabelecidos no artigo 142 do CTN, a matéria tributável foi devidamente determinada e não houve erro no critério jurídico adotado. A fiscalização descreveu adequadamente os fatos apurados, elencou os dispositivos legais relacionados ao crédito tributário e calculou o montante devido mediante a aplicação das alíquotas corretas. Uma vez que parte da receita obtida no período foi comprovada por meio das notas fiscais apresentadas por amostragem, a DRJ fez bem em ajustar o cálculo do tributo devido. No mais, permanece nos autos a dúvida sobre a maior parte das receitas obtidas pela Lus Natura Ltda. para o período.

No que tange à decisão de piso, vale destacar que o Direito brasileiro adotou o sistema da persuasão racional do julgador, ou livre convencimento (artigo 371⁶ do Código de Processo Civil⁷ e artigo 29⁸ do Decreto 70.235/1972), segundo o qual "o julgador é livre para decidir segundo seu convencimento, que necessariamente deve estar pautado no conjunto probatório constante dos autos".

A decisão de primeira instância procedeu dissertação minuciosa sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e elementos probatórios produzidos pelas partes, e neste contexto, formou livre convicção no sentido de não acolher o pleito do contribuinte, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Ademais, ainda que assim não o fosse, **o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.**

Em outras palavras, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as

⁶ Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

⁷ Lei nº 13.105/2015.

⁸ Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação dos contribuintes, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

4 MÉRITO

No mérito, as recorrentes reiteram argumento no sentido de que a DRJ teria alterado o critério jurídico da autuação ao considerar parte da receita comprovada pela Lus Natura Ltda como tributável pela CPRB. Apresenta julgados do CARF no sentido de que o julgador não pode alterar os fundamentos de fato do lançamento impugnado, mantendo a exigência fiscal por outros fatos e fundamentos que não são indicados no lançamento. Defende o cancelamento integral do lançamento relativo à contribuição previdenciária patronal em razão de erro material na metodologia aplicada e a obrigatoriedade do regime da CPRB para a totalidade das receitas apuradas pela Lus Natura Ltda.

Antes da análise propriamente do argumento, cumpre pontuar, que as decisões que as recorrentes trouxeram ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Embora o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) considere as decisões de órgãos colegiados como normas complementares à legislação tributária, tal inclusão se subordina à existência de lei que confira a essas decisões eficácia normativa. Como inexistente, até o presente momento, lei que atribua a efetividade de regra geral a essas decisões, tais acórdãos têm sua eficácia restrita às partes do processo, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

A decisão de piso analisou as provas apresentadas e o recurso não apresenta argumentos inovadores. Embora as recorrentes insistam em afirmar que as atividades da Lus Natura Ltda deviam ser tributadas pela CPRB, a comprovação foi parcial das receitas auferidas, por meio das notas fiscais apresentadas quando da diligência. Na diligência realizada, não foram apresentados os documentos contábeis ou a memória de cálculo da CPRB solicitada pela fiscalização, ou seja, a DRJ decidiu com base nas provas apresentadas aos autos. Para que não restem dúvidas sobre a correta aplicação da legislação ao caso concreto, vale destacar, novamente trecho da decisão que traz a análise das provas:

Ponto fundamental do presente contencioso é a definição sobre qual base legal de tributação previdenciária está obrigada a empresa durante o período objeto do presente Auto de Infração, se pela CPRB ou se pela folha de pagamento.

A fiscalização, em seu Relatório de Diligência Fiscal, aduz que *“Em consulta ao site da empresa (<https://iusnaturaxom.br>), na aba "Serviços", é possível perceber que a empresa oferece aos seus clientes diversos outros serviços, além do fornecimento do sistema Cal, tais como: auditoria de conformidade legal, acompanhamento de auditorias, treinamentos jurídicos, matriz de treinamentos, qualificação de fornecedores, dentre outros. Assim, considerando que a contribuição patronal lançada incidu sobre a folha de pagamento e que algumas das atividades da empresa possivelmente estão entre aquelas que, no período dos fatos geradores, obrigavam-na ao pagamento da contribuição patronal sobre a receita bruta - CPRB, o deslinde da controvérsia presente nos autos exige a conversão do julgamento em diligência...”*

Na sequência, conclui que:

“2.3.4 - Ao deixar de apresentar os documentos imprescindíveis às análises da auditoria, a empresa incorreu na impossibilidade de comprovar à auditoria suas reais atividades, não permitindo, portanto, a formação da convicção fiscal do real enquadramento contributivo previdenciário da empresa, se pela Lei 8.212/91 c/c Decreto nº 3048/99 (Folha de Pagamento)... ou se sobre a receita bruta (CPRB)...

3.1 - Nestes termos, considerando que a empresa não comprova com exatidão a composição de sua receita bruta por atividades exercidas proporcionais às atividades oferecidas ao mercado, seja pela inexistência da escrituração contábil, seja pela falta de controles internos ou memórias de cálculo, já que não atendeu às intimações e reintimações fiscais, restou à auditoria fiscal com convicção formada, apurar suas contribuições previdenciárias com base na Folha de Pagamento na forma da Lei 8.212/91.”

Já a impugnante argumenta no sentido de que juntou suficiente documentação comprobatória que confirma suas alegações de que no período objeto do lançamento estava obrigada ao recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre sua receita bruta, já que apresentou i) alterações de contrato social com o pertinente objeto social da empresa, ii) contratos firmados com seus clientes, e iii) 667 notas fiscais dos serviços prestados, por amostragem, comprovando que os serviços prestados pela empresa enquadram-se no disposto no art. 7º da Lei nº 12.546/2011.

Parcial razão assiste a ambos.

Isto porque, de fato, a empresa apresenta documentos que levam a formação da convicção de que em parte do período objeto do lançamento, a empresa prestou serviços que se enquadram no disposto no art. 7º da Lei nº

12.546/2011, e deve obrigatoriamente contribuir pela CPRB nessas competências. Por outro lado, razão assiste à fiscalização, quando aduz que a impugnante não tendo apresentado a composição integral de sua receita em todo o período do lançamento, deixou de trazer elementos comprobatórios de quanto da sua receita refere-se a serviços tributados pela CPRB e quanto pela folha de pagamento, se houver. Assim, vejamos o que diz a legislação a respeito, transcrevendo artigos do Decreto nº 7.828/2012, decreto que regulamenta a incidência de CPRB:

(...)

Do texto do diploma legal retiramos algumas definições claras.

A empresa que se enquadrar em uma ou mais atividades previstas no art. 2º deverá obrigatoriamente recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta. Já o art. 6º é límpido quando preconiza que, no caso dessas empresas também se dedicarem a outras atividades que não somente as previstas no art. 2º, o recolhimento previdenciário pela folha de pagamento se dará na proporção da receita auferida nesta atividade, sujeita à incidência pela folha de salários, em relação à receita bruta total. Não havendo atividade outra além das previstas no art. 2º, recolhe-se integralmente pela CPRB, e, vice-versa, não havendo atividade que se enquadre no art. 2º, recolhe-se integralmente pela folha de pagamento. (grifos acrescentados)

Dessa forma, o ponto fulcral é se há comprovação de que a Lus Natura Ltda deveria recolher a contribuição previdenciária à sua integralidade pela CPRB, ou seja, se a todas as receitas auferidas estariam enquadradas nesta modalidade. Ao contrário do que argumentam as recorrentes, não há prova nos autos de que a integralidade das atividades da Lus Natura Ltda no período autuado estaria enquadrada no art. 2º do Decreto nº 7.828/2012.

A decisão de piso trouxe à baila os demais elementos coletados pela fiscalização, que são os serviços ofertados pela empresa em seu site e a análise de alguns dos contratos apresentados:

Da análise da documentação trazida aos autos, tem-se que o objeto social da empresa, para o período objeto do lançamento, que é abrangido pelas 10ª e 11ª Alterações Contratuais, é o seguinte, respectivamente:

CLÁUSULA TERCEIRA - OBJETIVO SOCIAL.

A sociedade tem como objetivo social a Prestação de Serviços de Desenvolvimento, Licenciamento ou Cessão de Direito de programas Customizáveis e Tecnologia da Informação na área de Meio Ambiente.

CLAUSULA TERCEIRA - OBJETIVO SOCIAL.

A sociedade tem como objetivo social a prestação de serviços de gerenciamento de requisitos regulamentares e outros requisitos nas áreas de meio ambiente, saúde ocupacional e segurança do trabalho e

responsabilidade social, manutenção de banco de dados de legislação, desenvolvimento, licenciamento ou cessão de direito de programas customizáveis e tecnologia da Informação.

Observe-se que ocorre uma expansão nos serviços prestados pela impugnante, caracterizando que até em seu objeto social fica definida a prestação de serviços em outras atividades que não só as que se enquadram no art. 2º do Decreto nº 7.828/2012.

Registre-se também que o objeto social da empresa não garante que a natureza dos serviços prestados estejam limitados aos ali dispostos e nem em que proporção se presta cada tipo de serviço.

Já os contratos de prestação de serviços trazidos aos autos pela impugnante, também não são convincentes de que a empresa presta apenas serviços que a enquadrem totalmente na tributação pela CPRB.

No contrato firmado com a empresa Nestlé, fls. 2.789 a 2.802, a cláusula primeira que trata do objeto do contrato traz pelo menos três claras atividades que não são as definidas no art. 2º do Decreto nº 7.828/2012, quais sejam:

1.1.2 - Realização de Auditorias de Conformidade Legal.

1.1.3 - Realização de treinamentos em legislação ambiental, de segurança do trabalho e de saúde ocupacional;

1.1.6 - Participação em Auditorias de Certificação/Manutenção do Sistema de Gestão nas normas da ISO 14.001 e OHSAS 18.001, no aspecto "Requisitos Legais e Outros Requisitos".

Já nos contratos trazidos aos autos firmados pela IUS Natura Ltda com a empresa Elektro Eletricidade e Serviços S.A., curiosamente a Cláusula 2ª dispõe acerca da determinação da subcontratação para execução dos serviços e fornecimento de materiais da empresa IUS Natura CAL Ltda, ou seja, quem vai efetivamente executar os serviços contratados é esta empresa e não a impugnante. Aliás, peculiar o referido contrato, já que tendo em vista a ligação entre as empresas, IUS Natura e IUS Natura CAL, porque não se contratar direto a empresa IUS Natura Cal? Fato é que tal contrato não faz prova do tipo de serviços prestados por ela como pretendido pela impugnante.

E, os contratos referentes à empresa Fibria Celulose S/A, de fls. 2.826 a 2.853, foram firmados entre a empresa Fibria e a IUS Natura CAL Ltda e não a impugnante, também não trazendo nenhuma comprovação sobre a natureza das atividades realizadas pela defendente.

Assim, os únicos documentos que efetivamente comprovam a natureza de parte dos serviços prestados pela empresa autuada são as 667 notas fiscais de prestação de serviços, apresentadas por amostragem pela empresa, e que de fato fazem prova de que a impugnante realiza serviços que inequivocamente se enquadram dentre ao elencados no art. 2º do Decreto 7.828/2012, devendo,

para esses serviços, obrigatoriamente ter suas contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta.

Ocorre que a empresa não trouxe aos autos a natureza da integralidade da sua receita, o que impossibilitou à autoridade fiscal e, neste momento processual, a este julgador, identificar quanto, além dos valores das 667 notas fiscais de prestação de serviços apresentadas, da sua receita efetivamente deve ser tributada pela CPRB e quanto pela folha de pagamento, ou seja, qual o percentual do Auto de Infração lançado sobre folha de pagamento é de fato improcedente.

Desta forma, na falta de elementos robustos e diretos capazes de contrapor não só o lançado pela fiscalização mas também o que a própria empresa declarou em sua defesa, não há como se acatar integralmente as afirmações da autuada em sua peça impugnatória. Não há outra forma de se apurar a real atividade e natureza dos serviços prestados senão com a apresentação pela impugnante da documentação pertinente e a comprovação da proporcionalidade, se houver, das receitas auferidas entre as que se enquadram na chamada desoneração da folha e as que não se enquadram aí, e devem ser tributadas com incidência sobre a folha de salários, o que não ocorreu, a empresa não traz aos autos documentação que permitisse essa avaliação.

Assim, o que temos de concreto é que proporcional a parte da receita dos serviços prestados e que foram pela empresa comprovados através das 667 notas fiscais de prestação de serviços apresentadas deve ser excluída no Auto de Infração, na proporção prevista no inciso II do art. 2º do Decreto nº 7.828/2012, na verdade, a *contrario sensu* do contido neste dispositivo legal. Ou seja, mês a mês, verifica-se a razão do montante de receita trazido aos autos pela impugnante nas 667 notas fiscais de serviços e que se referem a serviços comprovadamente a ser tributados pela CPRB, calcula-se o percentual desse montante em relação à receita total declarada pela empresa e obtida nos sistemas da Receita Federal do Brasil, e exonera-se esse percentual do Auto de Infração lançado sobre a folha de pagamento, já que foi esse o percentual comprovado pela impugnante que obrigatoriamente deve ser tributado pela CPRB. Todas as notas fiscais trazidas aos autos e que comprovam sua atividade pela CPRB estão, sendo, portanto, consideradas e excluídas proporcionalmente à receita no lançamento efetuado. (grifos acrescidos)

Em sede de recurso voluntário, as recorrentes nada trazem de comprovação inequívoca da integralidade das atividades e faturamento obtido pela Ius Natura Ltda. Mesmo que as notas fiscais juntadas pudessem ser consideradas nesta fase processual, não há como se ignorar o fato de que as recorrentes não se desincumbiram do ônus que lhes cabia. Mesmo que as empresas fossem optantes pelo Simples Nacional, para fins de comprovação de composição das suas receitas, deveriam ter apresentado ao menos o Livro Diário.

O art. 258 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda), dispõe sobre essas formalidades, da seguinte forma:

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

O dispositivo em referência trata, para efeitos de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, das formalidades intrínsecas e extrínsecas de escrituração do Livro Diário, inclusive a sua obrigatoriedade de registro no órgão competente.

A exigência de autenticação do Livro Diário também consta do Código Civil, conforme abaixo:

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

As escriturações contábeis, apesar de não obrigatórias para as optantes pelo lucro presumido ou Simples Nacional, fazem prova em favor do contribuinte, razão pela qual, sua apresentação é fundamental no caso em tela. Os Contratos e notas fiscais apresentadas por amostragem não comprovam a totalidade das receitas auferidas com atividades diversas pelas

empresas. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

A decisão de piso continua com a elaboração de planilha das notas fiscais apresentadas e o cálculo da representatividade das notas perante a totalidade das receitas declaradas:

Este julgador elaborou a “Planilha – Notas Fiscais – Serviços CPRB”, anexa a este Acórdão, digitando, por competência, valor e número das notas fiscais de prestação de serviços, cada uma das 667 trazidas aos autos e totalizando por competência. Dos totais mensais, elaborou-se então a planilha abaixo, onde se calcula o percentual do valor ao Auto de Infração a ser exonerado.

Registre-se que para as competências 01/2012 a 05/2013 nenhuma nota fiscal de prestação de serviços foi trazida aos autos, ou seja, nenhum percentual restou comprovado, nessas competências, de serviços realizados a serem tributados pela CPRB, e a teor do § 1º do art. 6º do Decreto 7.828/2012, toda a tributação nessas competências ocorreu com incidência sobre a folha de pagamento. Já relativamente ao décimo terceiro salário de 2013 e 2014, o percentual de exoneração foi determinado à razão do montante anual de receitas sujeitas à CPRB trazido aos autos pela impugnante e a receita total auferida no ano, como já dito, obtido das declarações da própria empresa nos sistemas da RFB. Assim tem-se que:

PLANILHA PERCENTUAL DE SERVIÇOS SUJEITOS À CPRB.

COMPETÊNCIA	A	B	C=A*100/B (%)
jan/12	R\$ 0,00	R\$ 297.260,02	0,0000%
fev/12	R\$ 0,00	R\$ 296.033,00	0,0000%
mar/12	R\$ 0,00	R\$ 297.099,54	0,0000%
abr/12	R\$ 0,00	R\$ 296.362,10	0,0000%
mai/12	R\$ 0,00	R\$ 297.181,58	0,0000%
jun/12	R\$ 0,00	R\$ 293.401,93	0,0000%
jul/12	R\$ 0,00	R\$ 295.751,12	0,0000%
ago/12	R\$ 0,00	R\$ 296.699,35	0,0000%
set/12	R\$ 0,00	R\$ 298.667,08	0,0000%
out/12	R\$ 0,00	R\$ 295.429,80	0,0000%
nov/12	R\$ 0,00	R\$ 293.265,76	0,0000%
dez/12	R\$ 0,00	R\$ 298.643,90	0,0000%
jan/13	R\$ 0,00	R\$ 288.317,36	0,0000%
fev/13	R\$ 0,00	R\$ 309.998,19	0,0000%
mar/13	R\$ 0,00	R\$ 298.003,43	0,0000%
abr/13	R\$ 0,00	R\$ 295.620,90	0,0000%
mai/13	R\$ 0,00	R\$ 291.437,57	0,0000%
jun/13	R\$ 6.992,00	R\$ 292.657,13	2,3891%
jul/13	R\$ 22.000,00	R\$ 295.623,11	7,4419%

ago/13	R\$ 29.224,00	R\$ 301.351,63	9,6976%
set/13	R\$ 28.350,00	R\$ 295.009,28	9,6099%
out/13	R\$ 28.460,00	R\$ 294.385,14	9,6676%
nov/13	R\$ 10.432,00	R\$ 296.395,49	3,5196%
dez/13	R\$ 29.422,00	R\$ 298.280,06	9,8639%
13º. Sal/13	R\$ 154.880,00	R\$ 3.557.079,29	4,3541%
jan/14	R\$ 7.872,00	R\$ 356.190,79	2,2101%
fev/14	R\$ 37.188,00	R\$ 292.591,45	12,7099%
mar/14	R\$ 38.581,00	R\$ 284.619,63	13,5553%
abr/14	R\$ 27.344,00	R\$ 352.792,90	7,7507%
mai/14	R\$ 26.604,00	R\$ 316.232,24	8,4128%
jun/14	R\$ 16.293,00	R\$ 312.800,58	5,2087%
jul/14	R\$ 59.429,00	R\$ 299.913,09	19,8154%
ago/14	R\$ 25.679,40	R\$ 295.714,34	8,6839%
set/14	R\$ 33.130,90	R\$ 297.571,77	11,1338%
out/14	R\$ 22.744,40	R\$ 295.064,55	7,7083%
nov/14	R\$ 32.529,40	R\$ 293.779,17	11,0727%
dez/14	R\$ 25.402,00	R\$ 358.429,73	7,0870%
13º. Sal/14	R\$ 352.797,10	R\$ 3.755.700,24	9,3936%

COLUNA A: RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS SUJEITOS À CPRB

COLUNA B: RECEITA BRUTA ANUAL DECLARADA PELA EMPRESA

COLUNA C: PERCENTUAL DE DESONERAÇÃO DO CRÉD. TRIB. LANÇADO

Portanto, considerando a ausência da escrituração contábil, da memória de cálculo da CPRB do período, bem como a comprovação da integralidade das receitas brutas da empresa à época, não há reparos a fazer na decisão recorrida.

4.1 DO FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO – FAP E O RAT AJUSTADO

O Recurso Voluntário reitera o argumento apresentado em sede de Impugnação, no sentido de que o cálculo da contribuição ao SAT/GILRAT teria se utilizado de presunção para aplicação de FAPs que teria aumentado excessivamente o seu valor. Questiona o índice FAP, afirma que nunca tiveram um acidente de trabalho e que o FAP 2,00 somente seria aplicável em casos extremos. Afirma que não ocorreram problemas de cadastro e estavam presentes os dados para cálculo do FAP adequado para a empresa.

Da leitura do Recurso Voluntário, verifica-se que a recorrente reitera *ipsis litteris* os argumentos apresentados na Impugnação e a decisão de piso apreciou os argumentos.

Dessa forma, com base no artigo 114⁹, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

⁹ “Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

Do Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

No que tange às alegações da impugnante relativamente à cobrança de SAT/GILRAT, com aplicação do FAP nos valores de 1,0, 1,5 e 2,0 em 2012 2013 e 2014, respectivamente, razão não assiste à defendente.

Em que pese sua vasta argumentação sobre a forma de se calcular o FAP, critérios e pressupostos para sua determinação, que a fiscalização teve à sua disposição todos os documentos e informações necessárias para o cálculo dos FAPs corretos a serem aplicados para determinação das alíquotas da contribuição do SAT/GILRAT, não há como se acatar suas disposições.

O FAP, ou Fator Acidentário de Prevenção, constitui um índice aplicado às empresas, que pode variar de 0,5 a 2,0, representando a redução em até 50% ou majoração em até 100% das atuais alíquotas de contribuição de 1%, 2% ou 3% ao Seguro de Acidente de Trabalho devida pelas empresas. **O índice aplicável a cada empresa possui como parâmetro o desempenho da mesma na respectiva atividade econômica, apurada em função de índices de frequência, gravidade e custo, segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional da Previdência Social.**

Encontra-se previsto na Lei nº 10.666/2003, cujo artigo 10 transcrevo abaixo:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.”

Embora o seu índice seja utilizado pela Receita Federal do Brasil para o lançamento das contribuições previdenciárias, a competência para o cálculo e divulgação do FAP é do Ministério da Previdência Social. É este o órgão responsável pela publicação anual, no Diário Oficial da União, dos índices de frequência, gravidade e custo, por atividade econômica, disponibilizando esses dados na internet, com as informações que possibilitem à empresa verificar a correção dos dados utilizados na apuração do seu desempenho.

O procedimento aplicado ao presente auto de infração encontra-se em consonância com a disposição normativa que rege o tema, previsto na Resolução nº 1.316/2010 do Ministério da Previdência Social, que assim dispõe:

O FAP é calculado anualmente a partir das informações e cadastros lidos em data específica. Todos os acertos de informações e cadastro ocorridos após o processamento serão considerados, exclusivamente, no processamento seguinte.

Ocorrendo problemas de informações e cadastro que impossibilitem o cálculo do FAP para uma empresa, o valor FAP atribuído será igual a 1,0000. Se no processamento anual seguinte do FAP for averiguado problema que impossibilite, novamente, o cálculo do FAP será atribuído valor igual a 1,5000. A partir do terceiro processamento consecutivo com impossibilidade de cálculo do FAP por problemas de informações e cadastro a empresa terá valor FAP atribuído igual a 2,0000. Ao efetuar a correção que impedia o processamento, a empresa terá o seu FAP calculado normalmente no ano seguinte à correção.

Por ter declarado indevidamente (por todo o explicitado em especial na Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional, documento de pleno conhecimento da empresa e que é parte integrante deste processo às fls. 43 a 59) nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP que era optante pelo Simples Nacional (informando o código 02 no campo relativo à opção pelo Simples), a empresa fiscalizada impossibilitou que se efetuasse o cálculo do FAP a ser a ela atribuído e sua correspondente divulgação pelo órgão competente. Em decorrência disso, a fiscalização entendeu aplicáveis os critérios estabelecidos na Resolução MPS/CNPS 1.316, acima transcrita, considerando o FAP de 1,0000 em 2012; 1,5000 em 2013 e 2,0000 em 2014, não havendo nenhuma ressalva ser feita quanto ao procedimento fiscal adotado.

Não há respaldo para a utilização do FAP de 0,5000 em todo o período, como requerido pela impugnante. Até mesmo porque, se assim o fizesse, a fiscalização teria deixado a empresa em situação mais confortável do que a dos demais contribuintes que apresentaram a informação correta em GFIP, premiando a infração à norma tributária acessória.

Portanto, entendo que está correto o lançamento no que pertine à apuração das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT (Código de Receita nº 2158). (grifos acrescentados)

Sem razão as recorrentes neste ponto.

4.2 DA INCLUSÃO DAS VERBAS NÃO REMUNERATÓRIAS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Alegam as recorrentes que, em caso de manutenção da exigência das contribuição previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, deveriam ser excluídos os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e salário maternidade, tendo em vista a natureza não remuneratória dos pagamentos. Discorre sobre a jurisprudência.

4.2.1 TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

Na análise do tópico em questão, é necessário recordar que, em 2014, ao julgar o Tema 479, o Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.230.975/RS de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques, decidiu que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constituía ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não seria possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A decisão de piso menciona o julgado que ainda não tinha transitado em julgado na época.

Ocorre que, no ano de 2018, o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria era constitucional e concluiu pela existência de repercussão geral, afetando o Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR para julgamento sob o rito dos repetitivos (Tema 985).

Em dezembro de 2020, a Suprema Corte proferiu acórdão de mérito no Tema 985 e fixou a seguinte tese:

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Dessa forma, ocorreu uma mudança na jurisprudência até então construída em torno do tema, e decidiu-se pela legitimidade da incidência da contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas. Dessa decisão foram opostos embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos, já que, entre 2014 e 2020, diversos contribuintes deixaram de recolher a contribuição sobre o terço constitucional de férias, com fundamento na decisão antes proferida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Além disso, após a prolação do acórdão de mérito, a Associação Brasileira da Advocacia Tributária (ABAT), na condição de *amicus curiae*, requereu a suspensão nacional de todos os processos sobre a matéria, uma vez existir nos autos os referidos embargos de declaração visando à modulação dos efeitos da decisão, ao passo que os Tribunais Regionais Federais vinham aplicando, de forma ampla, o Tema 985.

Diante do pedido feito pela ABAT, em meados de 2023, o ministro André Mendonça, relator à época do Tema 985, proferiu decisão determinando a suspensão de todos os processos judiciais e administrativos – o que incluiu o CARF – versando sobre a natureza jurídica do terço constitucional de férias, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Com relação aos embargos de declaração opostos acerca da modulação dos efeitos, o STF se posicionou conforme a ementa a seguir transcrita:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS. MODULAÇÃO DE EFEITOS.

ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO .

I. Caso em exame

1. Embargos de declaração que objetivam a modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o terço constitucional de férias.

II. Questão em discussão

2. Discute-se a presença dos requisitos necessários à modulação temporal dos efeitos da decisão.

III. Razões de decidir

3. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que o adicional de férias teria natureza compensatória, e, assim, não constituiria ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ele não incidiria contribuição previdenciária patronal. Havia, ainda, diversos precedentes desta Corte no sentido de que a discussão acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

4. Com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito deste recurso, há uma alteração no entendimento dominante, tanto no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal quanto em relação ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo.

5. A mudança da jurisprudência é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes. CPC/2015 e decisões desta Corte.

IV. Dispositivo

6. Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Dispositivos relevantes citados: Constituição Federal, art. 195, I, a (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); Lei nº 8.212/1991, art. 22, I. Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.230.957 (2014), Rel. Min. Mauro Campbell; STF, ARE 1.260.750 (2020), Rel. Min. Dias Toffoli; RE 643.247 EDs (2019), Rel. Min. Marco Aurélio; RE 594.435-EDs (2019), Red. p/o acórdão o Min. Alexandre de Moraes; RE 593.849 (2017), Rel. Min. Edson Fachin; RE 892.238 (2016), Rel. Min. Luiz Fux; RE 565.160 (2017), Rel. Min. Marco Aurélio. (RE 1072485 ED, Relator MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão LUÍS ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJEs/n DIVULG 18-09-2024 PUBLIC 19-09-2024)

Novos embargos de declaração foram opostos pela Fazenda Nacional com intuito de alterar o marco temporal ou os efeitos da modulação não foram acolhidos.

Dessa forma, a Corte Suprema modulou os efeitos da decisão que legitimou a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço de férias gozadas, estabelecendo que esse entendimento somente se aplica a partir do julgamento do mérito da causa, cuja ata foi publicada em 15 de setembro de 2020, ressalvando-se as contribuições pagas e que não foram impugnadas judicialmente até aquele marco temporal, que não serão devolvidas pela União.

O Parecer SEI nº. 4366/2025/MF emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional esclareceu a abrangência da decisão e da modulação dos efeitos, para fatos geradores ocorridos antes da data de 15/09/2020, que tenham sido objeto de recolhimento, sem questionamento judicial. Estes contribuintes, como é o caso deste processo, estão enquadrados na ressalva da modulação:

Ressalva da modulação

72. Parte-se, agora, para o estudo da ressalva contida na modulação temporal, que assim dispõe: “ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”.

73. Por força da ressalva, o precedente repercutirá efeitos para período anterior ao marco temporal, impedindo a devolução das contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data) e que não foram impugnadas judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).

74. Observa-se que o impedimento à devolução dos tributos requer a observância de requisitos cumulativos.

75. Desse modo, nas situações ressalvadas pela modulação, as contribuições previdenciárias patronais arrecadadas antes do marco temporal foram consideradas legítimas, sendo indevida a sua repetição e/ou compensação pela Fazenda Nacional.

76. É de se notar que a ressalva da modulação é favorável à Fazenda Nacional, pois lhe assegurou o direito de não devolver os tributos recolhidos e não impugnados judicialmente antes do marco temporal.

77. Em razão disso, eventual pedido administrativo de repetição/compensação desses valores deverá ser indeferido pela RFB, com fundamento no texto expresso da ressalva da modulação temporal, que garantiu à Fazenda Nacional não devolver os tributos pagos até 15/09/2020 (incluindo essa data), que não foram impugnados judicialmente até 15/09/2020 (incluindo essa data).

78. Por sua vez, constata-se que os contribuintes que propuseram ação judicial até 15/09/2020 (incluindo essa data), e impugnaram a exação paga até 15/09/2020 (incluindo essa data) sobre o terço de férias gozadas, não estão abrangidos pela ressalva da modulação temporal.

79. Isso significa que, em decorrência lógica da ressalva, a ação judicial em curso, nos moldes acima delineada, resguardou o direito do contribuinte de

repetir ou compensar as contribuições pagas até 15/09/2020 (incluindo essa data).

80. A mesma lógica se aplica para os mandados de segurança impetrados até o dia 15/09/2020(incluindo essa data) nos quais a exação foi impugnada.

Não há notícia nos autos de que a recorrente tenha impugnado judicialmente a matéria.

Com relação às férias, a decisão de piso verificou os valores pagos. Vale o destaque:

Como exposto acima, em relação às férias, apenas não haveria a incidência de contribuições sobre as férias indenizadas.

Nesta linha, a fiscalização dispõe em seu REFISC que utilizou os valores declarados pela própria empresa em GFIP para proceder ao lançamento em tela. Da análise dos resumos da folhas de pagamento juntados aos autos e das GFIP nos sistemas da RFB, constatamos que não foram considerados os valores do terço constitucional de férias indenizadas na base de cálculo das contribuições previdenciárias declaradas. No período objeto do lançamento efetuado, constata-se que ocorreram três demissões do quadro de segurados empregados da empresa, de acordo com os resumos de folhas de pagamento apresentados. São eles:

- Gisely Carla Nascimento de Moraes – competência 10/2012. Dos valores declarados na GFIP em confronto com os valores constantes nos resumos das folhas de pagamento, constata-se que apenas foram considerados na base de cálculo das contribuições previdenciárias R\$ 1.000,00 referente ao 13º salário e R\$ 1.000,00 referente a saldo de salário, não havendo na GFIP nenhum valor referente a férias indenizadas.

- Marcelo Costa dos Santos – competência 10/2012. Da mesma análise, tem-se declarado em GFIP apenas R\$ 5.313,62 de saldo de salários mais R\$ 279,66 de D.S.R, perfazendo o total declarado na GFIP de R\$ 5.593,28, além do 13º salário no montante de R\$ 4.194,96, não havendo na GFIP nenhum valor referente a férias indenizadas.

- João Paulo Garcia Pinto – competência 10/2014 Da mesma análise, tem-se declarado em GFIP apenas R\$ 843,33 de saldo de salários, além do 13º salário no montante de R\$ 1.475,83, não havendo na GFIP nenhum valor referente a férias indenizadas.

Assim, o lançamento encontra-se hígido e não merece reparos quanto a este ponto.

4.2.2 SALÁRIO MATERNIDADE

A decisão de piso manteve a glosa com base em decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 1.230.957-RS. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 72

(Recurso Extraordinário nº 576.967/PR1), fixou, em controle difuso, que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade.

No julgamento realizado pelo STF, no ano de 2020, restou consignado, ainda, que, por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, o *salário-maternidade* não se amolda ao conceito de *folha de salários* e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; como consequência, não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador. Deste julgamento, foram opostos embargos de declaração pelo contribuinte sustentando que, firmado o entendimento de que o salário-maternidade não caracteriza remuneração, por decorrência lógica, também seria indevida sua inclusão na base de cálculo das demais contribuições previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91 e das contribuições devidas a terceiros. Em junho de 2021, foi certificado o trânsito em julgado do *decisum* que rejeitou os aclaratórios sob o fundamento de que o recurso analisava apenas a contribuição prevista no inciso I do art. 22 da lei mencionada.

O Relator, Ministro Roberto Barroso, mencionou em seu voto que:

7. A natureza de benefício previdenciário do salário-maternidade, um dos fundamentos para a referida não incidência tributária, restou incontroversa no voto condutor e nos votos que o acompanharam.

8. Nada impede, todavia, que, caso sejam chamados a analisar a incidência de contribuições a terceiros sobre o salário-maternidade, o Judiciário e a Administração Pública venham a aplicar as *rationes decidendi* deste julgado, como fez a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no Parecer SEI nº 18361/2020/ME. A PGFN entendeu que as razões de decidir do acórdão de mérito poderiam ser transpostas para as contribuições de terceiros que possuam como base de cálculo a folha de salários.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer SEI nº 18361/2020/ME, incluiu a matéria – art. 22, I, da Lei nº 8.212/91 – na lista de dispensa de contestar e recorrer; estendeu os fundamentos determinantes do precedente às contribuições de terceiros cuja base de cálculo seja exclusivamente a folha de salários; e rechaçou a ampliação da tese à contribuição previdenciária devida pela empregada, sob o fundamento de que essa exação não foi objeto de julgamento do RE nº 576.967/RJ e possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado.

Posteriormente, emitiu o Parecer SEI nº 19424/2020/ME e esclareceu que a dispensa de contestar e recorrer alcança as contribuições previdenciárias patronais do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, e a sua respectiva contribuição adicional disciplinada no art. 22, §1º, da mesma lei; contudo, analisando a *ratio decidendi* do acórdão proferido no RE nº 576.967/PR, entendeu pela extensão do julgado às contribuições devidas pelo empregador, definidas no art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, e do seu respectivo adicional previsto no art. 57, § 6º, da Lei nº 8.213/91.

Sobreveio a Solução de Consulta nº 127 – Cosit, de 14 de setembro de 2021, dispondo que, em atenção à declaração de inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários, há o reconhecimento administrativo do direito à restituição e à compensação dos valores efetivamente pagos, na forma do art. 165 do Código Tributário Nacional, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

Em 2023, foi editada a Solução de Consulta COSIT nº 27, de 27 de janeiro de 2023, que menciona, na mesma linha, que em atenção ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 576.967/PR, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 72), sem modulação de efeitos, e em razão do disposto nos arts. 19, VI, § 9º, e 19-A, III, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e nos Pareceres SEI nº 18361/2020/ME e nº 19424/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade, inclusive a sua respectiva contribuição adicional, bem como aquela destinada a terceiros cuja base de cálculo seja, exclusivamente, a folha de salários.

Verificando os documentos juntados aos autos, nos resumos da folha de pagamento de setembro/2012 (e-fl. 2270), outubro/2012 (e-fls. 2280), novembro/2012 (e-fl. 2296), dezembro/2012 (e-fls. 2306), janeiro/2013 (e-fl. 2316), fevereiro/2013 e março/2013 (e-fls. 2337), abril/2013 (e-fl. 2345), maio/2013 (e-fl. 2352), junho/2013 (e-fl. 2362), julho/2013 (e-fl. 2372) há valores pagos a Fernanda Carolina de L. Manna, Bethania Rezende e Renata Casimiro Libânio.

Considerando o precedente e a existência de valores pagos, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas, desde que não tenham sido ressarcidos pelo INSS à empresa.

4.2.3 AVISO PRÉVIO INDENIZADO

No que diz respeito ao aviso prévio indenizado, a decisão de piso ressaltou a jurisprudência do STJ em favor da pretensão das recorrentes, entretanto, destacou também que não há tal rubrica na base de cálculo das contribuições. Em sede de recurso voluntário as recorrentes apenas reiteram o argumento de mérito, sem contrapor a análise feita pela DRJ, que deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos:

Registre-se que, em que pese no Relatório de Diligência Fiscal a auditoria fiscal não ter se manifestado sobre o pagamento de aviso prévio indenizado no período objeto do lançamento e sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, a documentação trazida aos autos, especialmente os resumos das folhas de pagamento, permitiu a este julgador analisar e formar sua convicção sobre o tema, confrontando esses resumos com as GFIP entregues pela própria empresa.

Sobre a questão da rubrica aviso prévio indenizado, tem-se que o STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre esta rubrica. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº10.522, de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº485, de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento. Também a Solução de Consulta COSIT nº 249, de 23/05/2017, assim determina.

No entanto, pelas mesmas razões dispostas acima relativamente ao terço de férias indenizadas, **não há na GFIP a inclusão desta rubrica na base de cálculo das contribuições previdenciárias:**

- Gisely Carla Nascimento de Moraes – competência 10/2012. Aviso Prévio Indenizado: 3.000,00 – não consta em GFIP conforme acima disposto.
- Marcelo Costa dos Santos – competência 10/2012. Aviso Prévio Indenizado: 8.389,20 – não consta em GFIP conforme acima disposto.
- João Paulo Garcia Pinto – competência 10/2014 Aviso Prévio Indenizado: 2.530,00 – não consta em GFIP conforme acima disposto.

Portanto, nenhuma retificação deve ser procedida no lançamento efetuado em decorrência das alegações da empresa quanto às três rubricas acima identificadas.

Portanto, deve o lançamento ser mantido.

4.3 DO APROVEITAMENTO DE VALORES RECOLHIDOS

O Recurso Voluntário reitera o pedido para que sejam aproveitados os valores recolhidos pela Ius Natura Cal Ltda. do referido lançamento. Alega que, como as empresas foram indicadas como sujeitos passivos, o recolhimento de uma delas pode ser aproveitado em favor de outra. Da mesma forma deveriam ser aproveitados os valores recolhidos pela Ius Natura Cal Ltda. em observância à Súmula CARF nº. 76.

A decisão de piso entendeu que não há previsão legislativa que permita tal aproveitamento.

Isso porque o artigo 56 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012 veda de maneira expressa referida compensação, ao mencionar:

Art. 56. (...)

§ 6º É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido indevidamente para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), instituído pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Em relação ao período anterior à vigência desta Instrução Normativa, a mesma orientação encontrava estabelecida no artigo 44, §6º da Instrução

Normativa RFB nº 900/2008. E, atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, em seu art. 84, § 7º, dispõe da mesma forma.

Com fundamento na legislação mencionada, indefere-se o requerimento formulado pela impugnante.

No Recurso, as empresas sustentam que os créditos da lus Natura Cal Ltda superam os débitos lançados contra ela nos autos do PTA nº. 15504-729.895/2016-30, devendo ser usados para abatimento dos valores devidos nestes autos lavrados contra a lus Natura Ltda.

A Súmula CARF nº. 76 dispõe:

Súmula CARF nº 76

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Tratam-se de pessoas jurídicas distintas e de fato, a legislação não prevê a possibilidade deste aproveitamento. O tributo recolhido pela lus Natura Cal Ltda pode ter sido objeto de restituição/compensação formulado pela pessoa jurídica, de modo que não há certeza sobre a existência do referido crédito demonstrado no Recurso Voluntário.

Entretanto, a lus Natura Cal Ltda foi indicada como responsável solidária e foi assim mantida pela decisão de piso e por esta decisão. No caso de solidariedade, o art. 125, I, do CTN prevê que o pagamento de qualquer um dos obrigados aproveita aos demais:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

Dessa forma, considerando que a lus Natura Cal Ltda é responsável solidária, promoveu recolhimentos por meio do DAS ao INSS no período autuado, recolhimentos suficientes para quitar a sua autuação e este lançamento no qual é responsável solidária, deve ser deferido o pedido de aproveitamento, caso seja confirmada a existência do crédito.

4.4 MULTA ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

As recorrentes argumentam que a multa isolada aplicada em razão de a lus Natura Ltda. ter deixado de exibir documento ou livro relacionado às contribuições exigidas, deveria ser cancelada. Sustenta que estava desobrigada à escrituração contábil por ser optante do Simples Nacional e que teria entregado documentos solicitados pela fiscalização.

A penalidade no valor de R\$ 21.430,11 foi lavrada em decorrência da infração descrita nos artigos 92 e 102 da Lei nº. 8.212/91 e do art. 283, inciso II, alínea “j” e art. 373 do Regulamento da Previdência Social.

Como bem destacou a fiscalização e a decisão recorrida, a escrituração contábil não foi apresentada: Livro Diário e Livro Razão e/ou Livro Caixa, documentos imprescindíveis para a confirmação das receitas auferidas pela empresa com atividades diversas no período fiscalizado. Sendo assim, deixando a contribuinte de apresentar os documentos retromencionados indubitável a ocorrência da falta.

Não assiste razão à recorrente e deve a penalidade ser mantida.

Quanto à alegação de ausência de fundamento legal para exigência da escrituração por ser tributada pelo Simples, efetivamente a legislação previdenciária desobriga da apresentação de escrituração contábil a pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento dos impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, condicionada à manutenção da escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

Ademais, uma vez excluída do Simples, exclusão confirmada pelo CARF, a pessoa jurídica está obrigada a manter a escrituração contábil regular, devendo apresentar à fiscalização, quando requerido, os Livros Diário e Razão.

Sendo assim, deve ser mantida a penalidade.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto em não conhecer do recurso de ofício, e conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das notas fiscais juntadas com o recurso e do pedido relacionado ao responsável solidário, para na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento, para admitir a dedução do salário maternidade pago da base de cálculo das contribuições previdenciárias, se tais valores não tiverem sido ressarcidos pelo INSS, e permitir o aproveitamento dos valores recolhidos pela solidária no regime do Simples Nacional, caso seja confirmada a existência do crédito.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa