



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10166.726011/2014-98</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2201-012.099 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 23 de julho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | HOUSE ADMINISTRAÇÃO CONDOMINIAL LTDA                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. 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.

**ALIMENTAÇÃO IN NATURA. FORNECIMENTO DE TICKET REFEIÇÃO. DESNECESSIDADE INSCRIÇÃO PAT. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SÚMULA CARF nº 213.**

Não integram o salário-de-contribuição os valores relativos à alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, mesmo que a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador. O ticket alimentação, por se assemelhar ao fornecimento da alimentação in natura, merece igualmente ser excluído da base de cálculo do lançamento. Súmula CARF nº 213.

**PAGAMENTO DE ALUGUEL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ÔNUS DA PROVA QUE NÃO SE DESINCUMBIU O CONTRIBUINTE. PROVA INTEMPESTIVA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.**

Compete ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos de seu direito, nos termos do artigo 373 do CPC, de comprovar que os valores foram pagos a título de locação do imóvel comercial que funciona a sede da empresa, para fins de não incidência de contribuição previdenciária. Os documentos devem ser apresentados pelo contribuinte juntamente com a impugnação, salvo quando houver algum fato impeditivo.

**ONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SAT/GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE.**

A contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pela atividade preponderante de cada CNPJ. O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da contribuinte, devendo ser feito mensalmente com base na CNAE, competindo à Receita Federal rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.**

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória. Identificado nexos de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

**MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

É devida a multa de ofício, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) cancelar os Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 51.056-405-4 e DEBCAD nº 51.056.409-7; (ii) excluir da base de cálculo do Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 51.056.411-9 os valores lançados a título de ALIMENTAÇÃO SEM PAT; e (iii) cancelar os Autos de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 51.056.402-0 – CFL 30 e DEBCAD nº 51.056.403-8 – CFL 59.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Dos Autos de Infração

Trata-se de Autos de Infração lavrados em desfavor da empresa recorrente, HOUSE ADMINISTRAÇÃO CONDOMINIAL LTDA EPP, referentes as contribuições previdenciárias devidas pela empresa e segurados empregados e contribuintes individuais para a **seguridade social**, e contribuição social para os **terceiros**, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais autônomos declarados ou não declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social – GFIP:

- (i) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.402-0 (fl. 3) – Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com a legislação – **CFL 30**;
- (ii) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.403-8 (fl. 4) – Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço – **CFL 59**;
- (iii) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.404-6 (fls. 5 a 15) – FOLHA X GFIP;
- (iv) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.405-4 (fls. 16 a 25) – COTA PATRONAL – ALIMENTAÇÃO PAT;
- (v) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.406-2 (fls. 26 a 35) – COTA PATRONAL - RAIS;
- (vi) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.407-0 (fls. 36 a 45) – DESCONTO DE SEGURADO - SEM APROPRIAÇÃO INDÉBITA;
- (vii) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.408-9 (fls. 46 a 55) – DESCONTO DE SEGURADO - COM APROPRIAÇÃO INDÉBITA;
- (viii) Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.409-7 (fls. 56 a 65) – DESCONTO DE SEGURADO – ALIMENTAÇÃO SEM PAT;

**(ix)** Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.410-0 (fls. 66 a 75) – DESCONTO DE SEGURADO - RAIS;

**(x)** Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.411-9 (fls. 76 a 89) – TERCEIROS E FUNDOS.

### Da Impugnação

Cientificado dos lançamentos na data de 30/07/2014 (fl. 954), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 969 a 983), acompanhada de documentos (fls. 985 a 1465) na data de 29/08/2014 (fl. 967), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

**(i) AI – DEBCAD 51.056.404-6 – Cota patronal – divergência Folha/GFIP:**

(a) Nulidade do Auto de Infração – erro material: aponta erro no cálculo elaborado pela fiscalização, que enseja a nulidade do lançamento tributário;

(b) Nulidade do Auto de Infração – erro material: aponta que a majoração do percentual do FAP se deu forma equivocada e ilegal;

(c) Nulidade do Auto de Infração – erro na cobrança da contribuição individual

**(ii) AI – DEBCAD 51.056.405-4 – COTA PATRONAL ALIMENTAÇÃO SEM PAT, AI DEBCAD 51.056.409-7 – SEGURADOS SEM PAT e AI DEBCAD 51.056.411-9 – TERCEIROS.**

Afirma que tais lançamentos merecem ser cancelados, diante da natureza não remuneratória dos valores pagos aos funcionários em razão do ticket alimentação, Portanto, afirma que tais valores não devem integrar o salário de contribuição.

**(iii) AI – DEBCAD 51.056.406-2 – COTA PATRONAL RAIS e AI DEBCAD 51.056.410-0 – SEGURADO RAIS**

Afirma que a fiscalização contabilizou como funcionários não indicados na GFIP, mas que constam da GFIP transmitida, o que acarreta erro na apuração que torna nulo o crédito tributário.

**(iv) AI – DEBCAD 51.056.407-0 – SEGURADO SEM APROPRIAÇÃO INDÉBITA e AI DEBCAD 51.056.408-9 – SEGURADO COM APROPRIAÇÃO INDÉBITA**

Afirma que os lançamentos são nulos, uma vez que a fiscalização não logrou êxito em comprovar o desconto que a empresa teria efetuado dos funcionários, tampouco se a retenção teria sido apropriada indevidamente.

**(v) AI – DEBCAD 51.056.402-0 – MULTA CFL 30 e AI – DEBCAD 51.056.408-0 – MULTA CFL 59**

Afirma que as folhas de pagamento foram preparadas de acordo com a legislação vigente, não havendo que se prosperar a multa aplicada. Assim como cumpriu a obrigação acessória e apresentou à fiscalização todas as guias de recolhimento da contribuição.

Ao final, afirma que a multa de ofício não é devida, bem como a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Do Despacho de Diligência**

Na data de 29/01/2015, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS – DRJ/CGE, proferiu despacho de diligência (fls. 1489 a 1491), a fim de que a fiscalização prestasse os seguintes esclarecimentos:

#### ITEM 1 - 51.056.404-6 (COTA PATRONAL - DIVERGÊNCIA FOLHAXGFIP)

a) O impugnante aponta um equívoco no anexo FPXGFIP, no campo DIFERENÇA têm competências que apontam os valores da coluna A ao invés da diferença A – B, segundo a impugnação.

- Há erro material no anexo FPXGFIP, no item A-B DIFERENÇA, o lançamento é inválido pelo cerceamento do direito de defesa, pois uma vez que não consegue nem menos impugnar os valores lançados por não compreender a metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização;

b) O contestador aponta que o FAP correto é 1%.

- O FAP aplicado pela fiscalização está incorreto quando aplicou o percentual de 1,7476%, o correto é 1% para fins de apuração do GIRAT;

c) O impugnante aponta que os valores recebidos trata-se de aluguéis.

- Os valores para o Sr. Marco Alan foi a título de aluguel e não a título de pró-labore;

2 – O contestador diz que a alíquota correta do GILRAT é de 2% e FAP 1%.

- A alíquota do GILRAT correta de 2% pela preponderância da atividade, como o FAP a ser aplicado é a alíquota de 1%;

3 – O impugnante alega que:

- Não há divergência entre a RAIS e a GFIP transmitida, como exemplo citado fls. 982;

- A alíquota do GILRAT correta de 2% pela preponderância da atividade, como o FAP a ser aplicado é a alíquota de 1%;

E, além disso, solicita-se que a Autoridade Lançadora faça um demonstrativo das alterações dos valores DE – PARA por DEBCAD, isto se houver acatamento dos argumentos e os documentos anexados pelo impugnante.

### **Da Resposta à Diligência**

Em resposta à diligência (fls. 1493 a 1497), a fiscalização esclareceu, individualmente, acerca dos questionamentos realizados pela DRJ:

#### ITEM 1 – 51.056.404-6 (COTA PATRONAL – DIVERGÊNCIA FOLHA X GFIP)

Não procede a afirmação do contribuinte, e para que fique claro o cálculo que está sendo efetuado no anexo FPXGFIP e o valor que está sendo apurado (embora me pareça que um cálculo matemático tão básico não precisasse ser explicado), dou um exemplo abaixo:

(...)

**Procede esta afirmação, pois em consulta aos dados existentes nos sistemas verificou-se que o FAP apurado para a empresa no ano de 2010 é de fato 1,0000.**

(...)

A empresa está usando um argumento meramente protelatório, pois segundo a legislação Lei 8.212/91:

(...)

Logo, o único tipo de valor a título de habitação permitido pela legislação e que não integra a remuneração (pró-labore) para todos os fins é aquela fornecida para quem “trabalhar” em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, o que não é o caso quando a empresa paga o aluguel para os sócios/diretores/gestores/administradores, pois este último é um mero exemplo de remuneração indireta paga pela empresa.

#### **ITEM 2 (...)**

Não procede o argumento da empresa, verifica-se novamente que é um argumento protelatório, pois ficou patente na demonstração realizada mês a mês e segurado por segurado que a atividade preponderante (ou seja, a atividade que utiliza mais segurados na empresa) tem como percentual GILRAT 3% (conforme ANEXO Verificação do enquadramento para RAT-RESUMO). **Porém, novamente, após consultas aos dados existentes nos sistemas verificou-se que o FAP apurado para a empresa no ano de 2010 é de fato 1,0000.**

#### **ITEM 3 (...)**

Novamente, após consultas aos dados existentes nos sistemas verificou-se que o FAP apurado para a empresa no ano de 2010 é de fato 1,0000, contudo o percentual de GILRAT da atividade preponderante da empresa é de 3% (conforme ANEXO Verificação do enquadramento para RAT-RESUMO).

Já com relação as divergências apuradas entre a RAIS e a GFIP, verificou-se que a empresa enviou dados do mesmo segurado com identificação NIT diferente para RAIS e para a GFIP para os segurados abaixo listados, provocando duplicidade na apuração (conforme ANEXO Nomes duplicados na RAIS por ter a empresa enviado os dados com NIT diferente para GFIP e RAIS – valor a excluir do débito).

(...)

#### **RESUMO DOS VALORES A SEREM CORRIGIDOS**

Foram verificados valores a se excluir provenientes da RAIS, e esses valores estão demonstrados no relatório “ANEXO Nomes duplicados na RAIS por ter a empresa enviado os dados com NIT diferente para GFIP e RAIS – valor a excluir do débito”.

E da mesma forma, ressaltamos que foram ajustados os valores de FAP para 1,0000 ao invés de 1,7567.

Para resolver os problemas apontados, produzimos os anexos DE PARA abaixo:

(...)

O contribuinte foi devidamente cientificado da resposta à diligência (fl. 1858), e não apresentou manifestação.

### Da Decisão em Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) – DRJ/CGE, em sessão realizada em 24/06/2015, por meio do Acórdão nº 04-39.468 (fls. 1861 a 1881), julgou parcialmente procedente a impugnação, **para manter os créditos tributários exigidos em parte nos Autos de Infração DEBCAD nºs 51.056.404-6; 51.056.405-4; 51.056.406-2; 51.056.410-0;** e na sua **totalidade os Autos de Infração DEBCAD nºs 51.056.407-0; 51.056.408-9; 51.056.409-7; 51.056.411-9; 51.056.402-0 e 51.056.403-8** (fls. 1879 a 1881):

Os Autos de Infração que devem sofrer alteração estão nos anexos relacionados abaixo:

Anexo DE PARA (DEBCAD 51.056.404-6) – FLS 1853;

Anexo DE PARA (DEBCAD 51.056.405-4) – FLS. 1854;

Anexo DE PARA (DEBCAD 51.056.406-2) – FLS. 1855;

Anexo DE PARA (DEBCAD 51.056.410-0) – FLS. 1856.

O acórdão restou assim ementado (fls. 1861 a 1862):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL E PARA OS TERCEIROS.

Todas as remunerações devem ser declaradas nas Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social - GFIP, se não estiverem declaradas, a Autoridade Lançadora deverá efetuar o lançamento dessas remunerações.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL. SALÁRIO UTILIDADE - ALIMENTAÇÃO.

A remuneração paga a título de auxílio de alimentação in natura não caracteriza salário-de-contribuição independentemente se a sociedade empresária é ou não é participante do Programa de Alimentação ao Trabalhador instituído pela Lei nº

6.321/76. Todavia, o pagamento via cartão de crédito caracteriza pagamento em pecúnia, portanto, é salário-de-contribuição.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL - GILRAT - FAP.

O enquadramento no GILRAT - Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho e Fator Acidentário de Prevenção-FAP é o enquadramento dado pelo contribuinte, em virtude disso este tem que atender os pressupostos da legislação previdenciária, não atendendo, a Autoridade Competente poderá reenquadrar no GILRAT correto.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA CFL 30. DEIXAR O ENTE PÚBLICO OU A SOCIEDADE EMPRESÁRIA DE PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTOS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar o ente público ou sociedade empresária de preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA-CFL 59. DEIXAR O ENTE PÚBLICO DE EFETUAR O DESCONTO E ARRECADAR AS CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar o ente público de descontar e arrecadar a contribuição previdenciária devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, sobre as remunerações pagas ou creditadas a estes.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Sobre o valor de crédito previdenciário constituído mediante lançamento de ofício é devido multa de 75%, não estando sua aplicação, relativamente à infração apurada, independentemente da intenção do contribuinte.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%; a partir de 01/04/1995, equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

### **Do Recurso Voluntário**

Cientificado do acórdão proferido pela DRJ na data de 15/07/2015, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. (fls. 1884-1885), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1887 a 1974) na data de 14/08/2015 (fl. 1888), cujas razões encontram-se abaixo sintetizadas:

#### **I – Preliminar – Nulidade do Auto de Infração**

I.1 – DEBCAD's IDÊNTICOS – OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM DEBCAD 51.056.407-0/ DEBCAD 51.056.408-9;

I.2. – Ausência de indicação dos dispositivos legais e/ou inaplicabilidade dos fundamentos legais apresentados pela Autoridade Lançadora.

I.3. – COTA PATRONAL – DIVERGÊNCIA FOLHA X GFIP – ERRO MATERIAL – VALORES INCORRETOS – PLANILHA DE LANÇAMENTO EQUIVOCADA – DEBCAD 51.056.404-6

## II. Mérito

II.1. – Alimentação PAT – TICKET ALIMENTAÇÃO – SALÁRIO "IN NATURA" – NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO – DEBCAD 51.056.405-4 / DEBCAD 51.056.409-7 / DEBCAD 51.056.411-9

II.2. – Inexistência de salário-contribuição – Imóvel Locado pertencente a um dos sócios – pagamento de aluguel – *Bis In Idem* - DEBCAD 51.506.406-6

III.3. – Atividade Preponderante diversa da Alegada pela Fiscalização – CNAE 8299-7/99 – SAT/RAT – ALÍQUOTA DE 2% - REENQUADRAMENTO INDEVIDO – DEBCAD's 51.056.406-2 e 51.056.400-0

III.4. – Obrigações acessórias – Folhas preparadas corretamente (CFL 30) – Devido recolhimento de contribuição (CFL 59) – Multas Infundadas – DEBCAD's 51.056.402-0 e 51.056.403-8

III.5. – Multa de Ofício Excessiva – 75%.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### I – Preliminar – Nulidade do Auto de Infração

O recorrente suscita em sede de preliminar a **Nulidade do Auto de Infração**, sob os seguintes fundamentos:

**(a) DEBCAD's IDÊNTICOS – OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM: DEBCAD 51.056.407-0 / DEBCAD 51.056.408-9:**

Argumenta que o **DEBCAD nº 51.056.407-0** refere-se ao crédito tributário oriundo de contribuições sociais devidas pelo contribuinte à seguridade social, que mesmo não tendo sido

comprovados os descontos das remunerações dos segurados a seu serviço, fica sob responsabilidade da empresa o repasse de tais valores.

No que tange ao **DEBCAD nº 51.056.408-9** refere-se ao crédito tributário oriundo de contribuições sociais devidas pelo contribuinte à seguridade social, que foram descontadas das remunerações dos segurados empregados, mas que não foram repassadas pela empresa.

Afirma que foram aplicados os mesmos fundamentos legais a ambos os Autos de Infração, que são referente ao mesmo período, o que caracterizaria *bis in idem*.

Entretanto, em que pese os fundamentos expostos pelo recorrente, estes não comportam acolhimento.

Isso porque, conforme se aúfere do Relatório Fiscal (fl. 100), no Auto de Infração **DEBCAD nº 51.056.407-0** foram lançadas as contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados a seu serviço, **que não foram efetivamente descontadas, mas que ficam sob responsabilidade da empresa o repasse de tais valores, sem apropriação indébita**, com fundamento no **artigo 33, §5º da Lei nº 8.212/1991**.

Já no Auto de Infração **DEBCAD nº 51.056.408-9** foram lançadas as contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados a seu serviço, **que foram descontadas, mas que não foram repassadas pela empresa tais valores, com apropriação indébita**, com fundamento nos **artigos 20 e 21 da Lei nº 8.212/1991**, conforme informação extraída do relatório fiscal (fl. 101).

Desse modo, não há que se falar em *bis in idem*, uma vez que, embora o fato gerador seja o mesmo – prestação dos serviços pelo empregado ou contribuinte individual ao empregador – os critérios materiais são absolutamente distintos: no primeiro não houve o efetivo desconto da remuneração pagas aos segurados a seu serviço, e no segundo houve o desconto, mas não houve o repasse, **tratando-se, portanto, de segurados (empregados ou contribuintes individuais) diferentes**.

**(b) Ausência de indicação dos dispositivos legais e/ou inaplicabilidade dos fundamentos legais apresentados pela Autoridade Lançadora.**

Argumenta o recorrente, ainda em sede de preliminar, que a autoridade lançadora não procedeu com a correta indicação dos dispositivos legais aplicados e/ou em alguns casos a inaplicabilidade dos dispositivos invocados, o que dificultou o exercício do contraditório e da ampla defesa, o que acarreta nulidade do auto de infração, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/2010, uma vez que:

- (i) Artigo 12, I da Lei nº 8.212/1991 – A autoridade lançadora não menciona qual a alínea aplicada ao caso (que pode ser de ‘a’ a ‘j’);
- (ii) Artigo 3º, §2º, “h” da Lei nº 9.317/1996 – esta norma foi revogada pela Lei Complementar 123/2006, portanto, não se aplica ao caso – ressalte-se que os

supostos débitos tratados no presente caso dizem respeito ao período de 01/01/2010 a 31/12/2010;

(iii) Artigo 9º, I, “g” do Decreto nº 3.048/1999 – a referida norma determina que *são segurados obrigatórios da previdência social as pessoas físicas, como empregado, o brasileiro civil que presta serviços à União no exterior, em repartições governamentais brasileiras, lá domiciliado e contratado*. Ocorre que a tal dispositivo, visivelmente, não se aplica ao presente caso.

Entretanto, razão não assiste ao recorrente. Ao contrário do aduzido, por meio do Relatório Fiscal (fls. 92 a 111) denota-se que **a fiscalização apontou corretamente todos os dispositivos legais que fundamentaram a lavratura dos Autos de Infração**, não havendo que se falar em violação do exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa do contribuinte.

**(c) COTA PATRONAL – DIVERGÊNCIA FOLHA X GFIP – ERRO MATERIAL – VALORES INCORRETOS – PLANILHA DE LANÇAMENTO EQUIVOCADA – DEBCAD 51.056.404-6**

Ainda em sede de preliminar, o recorrente argumenta que há **nulidade do auto de infração DEBCAD nº 51.056.404-6**, uma vez que há erro material nos cálculos elaborados pela fiscalização, *que teria utilizado metodologia errônea, com base em planilha estruturada de forma equivocada*.

Ao contrário do que novamente alega o recorrente, **não há qualquer erro material nos cálculos elaborados pela fiscalização**, que, inclusive, em sede de resposta à diligência fiscal (fls. 1.493 a 1.497), esclareceu, pormenorizadamente o cálculo matemático realizado para fins de apuração dos valores devidos (fl. 1494), o que sequer foi impugnado pelo recorrente, o qual, embora devidamente intimado, não se manifestou acerca do resultado da diligência.

Desse modo, a lavratura dos Autos de Infração para constituir o crédito de contribuições previdenciárias não recolhidas encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

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.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem

em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Os Autos de Infração foram lavrados por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. O recorrente foi cientificado dos autos de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Nesse sentido, o Fisco se desincumbiu de seu ônus probatório, e caberia ao contribuinte apresentar argumentos pormenorizados dos atos modificativos ou extintivos do direito do Fisco, e não apenas alegações genéricas e desprovidas de provas que as corroborem, de modo que houve o descumprimento do preceito legal previsto no artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Assim, os lançamentos tributários atenderam aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Portanto, rejeito as preliminares suscitadas.

## II. – Do Mérito

### II.1. – Fornecimento *Ticket Alimentação* – Salário *in natura* – Não Incidência Contribuição Previdenciária

O recorrente afirma que não integram o salário-contribuição as verbas de natureza indenizatória, o que inclui os *ticket-alimentação* fornecidos aos seus empregados, conforme acordos coletivos (2009 e 2010), ainda que não esteja inscrita no PAT.

Para fins de comprovar suas alegações, o recorrente traz, juntamente com seu recurso voluntário, os contratos de prestação de serviços com as fornecedoras dos cartões alimentação (fls. 1.920 a 1.924 / fls. 1.925 a 1.929), bem como as Notas Fiscais (fls. 1.930 a 1.959) que corresponde aos valores de recarga dos cartões alimentação dos funcionários.

Acerca deste tema, assim se manifestou a DRJ (fl. 1.871):

Assim, pela legislação tributária transcrita acima só não há incidência da contribuição previdenciária se o auxílio alimentação for paga sob o modo *in natura*.

**Pelos documentos anexos a este processo infere-se que os auxílios alimentação foram pagos em pecúnia**, principalmente da convenção coletiva de trabalho 2010/2011, fls. 1022 a 1026, cláusula décima segunda – auxílio alimentação.

Como o impugnante não apresentou prova contrária aos fundamentos fáticos do Relatório Fiscal de fls. 92 a 111, especificadamente competência por competência,

por meio de documentos idôneos, pois o ônus probatório é de quem alega, consoante os artigos 28 e 57, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, in verbis:

(...)

**Assim, como o impugnante não trouxe provas de suas alegações, não há como acolher os argumentos de sua impugnação.**

Conforme se auferiu do Relatório Fiscal (fls. 99, 101 a 103), as lavraturas dos Autos de Infração: **DEBCAD nº 51.056-405-4 (fls. 16 a 25), DEBCAD nº 51.056.409-7 (fls. 56 a 65), DEBCAD nº 51.056.411-9 (fls. 76 a 89)**, se deram em razão de que o recorrente concedeu alimentação aos seus empregados, **sem que a empresa tivesse convênio com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT do Ministério do Trabalho**, o que seria obrigatório para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores.

Nesse sentido, observe-se que o fundamento utilizado pela fiscalização para lavrar os citados autos de infração foi a **ausência de adesão ao PAT pela empresa, ora recorrente**.

Em relação à **desnecessidade de adesão ao PAT para fins de não incidência da contribuição previdenciária é matéria pacífica no âmbito deste Conselho** (acórdãos da Câmara Superior nº 9202-011.446, de 17/09/2024; 9202-011.373, de 23/07/2024; 9202-011.447, de 17/09/2024), quanto no **Superior Tribunal de Justiça – STJ** (REsp nº 1815004, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13.09.2019; AgInt no REsp nº 1.694.824/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 14.12.2018; AgInt no REsp nº 1.617.204/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 3.2.2017; REsp nº 1.072.245/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14.11.2016).

Oportunamente, adoto como razões de decidir neste item, o voto proferido pela Ilustre Conselheira Fernanda Melo Leal no acórdão nº 9202-011.446:

Apenas para rememorar a fundamentação legal, temos que nos artigos 3º da Lei nº 6.321/76 e 6º do Decreto nº 5/1991, há o estabelecimento de que o pagamento in natura do auxílio alimentação pela empresa nos programas de alimentação previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência Social não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária e do FGTS.

No mesmo sentido, a Lei nº 8.212/1991 estabelece em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “c”, que a parcela in natura recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/1976 não integrará base de cálculo da contribuição previdenciária.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou no sentido de que, ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT, não incide a contribuição

previdenciária sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação. Diante da jurisprudência pacífica do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN editou o Parecer PGFN/CRJ 2117/2011, esclarecendo que, esteja ou não o empregador inscrito no PAT, o auxílio alimentação pago in natura não ostenta natureza salarial e, portanto, não integra a remuneração do trabalhador.

Nessa mesma manifestação, a PGFN recomendou a edição de Ato Declaratório nesse sentido. Acolhendo a sugestão, a Procuradora Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 3/2011, estabelecendo que “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.”

Nessa esteira, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.453/2014 alterou o inciso III do art. 58 da IN RFB nº 971/2009 para retirar o requisito de concordância com os “programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)” para fins de tributação da alimentação in natura. É dizer: também está claro para a Receita Federal que essas parcelas não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Merece trazer à baila o Parecer nº BBL - 04, de 16 de fevereiro de 2022, da Advocacia-Geral da União, aprovado por Despacho do Presidente da República, que ratifica o entendimento de que o ticket alimentação pode ser considerado como pagamento in natura, e não inserido na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. Saliente-se que tal parecer é vinculante.

Por fim, no que tange à ausência de comprovação de que o auxílio-alimentação tenha sido pago *in natura* pelo contribuinte, ainda que não tenha sido utilizado de fundamento para lavratura dos Autos de Infração, os documentos apresentados pelo recorrente em seu recurso voluntário, de forma extemporânea, demonstram, de modo incontestado, o fornecimento dos *tickets alimentação*, especialmente pelos contratos (fls. 1.920 a 1.924 / fls. 1.925 a 1.929) e notas fiscais (fls. 1.930 a 1.959), apresentadas.

Destaco, neste ponto, que embora os documentos comprobatórios das alegações deveriam ter sido apresentados pelo contribuinte em sua impugnação (artigos 15 e 15 do Decreto nº 70.235/1972), o fato que levou a fiscalização a lavrar os autos de infração, e que, portanto, foram os motivos de divergência do contribuinte, foi somente a ausência de adesão pela empresa ao PAT, sendo que apenas e tão somente quando da prolação do acórdão pela DRJ é que trouxe a ausência de provas quanto a concessão do auxílio alimentação *in natura* pelo recorrente.

Assim, para se contrapor aos fundamentos expostos no acórdão de primeira instância, o contribuinte trouxe as provas necessárias a corroborar com suas alegações – o pagamento do auxílio alimentação *in natura*, através dos contratos (fls. 1.920 a 1.924 / fls. 1.925 a 1.929) e notas fiscais (fls. 1.930 a 1.959), os quais devem ser aceitos/analizados por este colegiado.

Por fim, ressalto que a matéria encontra-se sumulada no âmbito deste Conselho, de observância obrigatória por seus Membros, conforme redação da Súmula CARF nº 213:

**Súmula CARF nº 213**

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

**O auxílio alimentação pago in natura ou na forma de tíquete ou congêneres não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, independentemente de o sujeito passivo estar inscrito no PAT.**

Acórdãos Precedentes: 9202-009.993; 9202-010.863; 9202-010.919; 9202-011.276.

Diante disso, devem ser cancelados os Autos de Infração nº DEBCAD nº 51.056-405-4 (fls. 16 a 25), DEBCAD nº 51.056.409-7 (fls. 56 a 65), bem como excluir da base de cálculo do Auto de Infração DEBCAD nº 51.056.411-9 (fls. 76 a 89), os valores inerentes ao CT – ALIMENTAÇÃO SEM PAT, uma vez que não incidem contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação *in natura*, ainda que na forma de *ticket alimentação*, independente da adesão ao PAT pela empresa.

**Auto de Infração DEBCAD nº 51.506.406-6 – Pagamento aluguel**

Afirma o recorrente que não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos ao Sr. Marco Alan, a título de aluguel do imóvel onde se localiza a sede da empresa recorrente, uma vez que tais valores não possuem natureza de pró-labore.

Para corroborar com suas alegações, apresenta, de forma extemporânea, apenas quando da interposição do recurso voluntário, o contrato de locação (fls. 1.961 a 1.964), acompanhado dos respectivos recibos de pagamento do aluguel (fls. 1.966 a 1.969), com a retenção do IRRF (fl. 1.971 a 1.974).

Sobre este item, assim se manifestou a DRJ:

O impugnante alega que os valores para o Sr. Marco Alan foi a título de aluguel e não a título de pro-labore.

A Autoridade Lançadora explicita os fundamentos fáticos e legais, segundo a Informação Fiscal de fls 1494 a 1496, que os valores pagos ao Sr. Marco Alan trata-se de salário-de-contribuição.

O impugnante cientificado desses esclarecimentos por carta AR fls. 1502 a 1505, nada manifestou até o presente momento.

Como o impugnante não apresentou prova contrária aos fundamentos fáticos da informação fiscal de fls. 1494 a 1496, especificadamente competência por competência, por meio de documentos idôneos, pois o ônus probatório é de quem alega, consoante os artigos 28 e 57, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, in verbis:

(...)

Assim, como **o impugnante não trouxe provas de suas alegações, não há como acolher os argumentos de sua impugnação.**

Em resposta à diligência fiscal, **a fiscalização esclareceu acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores**, uma vez que *“o único tipo de valor a título de habitação permitido pela legislação e que não integra a remuneração (pró-labore) para todos os fins é aquela fornecida para quem ‘trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada’, o que não é o caso quando a empresa paga o aluguel para os sócios/diretores/gestores/administradores, pois este último é um mero exemplo de remuneração indireta para pela empresa”* (fls. 1.495/1496).

Sobre o resultado da diligência, **o recorrente não apresentou manifestação e/ou eventuais documentos que corroborassem a alegações aduzidas na Impugnação.**

O contrato de locação apresentado de forma extemporânea pelo recorrente, não possui o condão de comprovar a efetiva titularidade do imóvel objeto da locação, e, ainda, o recorrente não apresenta os efetivos comprovantes de pagamento a título de aluguel do imóvel que funciona a sede da empresa, mas apenas e tão somente recibos simples, de modo que não se desincumbiu de seu ônus probatório (artigo 373, CPC).

Acrescento, ainda, que tais documentos foram apresentados de forma absolutamente intempestiva, de modo que se encontra precluso o direito à produção de provas, uma vez que tais fatos/fundamentos foram expressamente arrolados pela fiscalização em resposta à diligência fiscal, sobre a qual o contribuinte, ora recorrente, embora lhe sendo oportunizado, sequer se manifestou.

Neste ponto, irretocável o acórdão de piso.

### **(c) Alíquota SAT/RAT – Reenquadramento indevido – Atividade Preponderante diversa**

Aduz o recorrente que houve o reenquadramento indevido do CNAE preponderante da empresa, fato que alterou a alíquota de 2% (dois por cento) a 3% (três por cento). Afirmo que seu CNAE preponderante é o 8299-7/99 – outras atividades de serviços prestados principalmente às empresas não especificadas anteriormente e não o considerado pela fiscalização – CNAE 8129-0/00 – atividades de limpeza não especificadas anteriormente.

Tece argumentos de que a fiscalização se pautou apenas e tão somente sobre o objeto social da empresa, e não pelos serviços efetivamente prestados, e pela distribuição de seus funcionários em cada posto de trabalho.

Acerca deste tema, a DRJ entendeu que o contribuinte, ora recorrente, não se desincumbiu de seu ônus probatório, mantendo, portanto, o Auto de Infração (fls. 1.871/1.872).

Conforme consta do Relatório Fiscal (fl. 95) para fins de reenquadramento da empresa em seu CNAE preponderante (correto), *foi produzido um anexo* (fls. 519 a 831) *testando nome a nome e mês a mês a atividade preponderante dos segurados na empresa, levando em*

*consideração o CBO de cada segurado, tendo como resultado que a atividade preponderante na empresa é de risco considerado grave pela legislação.*

Com relação ao GILRAT, dispõe o art. 22, inciso "II", alínea "b", da Lei nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade econômica preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade econômica preponderante esse risco seja considerado grave."

Da mesma forma, dispõe o art. 202, §3º, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto nº 3.048/99) que a atividade preponderante será aquela que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos (redação vigente à época dos fatos):

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

O tema em questão foi objeto da Súmula 351 do STJ, a qual entendeu que a fiscalização poderia aferir o grau de risco desenvolvido pelo CNPJ individualizado da empresa autuada:

Súmula 351 do STJ: A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Como acima destacado, a fiscalização analisou os CBO indicados pelo recorrente, relativos aos trabalhadores dos estabelecimentos declarados em GFIP, verificando-se, posteriormente, a atividade preponderante de cada estabelecimento, confrontando tais dados com os declarados pelo contribuinte. Com isso, a fiscalização procedeu à identificação da atividade preponderante com vistas a identificação do GILRAT considerando as características do estabelecimento/atividade desenvolvida.

O recorrente, por sua vez, impugna genericamente o lançamento, sem quaisquer provas que corroborem com suas alegações, de modo que não se desincumbiu de seu onus

probatório (artigo 373, CPC), razão pela qual devem ser mantidos os Autos de Infração a este respeito.

**(d) Obrigações acessórias – CFL 30 e CFL 59**

Foram lavrados, ainda, os Autos de Infração por **descumprimento de obrigação acessória**: **(a)** Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.402-0 (fl. 3) – Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com a legislação – **CFL 30**; e **(b)** Auto de Infração – DEBCAD: 51.056.403-8 (fl. 4) – Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço – **CFL 59**.

De modo genérico, o recorrente afirma que merecem ser cancelados os citados autos de infração, uma vez que a obrigação principal a qual a multa está vinculada sequer se sustenta, e que não houve falha ou ilegalidade na preparação das folhas de pagamento.

Com a edição da MP 449/2008, o lançamento das contribuições previdenciárias passaram a se sujeitar à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, incidente sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento. Neste sentido, ao realizar atos considerados como meros reflexos do descumprimento da obrigação principal, o contribuinte não pode ser penalizado por tal atitude caso tenha ocorrido o devido lançamento para a cobrança das respectivas obrigações principais.

Isto porque o contribuinte deixou de cumprir as obrigações acessórias (reter a contribuição do segurado, incluir em folha de pagamento e lançar em títulos próprios da contabilidade) justamente por acreditar que a verba não era base de cálculo das contribuições previdenciárias. Tanto que, no lançamento de ofício da obrigação principal, lhe é aplicada a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, a qual já engloba todas as penalidades decorrentes da falta de recolhimento.

Neste ponto, utilizo como razões de decidir em relação a este tópico em análise, as conclusões apontadas no Acórdão nº 2201-004.012 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em sessão de 07 de novembro de 2017, de relatoria do Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto:

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não ter arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.

Arrecadar mediante desconto é o mesmo que recolher, mas não se confunde com pagar.

O pagamento de um tributo é exigido daquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Já o recolhimento é exigido daquele que, sem apresentar a condição de contribuinte, tem tal obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, o responsável.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento.

Portanto, considerando que a conduta do contribuinte de não arrecadar as contribuições devidas pelos seus empregados mediante desconto em suas remunerações tem penalidade expressamente prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96, entendo que não se aplica a previsão contida no art. 92 da Lei 8.212/96.

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a infração especificada no Decreto 3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria lastreado no ato de não descontar de seus empregados o valor da obrigação previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados.

Ainda assim, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, pois é evidente um nexo de dependência entre as condutas. Ou seja, a empresa não faz o desconto e, conseqüentemente, não recolhe.

Embora seja certo de que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc.), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc.).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção

(aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é inconteste o nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção).

Assim, como o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

Portanto, devem ser afastados os lançamentos das multas CFL 30 e CFL 59.

#### **(e) Multa de Ofício – 75%**

Por fim, no que tange a multa de ofício aplicada no percentual de 75%, o recorrente aduz acerca do caráter confiscatório, que fere o artigo 150, V da Constituição Federal, e pugna pelo seu cancelamento, ou então a sua redução.

Em que pese as razões expostas pelo recorrente, não lhe assiste razão.

Isso porque, a multa é consequência da constatação da infração à legislação tributária.

O artigo 142 do CTN prevê que a autoridade lançadora tem o dever de lavrar a multa de ofício, sob pena de responsabilidade funcional, visto que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

No caso de lançamento decorrente de procedimento de fiscalização, o fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 75% encontra-se no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, não havendo previsão para reduzi-la:

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

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

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Pelas razões expostas acima, mantenho a multa de ofício aplicada.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, dar parcial provimento para: **(i)** cancelar os Autos de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 51.056-405-4 (fls. 16 a 25) e DEBCAD nº 51.056.409-7 (fls. 56 a 65); **(ii)** excluir da base de cálculo do Auto de Infração de Obrigação Principal DEBCAD nº 51.056.411-9 (fls. 76 a 89) os valores lançados a título de ALIMENTAÇÃO SEM PAT; e **(iii)** cancelar os Autos de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 51.056.402-0 (fl. 3) – CFL 30 e DEBCAD nº 51.056.403-8 – CFL 59.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**