



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.725671/2017-11
ACÓRDÃO	2201-012.174 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMARAL GERENCIAMENTO DE RESIDUOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

É devida a contribuição patronal incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados empregados e contribuintes individuais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhes prestam serviços, mediante desconto na remuneração e recolher os valores aos cofres públicos.

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA PENALIDADE.

No caso de lançamento de ofício, há a incidência de acréscimos moratórios e multa de ofício previstos na legislação específica, sendo vedado aos órgãos julgadores afastar a sua aplicação.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. ENCAMINHAMENTO. COMPETÊNCIA. MATÉRIA PENAL. SÚMULA CARF Nº 28.

Sempre que o Auditor-Fiscal constatar a ocorrência, em tese, de crime ou contravenção penal, deverá elaborar Representação Fiscal para Fins Penais, inexistindo competência para apreciação de matéria penal no âmbito do contencioso administrativo tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 392/425) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (fls. 372/383), que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado nos autos de infração abaixo discriminados, lavrados em 28/07/2017, acompanhados do: Relatório Fiscal (fls. 36/65); Anexo I – Ajuda de Custo (fls. 67/75); Anexo II - GFIP enviada pelo contribuinte antes de início do procedimento fiscal (fl. 77); Anexo III - GFIP enviada pelo contribuinte durante o procedimento fiscal (fl. 78); Anexo IV - Relação dos Segurados Empregado (fls. 79/212) e Anexo V - Relação dos Segurados Contribuinte Individual (fls. 214/215):

- Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA E DO EMPREGADOR, no montante de R\$ 2.144.028,80, já acrescidos de juros de mora calculados até 07/2017) e multa proporcional (passível de redução), referente à contribuição previdenciária patronal e GILRAT (fls. 02/10);
- Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS, no montante de R\$ 76.028,14, já acrescidos de juros de mora (calculados até 07/2017) e multa proporcional (passível de redução) - (fls. 11/17) e
- Auto de Infração – CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS, no montante de R\$ 557.864,72, já acrescidos de juros de mora (calculados até 07/2017) e multa proporcional (passível de redução), referente à contribuição destinada a outras entidades e fundos (SENAC, SESC, INCRA, SALÁRIO EDUCAÇÃO e SEBRAE) - (fls. 18/35).

Do Lançamento

Adoto para compor o presente relatório o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 373/375):

Trata-se de crédito tributário constituído contra a citada empresa, por meio do Auto de Infração, com o período de apuração de 01/2014 a 12/2014, no valor total de R\$ 2.777.921,66 (dois milhões, setecentos e setenta e sete mil, novecentos e vinte e um reais e sessenta e seis reais), relacionados aos débitos relacionados a seguir:

- Contribuição Previdenciária dos Segurados, contendo as infrações: Rubricas a Segurados Empregados não oferecidas à tributação; valores pagos ou creditados a Contribuintes Individuais não oferecidas à tributação.
- Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, contendo as infrações: Rubricas a Segurados Empregados não oferecidas à tributação, GILRAT de empregados não oferecidas à tributação, Valores pagos ou creditados a Contribuintes Individuais não oferecidas à tributação.

- Contribuição para Terceiros - Outras Entidades e Fundos. O Auditor Fiscal relata que a empresa é uma Sociedade Empresária de Responsabilidade Limitada, cuja atividade econômica principal são os serviços de aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes.

Informa que durante a ação fiscal foram solicitados diversos documentos e verificou que a gerência da Sociedade cabe exclusivamente à sócia ADRIANA EIRADO LIMA AMARAL.

Relata que:

"14. Quando da emissão de sua folha de pagamentos, em formato previsto no Manual de Arquivos Digitais - MANAD, e entregue a esta fiscalização, o contribuinte classificou corretamente diversas rubricas que foram pagas ou creditadas a seus segurados empregado e segurados contribuinte individual como sendo fato gerador de contribuição previdenciária. Todavia, a empresa somente declarou parte deste valor na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

15. Entretanto, na rubrica denominada AJUDA DE CUSTO (códigos 0077), o contribuinte realizou pagamentos, mas não classificou estes valores como salário de contribuição e consequentemente não os ofereceu à tributação.

...

17. Desta forma, estes pagamentos de ajuda de custo foram feitos em desacordo com a legislação isentiva da contribuição previdenciária, porque foram pagos em diversas parcelas; razão pela qual foram reclassificados nesta fiscalização para a integrar o salário de contribuição, cujo valor será base de cálculo das contribuições previdenciárias e aquelas destinadas a terceiros (outras entidades e fundos)."

O Auditor Fiscal apresenta a legislação que determina a obrigatoriedade das empresas declararem à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma, prazo e condições estabelecidos por este órgão, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Relata que durante a ação fiscal verificou a existência de créditos do contribuinte, recolhidos por meio da GPS - Guia da Previdência Social (códigos 2100, 2119, 2631, 2640), cuja soma era superior ao declarado na GFIP.

Esclarece que a legislação determina os créditos decorrentes da retenção em notas fiscais só podem ser utilizados para abater o valor das contribuições devidas se estiverem declarados em GFIP. O contribuinte foi intimado a retificar as GFIPs, incluindo, no mínimo, os fatos geradores que contemplassem os valores recolhidos, e ainda foi informado que:

"Nesta intimação foi informado à empresa que o não atendimento à intimação acarretaria prejuízos ao contribuinte porquanto não seriam

aproveitados os valores que tivessem sido retidos das notas fiscais relativos a serviços prestados, quando sujeitos a retenção, e que não estivessem informados na GFIP. Nem seriam aproveitados os valores a maior que tivessem sido recolhidos".

Afirma que a empresa atendeu as intimações e apresentando "GFIP retificadora para as competências janeiro/2014 a dezembro/2014, contendo os fatos geradores de contribuição previdenciária e os valores retidos em notas fiscais. Intimada, apresentou também a relação de notas fiscais emitidas e que serviram de suporte para comparação com os valores retidos e informados pela empresa na GFIP e os recolhimentos com GPS, códigos 2631 e 2640. Após a análise destas comparações, esta fiscalização concluiu pela compatibilidade dos valores declarados no campo específico da GFIP - retenção/valor informado". Sendo assim, os valores declarados em GFIP após o início do procedimento fiscal, até o limite dos créditos do contribuinte não configuram sonegação fiscal previdenciária.

Esclarece que os "valores das contribuições declaradas em GFIP durante o procedimento fiscal e que excederam o montante dos créditos do contribuinte, não se aplica os efeitos tributários. Assim, estas contribuições estão sendo lançados nesta fiscalização com a respectiva multa de ofício decorrente da omissão por não terem sido tempestivamente declaradas em GFIP; juntamente com aquelas contribuições não declaradas, mas apuradas nesta fiscalização". Foi apresentado no item 29 do Relatório Fiscal diversas planilhas contendo o valor recolhido a previdência social.

A Autoridade Tributária apresentou no item 30 do Relatório Fiscal a "relação completa e detalhada dos segurados consta em documentos integrantes deste relatório fiscal, sendo que no tocante ao salário de contribuição do segurado empregado, os valores constam do Anexo IV no qual foi utilizado o maior dentre os dois valores de salário: 1) o valor apurado pela fiscalização na folha de pagamento (MANAD) e, 2) o valor declarado em GFIP durante o procedimento fiscal, observando-se a aplicação da correspondente alíquota sobre o salário de contribuição." Em relação ao segurado contribuinte individual, "os valores do salário de contribuição constam no Anexo V e foi utilizado o valor declarado em GFIP durante o procedimento fiscal, aplicando-se a alíquota de 11% (onze por cento)".

Relata que foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), por Crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária e Crime Contra a Ordem Tributária.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos em 10/08/2017 (fl. 267) e apresentou impugnações em 11/09/2017 (fls. 276/298; 299/321 e 322/352),

acompanhadas de documentos (fls. 353/369), com os seguintes argumentos, extraídos do acórdão recorrido (fls. 375/377):

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa foi cientificada em 10/08/2017 e apresentou a impugnações distintas para Contribuição Previdenciária dos Segurados, patronal e terceiros em 11/09/2017, que arguem em síntese os fatos a seguir.

Inicialmente a defesa afirma que a peça impugnatória é tempestiva.

Segundo a impugnante é improcedente o lançamento fiscal incidente sobre verbas indenizatórias, no caso a verba Ajuda de Custo é indevida, nos termos do art. 470 da Consolidação das Leis Trabalhistas. Como consequência deve ser afastada a multa de ofício e cancelada a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) .

Questiona a contribuição destinada a terceiros, , (sic) também denominadas de contribuições ao "Sistema S" (SEBRAE, APEX, ABDI, SESC, SENAC, dentre outras), as quais são calculadas sobre as suas folhas de pagamento, destacando na impugnação Contribuição para Outras Entidades e Fundos que

16. Restou definido, entretanto, que as aludidas contribuições detêm como matriz constitucional o art. 149 da Constituição Federal. Isso porque o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 396.266/RS, reconheceu que as contribuições do "Sistema S" constituem contribuições de interesse de categorias econômicas e profissionais, com exceção da contribuição devida ao SEBRAE, que possui a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico.

...

20. Desde 2001, então, o Poder Constituinte impossibilitou a incidência de contribuições sociais, de contribuições de intervenção no domínio econômico e de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas sobre outras bases de cálculo não previstas pelo art. 149 da Constituição Federal, tais como a folha de pagamento, base de cálculo das contribuições ao "Sistema S".

21. Por conseguinte, a partir da EC nº. 33/2001, a ordem constitucional brasileira passou a não mais permitir a incidência das contribuições ao "Sistema S" sobre a folha de pagamento dos contribuintes, na medida em que o critério material destes tributos foi exaustivamente definido pelo Poder Constituinte no art. 149, § 2º, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal de 1988.

22. O legislador ordinário, contudo, não promoveu qualquer alteração na base de cálculo destas contribuições, adequando-a conforme os ditames

constitucionais. Justamente, por esta razão, os contribuintes detêm o direito de não recolher as contribuições destinadas ao "Sistema S", posto que incidentes sobre uma base de cálculo não permitida pela CFRB/88.

23. Deste modo, impõe-se a exclusão das acenadas contribuições do presente lançamento tributário." O contribuinte alega que em havendo "uma divergência entre a base de cálculo eleita pelo legislador e a hipótese de incidência do tributo, esta exação será inconstitucional por ofensa à regra-matriz prevista pela Constituição Federal. Em virtude disso, não poderá ser validamente exigida."

O Auditor Fiscal não poderia exigir o recolhimento das contribuições para o sistema S sobre a folha de pagamento da Impugnante, por ser inexigível, "uma vez que a CFRB/88, desde o advento da Emenda Constitucional nº. 33/2001, não mais permite a incidência destas contribuições sobre a folha de salários, mas, em verdade, tão-somente sobre a receita bruta, o faturamento, o valor da operação ou o valor aduaneiro." Cita Parecer nº. 11.393 da Procuradoria Geral da República e Recurso Extraordinário nº. 559.937/RS - Supremo Tribunal Federal.

Complementa, arguindo que "ao afiançar que as contribuições previstas pelo art. 149 da Constituição Federal "poderão ter alíquotas ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro", o Poder Constituinte não trouxe uma mera faculdade ao legislador ordinário, mas uma verdadeira imposição".

Afirma que possui o direito a "não recolher as contribuições destinadas ao "Sistema S", ora reivindicadas (SEBRAE, SESC E SENAC), notadamente porque inexistente qualquer previsão constitucional para a incidência destas exações sobre a folha de pagamento, exsurgindo a inconstitucionalidade desta cobrança por parte do agente autuante."

A empresa declara que as verbas de natureza indenizatórias devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, visto que a contribuição previdenciária incide apenas sobre a totalidade de rendimentos pagos ao trabalhador destinados a retribuir o trabalho, não compondo a sua base de cálculo, por evidente, as parcelas de natureza indenizatória.

A impugnante questiona a incidência de contribuição previdenciária (segurado, patronal e terceiro) sobre as verbas aviso prévio indenizado, bem como ao décimo terceiro salário proporcional ao período do aviso prévio indenizado, ao terço constitucional de férias; aos valores pagos aos empregados nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento anteriores à concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente; ao auxílio-creche; ao salário-maternidade; às férias gozadas pelo segurado; e à ajuda de custo. Afirmando que tais verbas não integram o salário-de-contribuição por não configurarem remuneração do empregado decorrente do trabalho em longo arrazoado as fls. 279/294, 302/ 317 e 333/347.

A defesa declara que a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) merece ser afastada, sob pena de flagrante confisco, expediente vedado pela Constituição Federal de 1988. Pugna pelo afastamento da multa aplicada.

Questiona a lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), afirmando que preza por uma reputação ilibada, através da higidez na realização dos contratos que celebra e no adimplemento de suas obrigações, aspectos que refletem, de modo peculiar, na lisura de seu comportamento, especialmente perante o Fisco. Parte da premissa de não sonegar qualquer valor devido ao Erário, cumprindo sempre suas obrigações.

Desta forma, "inexistiu, mesmo que em tese, a ocorrência de crime de sonegação de contribuição previdenciária, tampouco crime contra a ordem tributária por parte da Impugnante, razão pela qual a lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) releva-se destituída de lastro jurídico." Inclusive, sequer foi qualificada a multa de ofício, indicando que nem mesmo a Autoridade tributária vislumbrou a existência de dolo. Requer, portanto, o cancelamento da RFFP.

Por fim, pede que seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração, extinguindo-se o crédito tributário, assim como cancelando-se a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP).

(...)

Da Decisão da DRJ

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, em sessão de 23 de março de 2018, no acórdão nº 09-66.137 (fls. 372/383), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fl. 372):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

AJUDA DE CUSTO

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de ajuda de custo integra o salário-de-contribuição, exceto quando paga em decorrência de mudança de local de trabalho e em parcela única.

MULTA DE MORA. PREVISÃO LEGAL. NÃO CONFISCO.

A utilização da multa de mora amparada legal nos artigos 35 e 35-A da Lei 8.212/91, combinado o art. 44 da Lei nº 9.430/96, não caracterizando o efeito confiscatório.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Nos termos da Súmula CARF nº 28, o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 14/05/2018 (AR de fl. 389) e interpôs recurso voluntário em 11/06/2018 (fls. 392/425), acompanhado de documentos (fls. 426/473) em que repisa os mesmos argumentos da impugnação, sintetizados nos tópicos abaixo:

DA TEMPESTIVIDADE

DO ACÓRDÃO RECORRIDO

SÍNTESE DA AUTUAÇÃO FISCAL

DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

1- DA EXCLUSÃO DAS VERBAS INDENIZATÓRIAS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A) AVISO PRÉVIO INDENIZADO E SEU 13º SALÁRIO PROPORCIONAL

B) TERÇO DE FÉRIAS

C) AUXÍLIO-ACIDENTE E AUXÍLIO-DOENÇA

D) AUXÍLIO-CRECHE

E) SALÁRIO-MATERNIDADE

F) FÉRIAS GOZADAS PELO EMPREGADO

G) AJUDA DE CUSTO

2- DA NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SEBRAE, SESC E SENAC DO LANÇAMENTO MANEJADO

DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO NO PERCENTUAL DE 75%

DA INFUNDADA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

DO PEDIDO

132. Diante do exposto, pleiteia a recorrente a reforma *in totum* do Acórdão nº. 09-66.137 proferido pela 5ª Turma da DRJ/JFA, a fim de que este eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se digne de desconstituir o crédito tributário cristalizado no PAF nº 10580.725.671/2017-11, julgando-se improcedente a autuação sob exame.

O presente processo compôs lote sorteado a esta relatora.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

No recurso voluntário o Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, que foram devidamente rechaçados pela autoridade julgadora de primeira instância, cujos fundamentos encontram-se abaixo reproduzidos (fls. 377/383), com os quais concordo, motivo pelo qual os utilizo como razão de decidir no presente voto, nos termos do disposto no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023:

(...)

O contribuinte alega que as contribuições para Terceiros não é (*sic*) devida, visto que a no art. 149 da Constituição Federal não há previsão para a incidência do tributo sobre a folha de pagamento, ou seja, não há previsão para a incidência destas contribuições sobre a folha de salários, mas somente sobre a receita bruta, o faturamento, o valor da operação ou o valor aduaneiro.

A Lei nº 11.457, de 16/03/2007, art. 2º e 3º, ao criar a Receita Federal do Brasil, incorporou a Secretaria da Receita Previdenciária, no que tange às suas atribuições e quadro funcional, e estabeleceu ser da competência desse novo órgão a atribuição de fiscalizar as contribuições sociais e a destinadas a terceiros (outras entidades).

A Lei nº 11.457/2007, a qual dispõe sobre a Administração Tributária Federal, determina que:

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

...

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de

Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.
(grifo nosso)

Fica claro a obrigatoriedade da Autoridade Fiscal apurar a base as contribuições devidas a outras entidades e fundos, que nos termos do art. 3º do §2º Lei nº 11.457/2007 incide sobre a folha de pagamento.

A norma cuja validade surte os seus efeitos enquanto estiver vigente. Isso porque, no âmbito tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente do fisco, cumprindo à autoridade administrativa aplicar as determinações contidas na legislação de regência.

E nesse sentido, o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal - PAF, introduzido pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, assim dispõe:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

No caso presente, todas as normas que embasaram o lançamento se encontravam em plena vigência quando da ocorrência dos fatos, portanto, obrigatoriamente, devem ser aplicadas pela autoridade administrativa. Portanto, devida a contribuição a outras entidades e fundos incidente sobre a folha de pagamento.

A impugnação questiona a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias aviso prévio indenizado, décimo terceiro salário proporcional ao período do aviso prévio indenizado, ao terço constitucional de férias, aos valores

pagos aos empregados nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento anteriores à concessão do auxílio-doença ou do auxílio acidente, ao auxílio-creche, ao salário-maternidade, às férias gozadas pelo segurado e ajuda de custo.

Destaca-se que, com exceção da verba - ajuda de custo, nenhuma das demais verbas foi citada no Relatório Fiscal ou mesmo foi demonstrado pelo contribuinte que serviram como base de cálculo na apuração da contribuição previdenciária devida pela empresa.

Não se verificou na apuração do Auto de Infração a utilização de base de cálculo da qual o contribuinte discordasse da apuração, exceto a ajuda de custo, conforme relatado pelo Auditor Fiscal:

14. Quando da emissão de sua folha de pagamentos, em formato previsto no Manual de Arquivos Digitais - MANAD, e entregue a esta fiscalização, o contribuinte classificou corretamente diversas rubricas que foram pagas ou creditadas a seus segurados empregado e segurados contribuinte individual como sendo fato gerador de contribuição previdenciária. Todavia, a empresa somente declarou parte deste valor na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

15. Entretanto, na rubrica denominada AJUDA DE CUSTO (códigos 0077), o contribuinte realizou pagamentos mas não classificou estes valores como salário de contribuição e conseqüentemente não os ofereceu à tributação.

Fica claro, no caso de incorreções nos valores apresentados pela empresa, caberia a esta retificar os valores, demonstrando a correta base de cálculo, não apenas alegando a que foi supostamente calculada a contribuições previdenciárias incorretamente, sem qualquer prova do alegado. Portanto, as alegações apresentadas foram genéricas e sem qualquer comprovação.

Esclarece-se que o momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação. O impugnante não junta nada aos autos que comprove erro no lançamento e alegações genéricas e desacompanhadas de provas são incapazes de desconstituir lançamento regularmente efetuado em conformidade com a legislação.

Portanto, caso se constatasse alguma incorreção no lançamento, deveria o impugnante ter demonstrado erro em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo tributário. A partir do momento que o lançamento respeitou a legislação vigente, o ônus de comprovar as alegações trazidas na impugnação é do sujeito passivo, a teor do art. 16, III do Decreto nº 70.235/1972, transcrito abaixo.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifo nosso)”

Legitimamente criado o tributo e ocorrido o fato gerador, surge o dever de recolher aos cofres públicos a quantia a ele relativa; se o faz com atraso evidente que deve sujeitar-se aos acréscimos moratórios e às demais penalidades legalmente estabelecidas.

Desse modo, como no processo administrativo fiscal, os fatos tributários demandam a comprovação, não podem ser passíveis de consideração às alegações apresentadas pela impugnante.

Por oportuno, ressalte-se que o §9º, do art. 28, da Lei 8.212/91 elenca, de forma exaustiva, as hipóteses em que verbas pagas aos segurados não integram o salário-de-contribuição, dentre elas a ajuda de custo, desde que paga em parcela única, em decorrência de mudança de local de trabalho.

Portanto, a ajuda de custo, se paga nos termos da citada legislação, não sofre incidência de contribuição previdenciária.

No que tange a ajuda de custo o Auditor Fiscal assim relata:

15. Entretanto, na rubrica denominada AJUDA DE CUSTO (códigos 0077), o contribuinte realizou pagamentos mas não classificou estes valores como salário de contribuição e conseqüentemente não os ofereceu à tributação.

...

17. Desta forma, estes pagamentos de ajuda de custo foram feitos em desacordo com a legislação isentiva da contribuição previdenciária, porque foram pagos em diversas parcelas; razão pela qual foram reclassificados nesta fiscalização para a integrar o salário de contribuição, cujo valor será base de cálculo das contribuições previdenciárias e aquelas destinadas a terceiros (outras entidades e fundos). Os valores discriminados por competência e segurado empregado estão relacionados no Anexo I deste relatório.

A Impugnante afirma que realizou alguns pagamentos aos empregados a título de ajuda de custo, em razão da transferência dos funcionários (*sic*) dos locais (*sic*) de trabalho para atender às necessidades de clientes instalados em outros Municípios.

Analizando os dados, por amostragem, anexados pela fiscalização (Anexo I) verifica-se que há vários empregados que recebem a ajuda de custo mensalmente.

Ocorre que para caracterizá-las como ajuda de custo, como alega a impugnante, faz-se necessário que seja comprovado o dispêndio com a mudança do local de trabalho do empregado.

Entretanto não há qualquer documentação nos autos que comprove que de fato os valores pagos decorrem do dispêndio resultante da mudança do local de trabalho. Dado que, sem qualquer comprovação do dispêndio efetivado, não se sustenta a tese de que da referida despesa decorre da ajuda de custo de mudança do local de trabalho.

Ao contrário, representam ganhos pelo exercício do labor do obreiro e, em consequência, integram a remuneração para fins de tributação de contribuições previdenciárias, à luz do disposto no art. 28, I, da Lei n.º 8.212/91, não importando a denominação que a empresa ou o segurado lhes atribua (ajuda de custo).

Resulta, por conseguinte, rejeitada a tese de que se trate de ajuda de custo, nos moldes definidos em lei, não se acolhendo, assim, sua irresignação na matéria.

O contribuinte contesta a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) afirmando o seu caráter confiscatório.

Sob este aspecto, nota-se uma vez mais que a irresignação da empresa não se refere, exatamente, ao procedimento fiscal, mas ao art. 35-A da Lei nº 8.212/91, combinado o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que autorizam, nas circunstâncias lá descritas, a aplicação da multa no montante de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição. Confira-se:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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;

Nada obstante, ressalte-se, apenas por apego à argumentação, que o princípio da vedação do confisco insere-se como cláusula integrante das limitações ao poder de tributar. Com efeito, o art. 150, IV, da Constituição Federal, prescreve comando destinado ao legislador, para que este não crie tributo que supere as forças patrimoniais do contribuinte, subtraindo-lhe, indevidamente, os recursos de que necessita à sua manutenção. Todavia, legitimamente criado o tributo e ocorrido o fato gerador, surge o dever de recolher aos cofres públicos a quantia a ele relativa; se o faz com atraso evidente que deve sujeitar-se aos acréscimos moratórios e às demais penalidades legalmente estabelecidas.

Cabe ainda destacar, Hugo de Brito Machado, entende que a vedação ao confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa porque são essencialmente distintos. A

multa tem como finalidade representar um ônus significativamente pesado, portanto as condutas que a ensejam sejam desestimuladas.

É dever funcional do Auditor Fiscal a lavratura da RFFP sempre que identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social, nos termos da Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) n.º 2.439, de 21/12/2010, estando aí também estabelecido o seu trâmite.

Portaria RFB n.º 2.439/2010:

CAPÍTULO I – DO DEVER DE REPRESENTAR

Art. 1º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) deverá formalizar representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou Inspetor Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal sempre que, no exercício de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social.

(...)

CAPÍTULO III – DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E CONTRA A PREVIDÊNCIA SOCIAL

Art. 4º A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, será formalizada e protocolizada em até 10 (dez) dias contados da data da constituição do crédito tributário. (Redação dada pela Portaria RFB n.º 3.182, de 29 de julho de 2011)

§ 1º A representação fiscal deverá permanecer no âmbito da unidade de controle até a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente ou na ocorrência das hipóteses previstas no art. 5º, respeitado o prazo legal para cobrança amigável, caso o processo seja formalizado em papel. (Incluído dada pela Portaria RFB n.º 3.182, de 29 de julho de 2011)

(...)

§ 3º Na hipótese do § 2º, a representação fiscal será apensada ao processo administrativo-fiscal e, cumprirá o rito processual deste, caso o crédito tributário seja impugnado. (Incluído dada pela Portaria RFB n.º 3.182, de 29 de julho de 2011)

§ 4º Os autos da representação fiscal, juntamente com cópia da respectiva decisão administrativa, deverão ser arquivados na hipótese de o correspondente crédito tributário ser extinto pelo julgamento administrativo, pelo pagamento ou pela quitação do parcelamento. (Incluído dada pela Portaria RFB n.º 3.182, de 29 de julho de 2011)

Art. 5º Os autos da representação, ou seu arquivo digital, serão remetidos pelo Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, no prazo de 10 (dez) dias contados da data: (Redação dada pela Portaria RFB nº 3.182, de 29 de julho de 2011)

I - do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o correspondente pagamento;

II - da exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento do crédito tributário;

III - da lavratura de auto de infração ou da expedição de notificação de lançamento de que não resulte exigência de crédito tributário.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I, deverá ser juntada aos autos da representação cópia da respectiva decisão administrativa, acrescida do despacho do Delegado ou Inspetor-Chefe da unidade de controle do processo administrativo fiscal e da informação da data da decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal.

Assim, tem-se que, de acordo com os dispositivos normativos, é que a RFFP somente será encaminhada ao Ministério Público após o trânsito em julgado da decisão administrativa, não havendo óbice para a sua formalização no decorrer da ação fiscal, deixando-se para proceder ao encaminhamento da mesma no momento oportuno.

Nesse mesmo sentido, dispõe o artigo 83 da Lei 9.430/1996:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Logo, o tramite da RFFP seguirá nada além do limite posto pelos dispositivos normativos mencionados, no que importa ao encaminhamento da dita peça ao competente órgão do Ministério Público Federal.

Diante disso, as alegações dos Impugnantes não merecem ser acolhidas em face deste Colegiado carecer de competência para análise do tramite processual da RFFP.

Por fim, a autuação em epígrafe foi lavrada na estrita observância das determinações legais vigentes, de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto e consoante o que prescreve a legislação.

(...)

Em complemento aos fundamentos acima adotados no presente voto, especificamente em relação ao argumento do Recorrente de terem sido incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias parcelas relativas ao aviso prévio indenizado, bem como ao décimo terceiro salário proporcional ao período do aviso prévio indenizado (também denominado de décimo terceiro salário indenizatório), ao terço constitucional de férias, aos valores pagos aos empregados nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento anteriores à concessão do auxílio-doença ou do auxílio-acidente, ao auxílio-creche, ao salário-maternidade, às férias gozadas pelo segurado e à ajuda de custo, tendo em vista que tais verbas não integram o salário de contribuição, sobretudo por não configurarem qualquer remuneração dos empregados decorrente de seus trabalhos, além de alegações apenas colacionou aos autos apenas cópias de folhas de pagamento e das GFIP do ano-calendário de 2014 (fls. 426/473).

Como foi relatado pela fiscalização e pelo juízo *a quo* tais verbas não foram objeto de lançamento, mas tão-somente os pagamentos efetuados à título de ajuda de custo. Neste caso, se alguma irregularidade foi constatada, cabia à empresa a demonstração da correta base de cálculo, mas não apenas fazer alegações desprovidas de provas.

Do exposto, nada a prover.

Da Aplicação da Multa de Ofício.

O Recorrente relata que a aplicação da multa de ofício de 75%, em razão da alteração promovida pela MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941 de 2009, deve ser afastada sob pena de flagrante confisco.

No que se refere à multa aplicada, tratando-se de lançamento de ofício, deve ser aplicada a hipótese do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, restando correta a fixação da multa em 75%, conforme preceito normativo, sendo vedado aos órgãos julgadores afastar a sua aplicação.

Quanto às alegações acerca da violação aos princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa, 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.

Nada a prover.

Da Representação Fiscal para Fins Penais.

Por força da Súmula CARF nº 28, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros, a teor do disposto no artigo 123, § 4º da Portaria MF nº 1634 de 21 de dezembro de 2023, descabe à Turma Julgadora decidir sobre o processo de representação para fins penais:

Súmula CARF nº 28**Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos