



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13603.722768/2014-02</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.809 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	FAZENDA NACIONAL SUPPLY DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIEMENTICIOS LTDA

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR DE ALÇADA. DATA DA APRECIÇÃO. SÚMULA CARF 103. NÃO CONHECIMENTO.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 30, DA LEI 8.212/1991. SÚMULA CARF 2. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não é competente para apreciar a alegação de inconstitucionalidade do artigo 30, da Lei 8.212/1991, em razão da vedação prevista no artigo 26-A do PAF e na Súmula nº 2 do CARF.

MATÉRIA IMPUGNADA. REVISÃO DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO JULGADOR. PARECER NORMATIVO COSIT 8, DE 2014.

A matéria impugnada não está sujeita ao controle hierárquico por meio da revisão de ofício, uma vez que a competência plena para sua apreciação pertence ao julgador.

PERSONALIDADE JURÍDICA ÚNICA. ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. RESPONSÁVEL PELO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

A personalidade pertence à pessoa jurídica como um todo, sendo os estabelecimentos unidades desta mesma pessoa jurídica.

A forma de apuração da contribuição por estabelecimento não se confunde com a responsabilização atribuída ao estabelecimento centralizador para o cumprimento da obrigação principal e acessória.

MATÉRIA QUE NÃO COMPÕE A LIDE. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL. NÃO CONHECIMENTO.

Falta interesse processual ao recorrente para trazer à discussão assunto alheio aos pressupostos fáticos e jurídicos adotados na constituição do crédito tributário, ensejando o não conhecimento da matéria.

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO INDENIZADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. TEMA 1.170 DO STJ

A contribuição previdenciária patronal incide sobre os valores pagos ao trabalhador a título de décimo terceiro salário proporcional relacionado ao período do aviso prévio indenizado.

AJUDA DE CUSTO. SEM COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. PAGAMENTO EM VALOR FIXO. HABITUALIDADE. NATUREZA REMUNERATÓRIA

O pagamento de ajuda de custo, independentemente da comprovação de despesas suportadas e pago em valor fixo, apresenta natureza remuneratória em razão da habitualidade com que é realizado.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECORRÊNCIA. INAFASTABILIDADE.

Está sujeito à multa prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, o lançamento de ofício para exigir a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, e em conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto a alegação de inconstitucionalidade do art. 30, da Lei nº 8.212/1991 e a matéria relativa ao FAP, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ronnie Soares Anderson** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Rafael de Aguiar Hirano (Substituto[a] Integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente), Thiago Buschinelli Sorrentino.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário ao Acórdão nº 03-78.062, de 28 de novembro de 2017, em que os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, por unanimidade de votos, julgaram procedente em parte a impugnação, assim decidindo: a) considerar improcedente o DEBCAD nº 51.069.522-1; b) excluir a parcela relativa ao aviso prévio indenizado do DEBCAD nº 51.069.516-7; c) mantendo o crédito tributário remanescente.

Por bem retratar os fatos relevantes ao processo, abaixo se reproduz o relatório do acórdão proferido pelo julgador de piso:

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, consolidado em 05/12/2014, relativo às contribuições destinadas aos terceiros, nos anos de 2010 a 2012, conforme abaixo discriminadas:

DEBCAD	DESCRIÇÃO SUMÁRIA	VALOR
51.069.516-7	Contribuição de terceiros – base FP (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE)	R\$ 56.592,82
51.069.522-1	Contribuição da empresa – base contabilidade (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE)	R\$ 1.954.910,49
<b>TOTAL TRIBUTO LANÇADO</b>		<b>R\$ 2.011.503,31</b>

Para facilitar a compreensão, as bases de cálculos incluídas na presente lavratura foram desmembradas em levantamentos específicos, a saber:

a) **Levantamento "F1 - FOLHA DE PAGAMENTO"**, agrega as bases de cálculo apuradas com base nas folhas de pagamento dos anos de 2010 e 2011, relativas aos pagamentos de ajuda de custo, aviso prévio indenizado e 13° sobre o aviso prévio indenizado.

b) **Levantamento "F2 - FOLHA DE PAGAMENTO"**, apura as bases de cálculo apuradas com base nas folhas de pagamento do ano de 2012, relativas aos pagamentos de ajuda de custo, aviso prévio indenizado e 13° sobre o aviso prévio indenizado.

c) **Levantamento "C1 - CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO"**, contém as bases de cálculo dos segurados considerados empregados pela auditoria, nos anos de 2010 a 2011, apuradas por meio da contabilidade.

d) **Levantamento "C2 - CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO"**, contém as bases de cálculo dos segurados considerados empregados pela auditoria, no ano de 2012, apuradas por meio da contabilidade.

#### **Do Relatório Fiscal**

Segundo o Relatório Fiscal de fls. 229/284, constitui fato gerador das contribuições apuradas as remunerações pagas devidas ou creditadas aos segurados empregados, apurado com base nas Folhas de Pagamento apresentadas em meio digital e em lançamentos contábeis, não declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

Foi constatado que a empresa não considerou na base de cálculo declarada em GFIP, as remunerações efetuadas a título de aviso prévio indenizado como também se verificou diferença nos pagamentos da rubrica ajuda de custo, pois esta foi paga mensalmente aos segurados, em desacordo com o disposto no inciso VII do § 9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999.

Esclarece o Relatório Fiscal que, no exame da escrituração contábil, a fiscalização constatou pagamentos de remuneração a diversas pessoas físicas, por meio de interpostas pessoas jurídicas, escriturados nas contas COMISSÃO SOBRE VENDAS, SERV.

TERCEIROS PESSOA JURÍDICA, DESPESAS C/ PUBLICIDADE e PROPAGANDA, conforme discriminado no ANEXO II.

Não foi constatado ainda GFIP para as empresas prestadoras de serviços Fixa, Represa, Represul, Scalla, Versão e Fares, ficando clara a inexistência de colaboradores (empregados) e indicando que os serviços foram prestados pessoalmente pelos sócios.

Registra que a prestadora de serviços Fares Representações Ltda. - CNPJ 15.509.211/0001-21 funciona no mesmo endereço das sócias, e algumas outras prestadoras dos serviços funcionam praticamente no mesmo endereço.

Registra ainda que não foi constatada movimentação financeira (NÃO CONSTA DIPJ OU DIPJ INATIVA) para as empresas Fixa, Represa, Represul, Scalla e Versão, e não consta receita da prestação de serviços para o sujeito passivo na DIPJ da empresa Fares.

Entretanto, houve remuneração mensal para todos os prestadores de serviços, que inclusive foram declarados pelo sujeito passivo na Declaração do Imposto de Renda na Fonte - DIRF.

Assim, a fiscalização concluiu que, em que pese referidos pagamentos de remuneração terem sido escriturados e declarados pelo sujeito passivo como pagos a pessoas jurídicas, ficou evidenciado que os serviços foram prestados pelos sócios, de forma não eventual e pessoal, mediante subordinação e remuneração.

#### **Da Multa Aplicada**

Foi aplicada multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o crédito lançado, conforme art. 44, inciso I da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007.

#### **Da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP**

Foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais junto ao Ministério Público Federal, em virtude da prática, em tese, do crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.139/90, tendo em vista que as bases de cálculo (fatos geradores) ora lançados não foram contabilizados nem declarados pelo sujeito passivo na GFIP.

#### **Da Impugnação da Empresa**

Dentro do prazo regulamentar, o contribuinte contestou, às fls. 229/284, os lançamentos com as seguintes alegações:

Inicialmente requer a exclusão das contribuições incidentes sobre as verbas a título de aviso prévio indenizado, 13º indenizado e ajuda de custo, por não se constituírem em verbas remuneratórias, mas sim indenizatórias, tratando-se de mera recomposição patrimonial.

Cita o RES/STJ nº 8/2008 para confirmar que não incide contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre o valor pago a título de aviso prévio indenizado.

Com relação à ajuda de custo esclarece que todos os empregados que a receberam o fizeram em sede de reembolso pela realização de serviços de interesse da empresa impugnante. Aponta alguns exemplos de empregados lotados em funções estratégicas que viajam para visitar indústrias, clientes, pagamento de almoço, dentre outros.

Resume afirmando que tais parcelas, embora entregues pelo empregador a seu empregado, não o são com a qualidade e objetivo contraprestativos, sendo

transferidas efetivamente com distintas natureza e finalidades jurídicas e que por possuírem essência indenizatória, não integram o salário e, ato contínuo, a base de cálculo de quaisquer contribuições previdenciárias.

Ressalta que o pagamento de tais parcelas indenizatórias também não restam compreendido no fato gerador das contribuições previdenciárias em razão do disposto no art. 457 e seus parágrafos 1º e 2º, da CLT.

Aduz que os fatos geradores imputados à impugnante se referem a estabelecimentos distintos (matriz e filiais) e, se houve infração, o estabelecimento que a cometeu é que deverá ser responsabilizado, não podendo a matriz ser responsabilizada pela integridade dos créditos.

Registra que foram celebrados contratos específicos particulares para cada uma das empresas contratadas (Fixa Propaganda e Comunicação Ltda.; Scalia Empreendimentos Ltda.; Represul Representação Comercial Ltda.; Represa Representações Comerciais Ltda.; Versão Representação Comercial Ltda. e Fares Representações Ltda) e emitidas notas fiscais para cada serviço por elas prestado e que o pagamento realizado para empresas prestadoras de serviços não é fato gerador de contribuições sociais.

Em relação à prestadora Fares Empreendimentos e Participações Ltda, o CNPJ identificado pela fiscalização é diverso da sociedade contratada pela impugnante, conforme contrato social e notas fiscais anexos à peça impugnatória. Afirma ainda que o fato de uma sociedade ter sede no mesmo endereço dos sócios não constitui presunção de fraude.

Afirma ainda que a autoridade autuante não explicitou quais seriam as evidências de que os serviços foram prestados pelos sócios, de forma não eventual e pessoal, mediante subordinação e remuneração, e nem evidenciou qual seria o elemento para se provar a pessoalidade e a subordinação no caso em apreço.

Aduz ainda que não há provas, no presente processo, da presença dos elementos indicados no art. 3º da CLT, sendo que a conclusão exteriorizada no lançamento constitui mera presunção não admissível no ordenamento jurídico tributário. E que competiria ao fisco não apenas alegar, mas demonstrar, o que não fez, a simulação, que é sempre dolosa, jamais podendo ser presumida, suposta ou inventada e, assim, pleitear a desconstituição do contrato para o fim desejado.

Assegura que não foram informados, nos autos, os dispositivos que embasaram a desconsideração da personalidade jurídica em razão da simulação e que parte dos serviços prestados pelas pessoas jurídicas contratadas pela impugnante são de natureza intelectual.

Que não restou comprovada a simulação na constituição das pessoas jurídicas que prestaram serviços à impugnante, e muito menos o vínculo empregatício de sócios/funcionários, sendo indevida a cobrança de tributos e multas sobre os valores pagos.

### **Da Não Incidência da Multa de Ofício Aplicada**

Requer que seja revisto o lançamento quanto à multa aplicada nos termos do art. 44, I da Lei nº 9.430/96, de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto apurado, ante a ausência de configuração do fato gerador da obrigação principal e em observância ao princípio da razoabilidade.

### **Do Pedido**

Por todo o exposto, requer seja declarada a nulidade do lançamento. Caso rejeitada a preliminar, o que se admite ad argumentandum, no mérito, requer a impugnante o cancelamento dos autos de infração ou, sucessivamente, a revisão do mesmo, conforme argumentos expostos nesta peça.

### **Da Primeira Diligência**

Da análise dos autos, esta DRJ observou que a fiscalização entendeu que houve prestação de serviços de pessoas físicas por meio de empresas interpostas, tendo então desconsiderado as pessoas jurídicas, prestadoras de serviços e enquadrado os sócios daquelas empresas como segurados empregados da autuada, sob o argumento de que as empresas não apresentaram GFIPs, o que demonstra que não possuíam empregados, e que, com exceção da empresa Fares, não houve movimentação financeira no período fiscalizado.

Assim, os autos retornaram em diligência para que a fiscalização se pronunciasse solicitando dentre outras providencias que a autoridade autuante promovesse diligência na empresa para explicitar quais seriam as evidências de que os serviços contratados com as empresas prestadoras relacionadas pela fiscalização, foram prestados pelos sócios destas, de forma não eventual e pessoal, mediante subordinação e remuneração, uma vez que não ficou comprovado a presença dos elementos indicados no art. 3º da CLT, caracterizadores da relação de emprego para cada segurado enquadrado como empregado da impugnante, e dizer, de forma clara, se houve, ou não, a simulação no procedimento da autuada, indicando os dispositivos que fundamentam seu entendimento.

Entretanto, na Informação Fiscal de fls. 1318/1320, a autoridade que promoveu a diligência, distinta da que efetuou o lançamento, afirmou apenas que não estavam presentes e comprovados os pressupostos acima discriminados na autuação, pois faltou à fiscalização autora comprová-lo e que assim a ficava também impossibilitado de apresentá-los, como também não tinha como afirmar se houve simulação no procedimento da autuada, pois a presente análise não encontrou na argumentação da fiscalização e na documentação anexada ao relatório fiscal, provas irrefutáveis da suposta simulação.” Cientificado do teor da diligência o contribuinte se manifestou inconformado, entendendo que a fiscalização não cumpriu com o inteiro teor da diligência solicitada, apresentou nova manifestação reiterando quase todos os argumentos apresentados na impugnação.

### **Da Segunda Diligência**

Levado a julgamento, esta 5ª Turma de Julgamento, por meio da Resolução nº 610, de 28/04/17, por unanimidade de votos resolveu devolver os autos a DRF de origem para que fosse procedida nova diligência, desta vez à vista dos documentos da autuada e elaborasse relatório complementar conclusivo sobre a existência dos elementos caracterizadores da relação de emprego para cada sócio de pessoa jurídica enquadrado como empregado da impugnante, como também se manifestasse de forma irrefutável se houve, ou não, a simulação no procedimento da autuada, indicando os dispositivos que fundamentam seu entendimento e que fosse elaborada a devida planilha de retificação - DE/PARA, em caso de se constatar erro/equívoco.

Como resultado da diligência, na Informação Fiscal de fls. 1455/1459, o auditor esclareceu as inconsistências verificadas e apresentou as retificações a serem procedidas, elaborando inclusive a planilha DE/PARA, de tudo dando ciência ao contribuinte para manifestação.

#### **Da Manifestação do Contribuinte**

Inconformado, o contribuinte mais uma vez se manifesta, às fls. 1784/1794, alegando que não obstante a reformulação do crédito tributário e anulação parcial do lançamento pela autoridade administrativa, esta entendeu que "pelas condutas da impugnante, que em tese podem constituir crimes, previstos nos artigos 298 e 304 do Código Penal (...) a fiscalização emitiu a Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público.

Salienta a boa-fé da impugnante que contratou as empresas através de representantes qualificados quanto à atividade prestada, jamais desconfiando da existência de qualquer irregularidade proveniente da documentação enviada e que pagou devidamente os serviços prestados e não contribuiu na eventual lesão ao Fisco pela não quitação dos tributos devidos pelas sociedades Fixa Propaganda e Comunicação Lida. bem como Scalia Empreendimentos Ltda (ou as pessoas físicas que as representaram).

Afirma que se houve eventual ilícito, deve-se investigar os subscritores dos contratos ou apurar quem falsificou as notas fiscais emitidas para acobertar a operação, visando, obviamente, o não pagamento dos tributos sobre a atividade de prestação de serviços.

Conclui assim, que considerando a boa-fé da impugnante e especialmente o reconhecimento reiterado pela própria fiscalização, da improcedência do lançamento quanto ao mérito das cobranças de contribuição previdenciária sobre a prestação de serviço das sociedades citadas nesta peça, concorda integralmente a impugnante com a referida reformulação, requerendo se faça constar do sistema da RFB de forma imediata, as alterações procedidas como também inviável a emissão de "Representação Fiscal para Fins Penais" bem como a eventual investigação a ser iniciada contra a impugnante deverá ser imediatamente trancada.

Sobreveio o Acórdão nº 03-78.062, que por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, assim decidindo: a) considerar improcedente o DEBCAD nº 51.069.522-1; b) excluir a parcela relativa ao aviso prévio indenizado do DEBCAD nº 51.069.516-7; c) mantendo o crédito tributário remanescente. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

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).

TERCEIROS. PARCELA EMPREGADOS. INCIDÊNCIA. REMUNERATÓRIA. SEGURADOS.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados a serviço da empresa.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e as destinadas aos Terceiros, no mesmo prazo que a Lei 8.212/91 prescreve para as contribuições previdenciárias a seu cargo, bem como para as que, por imposição legal, devem ser arrecadadas dos segurados a seu serviço.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário-de-contribuição, para o empregado ou trabalhador avulso, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho.

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.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO INDENIZADO.

Por não se encontram no rol das exceções enumeradas pelo § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, combinado com o § 9.º do art. 214 do Decreto nº 3.048, os valores pagos a título de 13º salário indenizado, sofrem incidência da contribuição previdenciária.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. ATO ADMINISTRATIVO VINCULANTE E DECISÃO JUDICIAL.

O Superior Tribunal de Justiça (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 o aviso prévio indenizado.

Em razão do disposto no art. 19 da Lei 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada ao referido entendimento do STJ. Inteligência da Lei 10.522/2002, art. 19, inciso V; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; Nota PGFN/CRJ nº 485, de 2016.

DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR.

Restando demonstrado que não houve a prestação de serviços pelas pessoas físicas caracterizadas como segurados empregados, via de consequência, não ocorreu o fato gerador da contribuição previdenciária lançada o que resulta na improcedência dos valores lançados.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) deve acompanhar os tributos exigidos mediante lançamento de ofício, sendo que sua previsão legal encontra-se disciplinada no art. 35-A da Lei 8.212/91 c/c com o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DEVER FUNCIONAL. NÃO ANÁLISE DO CONTEÚDO.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo ao julgador administrativo apreciar o conteúdo dessa peça.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

## VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

### Recurso de Ofício

O processo em questão foi encaminhado para apreciação do recurso de ofício, conforme a parte dispositiva da decisão recorrida, uma vez que o crédito exonerado teria sido superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), conforme previsão na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. No entanto, o crédito exonerado mais sua multa de ofício é de R\$ 1.675.433,91 que é inferior ao valor contido na Portaria MF nº 63, de 2017.

Ocorre que o mencionado ato foi revogado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que fixou o novo limite de exoneração do crédito tributário para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

A Súmula CARF nº 103 esclarece que o valor de alçada a ser considerado para o conhecimento do recurso de ofício é aquele vigente na data do julgamento da instância revisora:

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

No caso concreto, considerando que o crédito exonerado referente aos DEBCAD nº 51.069.516-7 e 51.069.522-1 (principal e multa de ofício) é inferior ao limite atual de alçada para o reexame necessário, nos termos do artigo 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, combinado com a Portaria MF nº 2, de 2023, não conheço do Recurso de Ofício.

### **Recurso Voluntário**

O contribuinte tomou conhecimento do Acórdão de Impugnação em 18.01.2018, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico, apresentando o Recurso Voluntário de fls. 1.934 a 1.959, mediante Solicitação de Juntada de Documentos datada de 19.02.2018, cujo documento se encontra assinado por Júlio César Baeta Neves e Flávia Renata Vilela Caravelli (Procuração de fls. 268).

O dia de início da contagem para a apresentação do recurso se inicia em 19.01.2018 (sexta-feira), findando o prazo de 30 dias em 17.02.2018 (sábado). Considerando que os dias de início e final de contagem dos prazos processuais ocorrem em dias de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato, é tempestivo o recurso apresentado em 19.02.2018 (segunda-feira), e estando presentes os demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento. O recorrente dividiu suas alegações entre os seguintes tópicos: (i) Vício Formal do Acórdão – Desconsideração da reformulação do crédito tributário pela Receita Federal do Brasil no curso do processo administrativo; (ii) Da não configuração de hipótese de recurso de ofício, tendo em vista o valor da reformulação do crédito tributário pela Receita Federal do Brasil no curso do processo administrativo; (iii) Lançamentos que não consideram a autonomia dos estabelecimentos – eleição equivocada dos sujeitos passivos; (iv) Ausência de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária no que concerne as verbas 13º indenizado e ajuda de custo; (v) Utilização correta da FAP de 0,5% no exercício de 2012; (vi) Não incidência da Multa de Ofício Aplicada.

Pois bem, passemos a análise das preliminares ao mérito, envolvendo a nulidade do acórdão recorrido e nulidade do lançamento.

### **Nulidade da Decisão Recorrida**

Neste primeiro tópico do voto serão enfrentadas conjuntamente as alegações dos itens (i) e (ii). Em apertada síntese, o recorrente sustenta que uma vez que própria autoridade lançadora se manifestou pela improcedência parcial do lançamento por ocasião de diligência fiscal, não poderia julgador enfrentar esta questão, pretendendo com isso, afastar a eventual possibilidade de alteração do julgado em sede de revisão de ofício, conforme artigo 34, I, do decreto 70.235/1972.

Quanto a este ponto, não se visualiza qualquer nulidade da decisão recorrida. O artigo 145, do Código Tributário Nacional determinam as hipóteses de alteração do lançamento, após sua regular ciência ao sujeito passivo:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Na realidade, o que invoca o recorrente é que ao responder à diligência requisitada pelo julgador de piso às fls. 1.354 a 1.356, para que a autoridade lançadora se manifestasse conclusivamente sobre a existência de elementos caracterizadores da relação de emprego com os interpostos prestadores de serviço, esclarecendo sobre eventual simulação na contratação destes serviços, além realizar nova planilha com a base de cálculo considerada, teria revisado o próprio lançamento, vez que concluíra pela inexistência dos pressupostos em que se fundava o DEBCAD nº 51.069.522-1.

Verifica-se que o recorrente expressamente refutou a acusação fiscal relativa ao DEBCAD nº 51.069.522-1, devolvendo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília a competência para o enfrentamento da matéria impugnada. Logo, ainda que se possa invocar alguma das hipóteses de revisão de ofício do lançamento prevista no artigo 149, do Código Tributário Nacional, não há que se falar do controle hierárquico do lançamento, cuja matéria se encontrava sobre apreciação do julgador originário.

Trata-se de questão envolvendo a competência e a definitividade das decisões proferidas pela instância julgadora. A este propósito, o Parecer Normativo COSIT nº 8, de 2014, bem esclarece o tema:

17. Frise-se, todavia, que, a revisão de ofício do lançamento não poderá adentrar em matéria que esteja submetida ou já tenha sido apreciada no contencioso administrativo (por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ ou pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), uma vez que a competência regimental da autoridade administrativa da unidade local para decidir sobre revisão de ofício (art. 302, I, do RIRFB), além de não estar calcada em competência legal específica do PAF para rever decisão daqueles órgãos, tem sua atuação limitada pela própria definitividade da decisão administrativa de que trata o art. 42 do PAF. Essa restrição não se confunde com a possibilidade de o próprio órgão julgador proceder conforme o art. 32 do PAF.

18. Isso decorre de uma interpretação sistemática que leva em conta inexistir hierarquia normativa entre lei complementar (CTN) e lei ordinária (PAF), e que, a despeito de também não haver hierarquia administrativa entre autoridade lançadora (na DRF) e julgadora (nas DRJs e CARF), mas, sim, distinção de competências, não se pode negar que no campo do julgamento administrativo também há uma hierarquia jurisdicional (prevalência da eficácia das decisões dos

órgãos ad quem). A possibilidade contida no art. 149 do CTN não é tão ampla a ponto de contrapor por completo o disposto no art. 42 do PAF.

(...)

32. Do exposto, conclui-se que as hipóteses de revisão de ofício do lançamento são aquelas fixadas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do CTN, quais sejam, quando a lei assim o determine (como no caso do §7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; e o art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, neste incluídos o vício de legalidade e ofensa à matéria de ordem pública); erro de fato no lançamento; fraude ou falta funcional; e vício formal especial. São estes, portanto, os limites materiais em que é possível a revisão de ofício do lançamento, desde que estas questões não estejam (ou tenham sido) submetidas aos órgãos de julgamento administrativo.

Portanto, estando a matéria submetida ao julgador administrativo, insuscetível a invocação do controle hierárquico para afastar parte ou a totalidade do lançamento, mormente porque a unidade lançadora não pretendeu alterar o próprio ato, e nem poderia, mas apenas prestar as informações requisitadas pelo julgador de piso, que ao fim corroboraram a tese do contribuinte. Assim sendo, não há que se falar em qualquer nulidade da decisão recorrida, na medida em que o julgador apenas exerceu a sua competência plena, decidindo a lide.

#### **Nulidade do Lançamento**

O recorrente também invoca a nulidade do lançamento aduzindo que o crédito tributário deveria ser lançado em desfavor de cada um dos estabelecimentos individualizadamente, e não contra o estabelecimento centralizador. Justifica seu fundamento, na autonomia administrativa e financeira destes.

Ora, sem qualquer fundamento a alegação do contribuinte. Cabe ao contribuinte indicar à repartição fiscal qual será o estabelecimento centralizador da empresa, o qual deve responder por eventuais autuações, ou seja, pelo cumprimento das obrigações principal e acessórias, bem como na sua interação com o fisco. Inexistindo eleição, o estabelecimento centralizador é a matriz da empresa.

Nada altera a questão, o fato de que alguns tributos ou contribuições apresentarem apuração por estabelecimento, o que não afasta ou divide a responsabilidade da pessoa jurídica pelo seu cumprimento. A personalidade pertence à pessoa jurídica como um todo, sendo os estabelecimentos unidades desta mesma pessoa jurídica. Podem apresentar autonomia administrativa, uma vez que a forma como se organizam está em sua seara de competência, mas, jamais, apresentam autonomia jurídica, uma vez que tal qualidade decorre do direito público, e é única para a empresa.

Deixo a apreciar a invocação de inconstitucionalidade do artigo 30, da Lei nº 8.212/1991, por óbice na Súmula CARF nº 2:

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

Portanto, nenhuma ilegalidade o lançamento do crédito tributário realizado em desfavor estabelecimento centralizador da empresa.

### **Contribuição incidente sobre Décimo Terceiro Indenizado e Ajuda de Custo**

Não se conforma o recorrente quanto à manutenção da contribuição incidente sobre o décimo terceiro salário indenizado, argumentando a estreita correlação entre esta verba e o aviso prévio indenizado, cuja não incidência restou confirmada no repetitivo sob o Tema nº 1.238 do STJ:

Não é possível o cômputo do período de aviso prévio indenizado como tempo de serviço para fins previdenciários.

A decisão judicial em questão parte da premissa de que o aviso prévio indenizado não produz repercussão alguma no cômputo para fins previdenciários, nos termos do § 11, do artigo 201, da Constituição Federal, uma vez que visa reparar dano causado ao trabalhador, razão pela qual não se presta como retribuição ao trabalho realizado, conforme REsp nº 1.230.957/RS:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. 1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.

[...]

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

[...]

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há

como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, “se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba” (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

[...]

Nos Embargos e Declaração ao Recurso Especial nº 1.230.957/RS, restou ratificada a não incidência do aviso prévio indenizado, concluindo o acórdão que *“a decisão sobre a não incidência da contribuição previdenciária em comento não viola o princípio da reserva legal de plenário, haja vista que ela não pressupõe a declaração de inconstitucionalidade da legislação previdenciária”* suscitada pela Fazenda Nacional nos artigos 22 e 28 da Lei 8.212/1991 (AgRg no REsp 1.248.585/MA, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 23.8.2011).

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário arguindo que a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias se encontrava na época em apreciação pelo STF sob repercussão geral no Tema 985 (RE nº 1.072.485/PR) que trata da não incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias (gozada ou indenizada), cuja constitucionalidade restou ao final confirmada.

No entanto, o recurso extraordinário já se encontrava sobrestado, em razão do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, do mérito do RE nº 593.068/SC (Tema 163/STF) que trata da não incidência da contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade. O julgamento deste recurso extraordinário permanece em sobrestado até a presente data.

Quanto ao aviso prévio indenizado, o Egrégio Supremo Tribunal Federal entendeu que a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba é matéria infraconstitucional, declinando de sua competência ao apreciar o Tema 759, apreciado em sede de repercussão geral:

A questão da exigibilidade de contribuição previdenciária sobre a parcela do aviso prévio indenizado, recebida pelo empregado, no caso de desligamento imediato do trabalho, tem natureza infraconstitucional, e a ela se atribuem os efeitos da ausência de repercussão geral, nos termos do precedente fixado no RE 584.608, rel. a Ministra Ellen Gracie, DJe 13/03/2009.

Assim sendo, considerando a definitividade da questão relativa ao aviso prévio indenizado, por meio da Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, a matéria foi incluída na lista de dispensa de contestar e recorrer. No entanto, a referida nota afasta de sua aplicabilidade o reflexo do aviso prévio indenizado no 13º salário.

Consultando a jurisprudência administrativa deste CARF sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário indenizado, existem acórdãos nos dois sentidos: que reconhecem a sua incidência considerando a amplitude do conceito de remuneração, excepcionada apenas pelas verbas mencionadas no § 9º do artigo 28, da Lei 8.212/1991; por sua vez, outros acórdãos concluem pelo caráter acessório do 13º salário indenizado ao aviso prévio indenizado, cuja incidência da contribuição previdenciária foi considerada ilegal pelo REsp nº 1.230.957/RS.

No entanto, penso que a solução da questão deve se dar na interpretação sistemática dos diversos fundamentos explorados neste voto. Ora, se o décimo terceiro salário está sujeito à contribuição previdenciária e o STF já decidiu que é matéria infraconstitucional a questão envolvendo o aviso prévio indenizado, o órgão que deve dar a última palavra é o STJ, que o fez por meio do Tema 1.170 de recuso repetitivo, no julgamento do REsp nº 1.974.197/AM, fixando a seguinte tese:

A contribuição previdenciária patronal incide sobre os valores pagos ao trabalhador a título de décimo terceiro salário proporcional relacionado ao período do aviso prévio indenizado.

Assim sendo, desde 06.08.2024, quando houve o trânsito em julgado do REsp nº 1.974.197/AM, a matéria sobre a contribuição incidente sobre o décimo terceiro indenizado relacionado com o período do aviso prévio e sua incidência reflexa para outras entidades ou fundos, não cabe mais discussão, sendo este entendimento de reprodução obrigatória aos membros deste CARF, nos termos do artigo 99, do RICARF. Logo, correta a decisão proferida pelo julgador de piso, sobre a manutenção da contribuição devida para outras entidades ou fundos reflexa ao décimo terceiro salário indenizado.

Ainda neste tópico, questiona o recorrente sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre verbas pagas a seus colaboradores sobre a denominação de ajuda de custo. Na realidade, esclarece que tais pagamentos têm caráter indenizatório, uma vez que visam reembolsar seus trabalhadores pela realização de serviços de interesse da empresa por colaboradores em funções estratégicas e em cargos de confiança. Insiste que tais pagamentos não apresentam caráter contraprestacional, não se sujeitando à contribuição previdenciária, desde que não ultrapasse 50% de sua remuneração mensal.

No entanto, o julgador de piso refutou as alegações da empresa, argumentando que o recorrente não trouxe ao processo qualquer comprovação das despesas realizadas pelos seus trabalhadores, que teriam sido ressarcidas por meio desta verba:

No caso em tela o que se verificou foi que esta verba foi paga mensalmente aos segurados, além do que a autuada não trouxe aos autos quaisquer documentos comprovantes das despesas efetuadas, totalmente, portanto, em desacordo com o disposto na alínea “g”, do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 e no inciso VII do § 9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999.

Sem nos apegarmos a denominação dada ao pagamento, alega o recorrente o caráter genérico das despesas que pretendeu ressarcir. No entanto a decisão guerreada não se limita a afirmar que os pagamentos se deram em desconformidade com a legislação a fim de que o suplicante possa gozar da não incidência da contribuição, mas que não há nos autos comprovação de que tais pagamentos ocorrem na forma da lei. Tal obrigação de demonstrar o atendimento à legislação é do recorrente que deve demonstrar que atuou nos seus estritos limites.

Na planilha de fls. 38 A 65 é possível verificar que os valores pagos à título de ajuda de custo se repetem mês a mês para cada um dos beneficiários, o que nos leva a crer que não se prestam para ressarcir ou reembolsar despesas incorridas, mas para fazer frente a eventuais custos que podem ou não ocorrer. Essa constatação, desnatura o fundamento da natureza indenizatória destes pagamentos, justificando a incidência da contribuição previdenciária sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.

No caso, tais pagamentos são habituais para o empregado, estando sujeito à incidência da contribuição previdenciária, nos termos da Tema 20 do STF, apreciado em sede de repercussão geral, no paradigma RE 565.160:

A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

À propósito, este CARF por diversas vezes já reiterou que o pagamento realizado em valores fixos a título de ajuda de custo, integra o salário de contribuição, estando sujeito à contribuição previdenciária, conforme precedentes abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AJUDA DE CUSTO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo concedida de forma fixa e continua aos segurados empregados.

Número da decisão: 2402-003.593 – Processo 10670.721519/2011-57

---

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PAGAMENTO A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO. AJUDA DE CUSTO FIXA SEM COMPROVAÇÃO DE DESPESAS. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE VALORES PAGOS POR TRABALHO EM DOMINGOS E FERIADOS.

O valor fixo pago a título de ajuda de custo deve ser incorporado na remuneração do empregado, detectado que não possui caráter indenizatório. A mera classificação como indenização, ainda que por convenção coletiva, não serve de prova ante a falta de comprovação da despesa correspondente.

ACÓRDÃO 2202-011.809 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13603.722768/2014-02

Número da decisão: 2201-009.286 – Processo nº 10480.730480/2016-19

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2009

AJUDA DE CUSTO/LOCOMOÇÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Não há que se falar em reembolso de despesas quando os valores pagos a título de ajuda de custo/locomoção eram pagos aos segurados sob um valor fixo, o que desnatura o caráter indenizatório, posto que não se tratou de efetivo ressarcimento.

Número da decisão: 2403-002.587 – Processo nº 10120.006939/2010-55

Assim sendo, não comprovando o recorrente que a verba questionada se prestasse ao efetivo ressarcimento de despesas de seus colaboradores e que tais valores são pagos em montante fixo e de forma habitual, nenhum reparo à decisão recorrida, que manteve a incidência da contribuição reflexa à ajuda de custo.

#### **DO FAP UTILIZADO**

Verifica-se que o recorrente apresentou a mesma peça recursal para se insurgir com o crédito tributário contido neste processo e no 13603.722820/2014-12. Neste último existe lançamento relativo ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, no entanto, esta contribuição não consta deste processo, que é exclusivo daquelas devidas para outras entidades ou fundos.

Diante da assertiva acima, não há interesse processual na apreciação de matéria que não abrangida pelo crédito tributário controlado neste processo, razão pela qual não conheço das alegações a ela relacionadas.

#### **DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA**

Neste último capítulo recursal desenvolvido pelo recorrente, deseja o afastamento da multa de ofício aplicada, invocando o artigo 76, da Lei nº 4.502/64, que deveria ser aplicado analogicamente ao caso, uma vez que o contribuinte agiu de boa-fé, argumentando, também, que a autoridade lançadora deve calibrar a multa aplicada, levando em consideração a situação concreto.

Cumprido esclarecer ao recorrente, que o uso da analogia é um método de integração normativa que permite aplicar regras criadas pela lei a casos não previstos expressamente, o que evidentemente, não é caso, pois o artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991, define o procedimento a ser aplicado:

Lei nº 8.212/1991

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.

Lei nº 9.430/1996

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;

(...)

Neste sentido, a insurgência do recorrente é contra a própria lei que estabelece a multa mínima de 75% no caso de lançamento de ofício, sujeito, ainda, às reduções nas hipóteses de pagamento ou parcelamento, antes da decisão proferida em primeira instância administrativa (art. 6º da Lei nº 8.218/1991). Lembro ao contribuinte que por dever regimental, esta Turma não tem competência para negar vigência a legislação, muito menos questionar sua proporcionalidade ou abusividade, nos termos do artigo 98, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

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

Ademais, inaplicável o dispositivo o artigo 76, da Lei nº 4.502/1964 invocado, pois requer a correção da infração antes do procedimento fiscal (denúncia espontânea) ou naqueles casos em que a conduta do sujeito passivo se encontrasse fundamentada em interpretação anterior do fisco.

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

c) de acordo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.

Ora, nenhuma destas situações pode ser invocada, na medida em que não houve qualquer correção antes do procedimento de fiscalização (denúncia espontânea), tanto que foi necessária a movimentação do aparato estatal para a constituição do crédito tributário em desfavor do recorrente, do qual o recorrente oferece resistência, levando a lide às últimas

instâncias administrativas. Também não há que se argumentar que a conduta do sujeito passivo estivesse amparada em uma interpretação anterior do fisco que o beneficiaria.

Diante de tal quadro, irreparável a decisão do órgão de piso.

**CONCLUSÃO:**

Ante todo o exposto, não conheço do recurso de ofício; conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto da alegação de inconstitucionalidade do 30, da Lei nº 8.212/1991 e da matéria relativa ao FAP, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva**