



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.005529/2010-64
ACÓRDÃO	2302-004.232 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AUTO VIAÇÃO RAINHA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2008

APRESENTAÇÃO DE GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração, deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por intermédio da GFIP, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse da Previdência Social na forma estabelecida no Art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.

CONHECIMENTO. INTIMAÇÃO PATRONO. DESCABIMENTO

Súmula CARF nº110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

CONHECIMENTO. PRECLUSÃO.

Devem ser apresentados na Impugnação de lançamento os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, nos termos do Decreto nº 70.235/72, art. 16, inciso III.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº196. No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei

nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo do pedido de intimação ao patrono, ou das matérias precluídas. Na parte conhecida, dar parcial provimento para aplicação da Súmula CARF nº196.

Sala de Sessões, em 3 de dezembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti(Presidente)

RELATÓRIO

Por bem reproduzir os fatos contidos nos autos, reproduzimos abaixo o relatório do acórdão recorrido.

O presente processo refere-se ao Auto de Infração nº 37.290.988-4 que trata de infração ao dispositivo do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores, em decorrência ter a interessada em epígrafe apresentado *Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social - GFIP* com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições.

Narra o *Relatório Fiscal Da Infração e Da Aplicação Da Multa* às fls. 11 a 13, que:

- a empresa emitiu as GFIP no intuito de retificar os documentos imediatamente anteriores, fazendo com que estes fossem anulados, gerando omissões, se comparados os valores de base de cálculo e contribuições com aqueles contidos nas folhas de pagamento;

- as omissões acima foram objeto de apuração fiscal (descumprimento de obrigação acessória) no período 05/2007 a 11/2008, cujo valor foi comparado com o valor da multa de ofício (Lei nº 9.430/96), de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, sendo então considerada a penalidade mais benéfica ao contribuinte, em obediência ao disposto no art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional- CTN, qual seja, a multa relatada no presente AI;

- considerando o disposto no art. 284, inciso I e no art. 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 em consonância com o art. 32, § 42, no que se refere aos critérios de aplicação da multa; considerando o disposto no art. 102, da Lei nº 8.212/91; considerando o disposto na Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29/06/2010 (D.O.U. pág. 00095, de 30/06/2010, alterações da Portaria 408/2010) e; considerando ainda o disposto na Lei nº 11.941/2009: a multa a ser aplicada corresponde ao valor de R\$ 272.040,10;

- não ocorreram circunstâncias agravantes nem atenuantes da infração.

A autuada foi notificada do lançamento mediante ciência pessoal em 15/12/2010, conforme assinaturas apostas às fls. 02.

II - DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa AUTO VIAÇÃO RAINHA LTDA apresenta impugnação protocolada em 14/01/2011 (carimbo às fls. 20), por intermédio do instrumento de fls. 20 a 59, aduzindo, em síntese, o que se segue.

Sustenta a nulidade da Notificação em decorrência da ausência de legislação específica que possibilitasse a instauração de procedimento de fiscalização, arguindo que o procedimento de fiscalização está despidido de rito legal para descon sideração de Atos (Simulação) com fundamento no parágrafo único, de seu art. 116, porque depende de um procedimento especial, próprio para esse fim, a ser ainda estabelecido.

Afirma a ausência de competência dos auditores Fiscais para a realização de procedimento a descon siderar as informações prestadas pela empresa em GFIP e documentação correlata, afirmando que só será possível a descon sideração de atos ou negócios jurídicos após a elaboração de Lei ordinária, ex-vi do parágrafo único do art. 116 do CTN, em respeito ao princípio da legalidade, que jamais poderá ser olvidado.

Discorre que foi declarada inconstitucional a expressão *administradores, avulsos e autônomos*, podendo concluir que sua remuneração não pode compor a base de incidência da remuneração da empresa, assim como disposto no inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988.

Entende que sendo inconstitucional a contribuição previdenciária sobre o pró-labore dos administradores autônomos e avulsos, previstas nas leis ns. 7787/89 e 8212/91, não há dúvidas que os referidos créditos ilegalmente cobrados deverão ser restituídos ante a ineficácia da Lei que o instituiu.

Conclui que diante da inconstitucionalidade das expressões administradores, avulsos e autônomos não há como concordar com a ilegal cobrança sobre referidos serviços, devendo ser anulada a Notificação Fiscal aqui discutida.

Discorre que a Lei no 8.212/91 instituiu as contribuições do SAT, fixando alíquotas em percentuais a serem adotados de acordo com o grau de risco profissional, mas que, contudo, não foi exaustiva ao tratar das alíquotas, não definindo o que seria "*atividade preponderante*" e "*graus de risco*", o que veio a ser regulamentada pelo Decreto nº 2173/97, determinando que a aplicação da alíquota fosse com base no grau de risco experimentado pelo maior número de funcionários integrantes da empresa e não mais de cada estabelecimento, havendo, pois, visível e ilegal majoração indireta do tributo, vindo, via de consequência, a onerar o Contribuinte.

Reputa que carecendo a lei de elementos necessários à cobrança do tributo e não cabendo ao Poder Executivo, por intermédio de um decreto, suprir a lacuna legal existente, estaria a ofender ainda, o princípio da tipicidade tributária, na medida que todos os elementos necessários para a cobrança do tributo não se encontram previstos em lei.

Defende que caso não se entenda pela inconstitucionalidade do SAT a empresa Autuada deve ser enquadrada no percentual de 1% e não 2%, como foi lançado, sob o argumento de que não há qualquer demonstração que há riscos no interior da empresa e, que os mesmos, sejam de grau médio.

Afirma que labora sem qualquer risco sobre a atividade predominante e que não há contato com atividade insalubre, ou seja, com agentes nocivos à saúde, bem como inexistente perigo na realização dos serviços.

Afirma que, caso suplantada a inconstitucionalidade pela ilegal cobrança do SAT, ainda assim, jamais poderá ser cobrado o percentual do SAT com base na atividade preponderante da empresa, devendo-se obrigatoriamente se proceder a devida distinção entre as atividades desenvolvidas em cada estabelecimento da empresa e que o excelso STJ já assentou posicionamento acerca da ilegalidade do decreto 2.173/97 e, por consequência do Decreto 3048/99.

Discorre que o INSS editou Orientação Normativa no 02/97, na qual determina: "2.2.1 Para fins de enquadramento não serão considerados o

empregados que prestam serviços em atividades meio, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, como por exemplo: administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância...", contestando que o critério adotado pelo pela ON 02/97 e mantido pela IN nº 03/05, ao não estabelecer as devidas discriminações, foi aleatório chocando-se frontalmente com o art. 22, II da Lei nº 8.212/91 e o art. 202, § 3º do Decreto 3.048/99, bem como com a expressa proibição constitucional de violação da isonomia insculpida no art. 150, II, da CR 188.

Discute que Auxílio Doença é um auxílio e que não há serviços prestados quando o empregado se encontra afastado por motivos de doença, não se enquadrando no conceito legal da Lei nº 8.212/91 que é clara ao definir salário de contribuição como valores referentes à retribuição do trabalho prestado efetivamente

Declara que inúmeros funcionários, durante o período de 04/2003 a 03/2006 encontravam-se afastados da empresa por motivo de doença (não sendo considerado quando do cálculo de referida verba), o que por si só já basta para se constar a ilegal cobrança sobre referidas verbas e afirma que fica perfeitamente demonstrado a ilegal incidência das contribuições sobre o salário dos empregados que encontravam adoentados.

Menciona que a Medida Provisória nº 1.523-7/97, ao reeditar as seis anteriores, introduziu alterações na redação original ao § 2º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, culminando com um aumento indevido da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a "*folha de salários*", exigidas com fundamento no inciso I, do art. 195, CF188, passando a ser exigida contribuição social sobre verbas indenizatórias, destacando-se o aviso prévio indenizado, as férias pagas em rescisão de contrato de trabalho (proporcional, acrescida de 1/3 constitucional e as indenizadas), a indenização adicional prevista na Lei nº 7.238/84, o 13º salário sobre a parcela do aviso prévio indenizado, bem como a indenização devida ao empregado não optante pelo FGTS, referente ao período anterior à CF/88, o abono de férias previsto no art. 143 da CLT, que também era interpretado como indenizatório e não incidente, etc.

Afirma que o fato que gera contribuições sociais dos empregadores, nos termos da lei, é ter a seu serviço trabalhadores sujeitos ao regime geral previdenciário e que as bases de cálculo das contribuições do empregador, já definidas pela Constituição Federal, são a folha de salário, o faturamento e o lucro.

Pondera que a contribuição previdenciária incide sobre verbas de natureza salarial e não sobre indenização, e que as verbas aviso prévio indenizado, indenização adicional e indenização de tempo de serviço têm natureza de indenização, não sendo salário.

Conclui que eventual lei que mande tributar tais pagamentos (decorrentes de indenizações) será inconstitucional e que mesmo o emprego de ficções, presunções ou equiparações não há de violar direitos constitucionais, onde os contribuintes só podem ser tributados pela contribuição previdenciária, quando pagarem salários e não indenizações.

Contesta que não mantém vínculo algum com o SEBRAE e que jamais deveria contribuir recolher essa contribuição, uma vez que nem a empresa, nem seus trabalhadores não recebem benefício algum desta entidade.

Defende que a referida contribuição pertence a categoria da contribuições destinadas a prover o interesse de categorias profissionais ou econômicas, o que por si só, basta para demonstrar que não se trata de contribuição prevista no artigo 195 da CF, sendo necessário para sua instituição a edição de Lei complementar nos exatos moldes em que disposto no artigo 149 da Carta Maior razão pela qual defende que restou totalmente imprestável a imposição tributária prevista no artigo 8º, § 3º da Lei Ordinária nº 8.029/90, com redação dada pela também Lei Ordinária nº 8.154/90.

Reputa ainda que é ilegal a cobrança desta contribuição, pois o art. 195 da CF veda expressamente a incidência de duas contribuições sobre o mesmo fato gerador, de maneira pelo qual não pode ser cobrada mais de uma contribuição social incidente sobre a folha de salário, estando a contribuição ao SEBRAE maculada de inconstitucionalidade formal, devendo ser expungidos os valores cobrados sobre este título da Notificação Fiscal

Argumenta a ocorrência de bis in idem, alegando que se a empresa tem a obrigação de recolher 20% sobre a remuneração do empregado, esse percentual não pode incidir sobre as verbas também pagas pelo empregado, devendo, obrigatoriamente, ser deduzida.

Discorre que no lançamento se aplicou 20% sobre o total da folha de pagamento, não retirando, as deduções e verbas indevidas (como, por exemplo, as indenizatórias, vale transportes, etc...) para, assim, na forma de um ilegal bis in idem cobrar 20% sobre os 11% recolhido ao INSS pelo empregado, bem como sobre a verba também paga pelo empregado a título de CONTRIBUIÇÃO SINDICAL, devendo, obrigatoriamente, ser deduzida.

Alega que o salário-família não é salário, mas benefício de caráter previdenciário, não integrando a base de cálculo para a incidência do INSS conforme estabelece a Lei 8.212/91 em seu art. 28, § 9º, mas que, entretanto, Notificação cobrou indevidamente da Autuada incidência em referida verba.

Reputa inconstitucional a contribuição do salário-educação porque que jamais poderia ter sido disciplinado por decreto-lei, posto ser de competência do Presidente deliberar sobre temas pertinentes a finanças públicas e normas tributárias afirma que nos moldes dos Decretos 2445 e 2449 de 1988, (que

dispunham sobre o PIS), deve o Decreto-lei nº 1.422/75 ser declarado inconstitucional.

Discorre que o Decreto-Lei. 1422 e 87.043 foram revogados 180 dias após a promulgação da Constituição e que, ainda que não tivesse sido revogado por expressa disposição constitucional, a delegação prevista no § 2º do art. 1º do Dec. Lei n. 1422/75, apresentar-se-ia em contrariedade com o novo sistema tributário instituído pela Constituição, (art. 34, parágrafo 5º do ADCT), por afronta ao princípio da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I da CF/88, que veda a definição de alíquotas através de Decreto, salvo as exceções constitucionais (art. 153, parágrafo 1º).

Salienta que as penalidades agravadas por serem atentatórias ao funcionamento do sistema tributário possuem algum limite quanto ao seu quantum ou realmente seriam ilimitadas.

Cita doutrinas no sentido de que a regra que veda utilizar tributo com ' efeito de confisco e que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte e defende que a multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária se submete obrigatoriamente aos patamares constitucionais válidos para a tributação, pois a pena não deve ser igual ao gravame, mesmo que ela seja primordialmente repreensiva e sancionatória.

Argumenta que tanto a multa moratória como o juro moratório incidem sobre um mesmo fato gerador, o que vem de ensejar ilegal bis in idem e aponta a impossibilidade de cumulação dos dois institutos, haja vista sua natureza jurídica incidir sobre o mesmo fato gerador, gerando uma dupla penalização ao contribuinte.

Conclui que resta evidente a ilegalidade de juros e multa moratórios sobre débitos fiscais, principalmente porque essa dupla cobrança tornar-se-ia em tripla, posto primeiramente incidir a multa moratória para, posteriormente o juro moratório e, assim, a incidência do juro moratório sobre a multa moratória, gerando o ilegal anatocismo, vedado pelo excelso STJ, através da Súmula 121.

Defende que, como restou demonstrado em sua defesa que lhe foram cobrados diversos valores tidos como ilegais, resta flagrante a ocorrência de mora do credor, afastando a incidência de juros e multa moratória.

Ampara-se em doutrinas e jurisprudência para afirmar que provada a ausência de culpa, deixa de haver mora, por falta do elemento subjetivo, exigido pelo CC/1916 963 para a sua caracterização e que inexistindo mora, descabe condenar em juros moratórios e em multa.

Reclama a Ilegalidade/Inconstitucionalidade dos Juros da SELIC afirmando que na Notificação o INSS incluiu nos cálculos, taxa referencial de juros diários (TRD) e unidade fiscal de referência (UFIR) e que foram aplicadas sobre esses índices, taxas de juros no percentual de 60%. Reclama que nesses mesmos

cálculos ainda houve a aplicação da SELIC como taxa de juros incidentes sobre os débitos em discussão, salientando que a taxa SELIC incidiu sobre o total geral onde foram calculados juros de 60% sobre a correção da TRD e atualização pela UFIR, numa escalada sucessiva de juros sobre correção, juros sobre da correção e taxa SELIC sobre os juros dos juros.

Entende que no caso em concreto se pode verificar que inúmeros valores foram por longos anos lançados e em muitos recolhidos, de modo ilícito que geram verdadeiros créditos que merecem a devida compensação.

Requer a produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente prova pericial e documental, sem prejuízo de qualquer outra que se fizer necessária.

Requer a nulidade por inteiro do Auto de Infração, desconstituindo-se os créditos deles decorrentes em face das ilegalidades e da formalidade, acima apontadas.

Acordaram os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação apresentada e manter integralmente o crédito tributário exigido, tendo sido apresentada a seguinte ementa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/2007 a 30/11/2008 APRESENTAÇÃO DE GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração, deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por intermédio da GFIP, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse da Previdência Social na forma estabelecida no Art. 32, IV, da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores.

CONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade em face das disposições do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972.

ÔNUS DA PROVA. JUNTADA POSTERIOR. INDEFERIMENTO A impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; que se refira a fato ou a direito superveniente; ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O crédito previdenciário plenamente regular somente será elidido mediante a apresentação de provas, pelo contribuinte, que comprovem a não ocorrência desses fatos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, apresentou Recurso Voluntário tempestivamente alegando.

- nulidade: errônea análise concomitante de distintas multas para inferir a situação mais benéfica;

- necessidade de perícia para averiguação do quantum devido;

Por fim, pede que as intimações sejam endereçadas ao seu advogado.

É o relatório do essencial.

VOTO

CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço em parte. Não conheço do pedido de intimação ao patrono, por força da Súmula CARF nº110. Não conheço porque precluídas, por força do disposto no Decreto nº70.235/1972, art. 16, as seguintes alegações:

- nulidade: errônea análise concomitante de distintas multas para inferir a situação mais benéfica;

- necessidade de perícia para averiguação do quantum devido;

MÉRITO

Trata-se de DEBCAD nº 37.290.988-4, referente multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68). A presente multa encontra-se vinculada ao auto de infração por descumprimento de obrigação principal, DEBCAB nº37.290.990-6, sob processo administrativo nº13971.005530/2010-99, ao qual o presente processo encontra-se apenso.

Na análise de mérito, em decorrência de legislação superveniente, resta fazer reparo em relação às multas aplicadas à fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008. Neste ponto deve ser aplicado a Súmula CARF nº196.

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

CONCLUSÃO

Voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo do pedido de intimação ao patrono, ou das matérias precluídas. Na parte conhecida, voto por dar parcial provimento para aplicação da Súmula CARF nº196.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa