



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14751.720492/2013-06
ACÓRDÃO	2301-011.692 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAPITAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

MULTA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02. NÃO CONHECIMENTO.

Os percentuais aplicáveis à multa de ofício foram estabelecidos no arts. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e a discussão sobre o caráter confiscatório passa por uma necessária aferição da validade do disposto no artigo frente à Constituição Federal, o que é vedado de ser realizado no âmbito Administrativo. (Súmula Carf nº 02).

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento só será declarada quando não forem atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário contidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório.

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. MÉTODO DA AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. POSSIBILIDADE.

Não havendo documentos dignos de confiabilidade ou em desconformidade com as regras fiscais, civis ou contábeis exigidas em lei, ou ainda no caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou sua apresentação deficiente, o Fiscal pode realizar o lançamento, por aferição indireta, da importância que reputar devida, nos termos do art. 33 da Lei nº. 8.212, de 1991. A utilização do método da aferição indireta inverte o ônus da prova, que passa a ser do contribuinte.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALUGUEL RESIDENCIAL. NÃO ENQUADRAMENTO NAS EXCEÇÕES DO ART. 28, I E §9º DA LEI Nº 8.212, DE 1991. INCIDÊNCIA.

Os valores dependidos com moradia ou pagos a título de auxílio-moradia, à exceção de valores referentes à habitação fornecida por empresa a empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I e §9º, alínea "m", integram o conceito de salário-de-contribuição. Também integra o salário-de-contribuição os valores pagos para cobrir custos com a mudança, a exceção da parcela única prevista na alínea "g" do mesmo artigo.

GILRAT/SAT. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA FAP. CONTRIBUIÇÃO DO ART. 22, II, DA LEI 8.212, de 1991. VIGÊNCIA A PARTIR DE JANEIRO DE 2010.

A redução da alíquota da contribuição prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212, de 1991, na forma da Lei nº 10.666, de 2003, art. 10, regulamentada pelo art. 202-A do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, que trata do financiamento dos benefícios em razão da incidência de incapacidade laborativa, somente se iniciou com a publicação dos róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por meio de Portaria dos Ministérios da Previdência Social e da Fazenda. A primeira publicação desses róis se deu em 25/09/2009, com eficácia somente a partir de janeiro de 2010.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PRÓPRIA. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. PRESUNÇÃO ABSOLUTA.

Quando o segurado contribuinte individual presta serviços à empresa, esta tem a obrigação de reter e recolher a sua contribuição. O desconto sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento (Art. 33, §5º da Lei nº 8.212, de 1991).

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%.

A multa qualificada lançada em dobro (150%), nos termos do art. 44, I e §1º, na redação anterior à Lei nº 14.689, de 2023, deverá ser reduzida para o percentual (100%) que trata o inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em obediência à aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO DO CONTRIBUINTE. SÚMULA CARF Nº 110. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula Carf nº 110, no processo Administrativo Fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço do advogado do contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar parcial provimento para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Ávila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-31.614, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento – DRJ. A decisão de piso julgou parcialmente

procedente a Impugnação apresentada contra o AUTO DE INFRAÇÃO da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA – relativo ao ano calendário 2011:

No curso da Ação Fiscal foram feitos os seguintes lançamentos:

Processo 14751.720493/2013-42 – com responsabilidade solidária

- 51.045.173-0 – Obrigação Principal - Contribuições patronais incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e as remunerações de segurados contribuintes individuais – levantamentos E1, E2, E3, E4, E5, E6 e E7 – REMUNERAÇÕES EMPREGADOS e I1 e I2, - REMUNERAÇÕES C INDIVIDUAL; S1 – DIFERENÇA ALÍQUOTA /SAT
- 51.045.174-8 – Obrigação Principal - Contribuições dos segurados empregados, que a empresa tem obrigação de arrecadar e recolher e contribuintes individuais – levantamentos E1, E2, E3, E4, E5 e E6 – REMUNERAÇÕES EMPREGADOS; I1 - REMUNERAÇÕES C INDIVIDUAL.

Processo 14751.720493/2013-42

- 51.045.175-6 Obrigação Principal - Contribuições destinadas aos terceiros (outras entidades) – levantamentos E1, E2, E3, E4, E5, E6 e E7 – REMUNERAÇÕES EMPREGADOS
- 51.045.176-4 – Obrigação Acessória – Deixar a empresa de preparar as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos, já que não incluiu nesses documentos os segurados contribuintes individuais – fundamento 30.
- 51.045.177-2 – Obrigação Acessória – Apresentar à fiscalização a contabilidade de forma deficiente – fundamento 38
- 51.045.178-0 – Obrigação Acessória – Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais – fundamentação 59.

No presente processo, houve a lavratura de termo de solidariedade passiva das seguintes pessoas jurídicas:

- CAPITAL DISTRIBUIDORA E LOCADORA DE VEÍCULOS LTDA - CNPJ 07.432.849/0001-83
- PROSERV SERVIÇO PEÇAS E VEÍCULOS LTDA – CNPJ 09.143.025/0001-19
- SINAL MOTORS LTDA – CNPJ 04.804.884/0001-98
- MAIS CAR COMÉRCIO DE VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA – CNPJ 08.111.613/0001-08

A contribuinte e as empresas solidárias foram notificadas do lançamento e, tempestivamente, somente a contribuinte apresentou impugnação que, segundo o relatório da decisão recorrida, assim argumentou:

EMPREGADOS VINCULADOS A OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS

I. Há vício material por erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que diversos empregados listados no Anexo I.b não são vinculados ao CNPJ da atuada, mas sim às empresas Proserv e Mais Car, conforme listagem que apresenta. Esse fato pode ser conferido no registro no Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED no Ministério do Trabalho e Emprego, facilmente acessado pelo auditor ou pelo julgador.

II. Ademais, a ação civil pública nº 0053000-75.2011.5.13.0022 sequer transitou em julgado e não teve o condão de tornar incontroversos os documentos com os quais foi iniciada.

III. Outros nomes simplesmente não foram localizados nos registros da empresa atuada ou de quaisquer empresas arroladas como solidárias, inclusive por estarem descritos de forma sucinta: Ana Karla, Davi, Elder, Junior e Sueli.

IV. Não sendo empregados ou prestadores de serviços autônomos, tais pessoas jamais poderiam gerar obrigações previdenciárias para a empresa.

V. Não houve qualquer verificação em relação às contribuições previdenciárias das empresas Proserv e Mais Car, entretanto todas foram consideradas como formadoras de grupo econômico, tendo se olvidado a autoridade fiscal de que, em se tratando de grupo econômico, o vínculo empregatício não se desdobra em mais de um contrato de trabalho, a teor da súmula 129 do TST. Não podem, pois tais empregados ser vinculados à atuada.

DA JUSTIÇA DO TRABALHO E DO NÚCLEO DE CONCILIAÇÃO PRÉVIA

VI. Nas ações trabalhistas das quais resultar pagamento de verbas sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias, o Juiz, sob pena de responsabilidade, determina o imediato recolhimento das importâncias devidas. De acordo com as orientações jurisprudenciais 32 e 141 da SBDI-1/TST, a Justiça do Trabalho é competente para proceder a cobrança dessas contribuições.

VII. Foi constatado que na relação de funcionários dos Anexos I.b, I.c e I.d há vários que moveram reclamações trabalhistas, cujas contribuições já estão sendo cobradas nas respectivas ações. Não podem, pois, constar no lançamento, sob pena de bis in idem.

VIII. Quanto ao lançamento dos valores contidos no acordo do NINTER, também não assiste melhor sorte ao Auditor Fiscal, já que no acordo foi estabelecido limite máximo sobre o qual a Receita Federal do Brasil pode calcular as contribuições previdenciárias.

IX. De outra banda, conforme OJ 363 do TST, a responsabilidade da empresa pelo recolhimento da contribuição patronal não exime a responsabilidade do segurado empregado quanto à sua contribuição.

DO DESCANSO SEMANAL REMUNERADO

X. De acordo com a redação do art. 22, I, e art. 28, I, da Lei nº 8.212/1991, todo o valor pago pela empresa a seus empregados e colaboradores que não digam respeito às horas trabalhadas ficam excluídas da incidência de contribuição previdenciária. Por ser uma verba que é percebida pelo empregado ou colaborador quando se encontra afastado do trabalho, o repouso semanal remunerado não é base de cálculo da contribuição previdenciária.

XI. Ademais, na planilha Anexo II.b resta indicado somente o cálculo da contribuição do segurado, enquanto que a jurisprudência vem reconhecendo que a União não pode cobrar contribuição do segurado quando não se incorpora à sua remuneração para fins de aposentadoria. Obviamente, a Previdência Social não paga Descanso Semanal Remunerado em suas aposentadorias.

XII. Mesmo que fosse devida a contribuição previdenciária sobre o Descanso Semanal Remunerado, ter-se-ia que retirar das planilhas Anexo II.a e Anexo II.b os segurados que não estão vinculados à autuada por ajuizarem demanda contra ela ou por terem acordo homologados no NINTER.

ALUGUEL DE JACIARA DIAS FERNANDES

XIII. O aluguel do apartamento onde residia a funcionária Jaciara Dias Fernandes era pago diretamente ao proprietário do imóvel e era indispensável à realização do seu trabalho, que exercia função de gerência. A funcionária não tinha endereço no qual pudesse se fixar em João Pessoa, tendo sido proporcionada habitação para que desenvolvesse melhor sua função. É verba paga para o trabalho e não pelo trabalho. Ademais, o art. 458, §3º, da CLT limita em 25% do salário contratual o valor do aluguel para habitação, não podendo o montante que ultrapassa esse limite se considerado salário in natura.

DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÃO DO SAT

XIV. O CNAE da empresa autuada é 4511-1/01 e 4511-1/03, com a alíquota fixada em 2%. Todavia, tendo em vista a permissão da redução de até 50% dessa alíquota para empresas com histórico positivo no que diz respeito à redução de afastamentos e acidentes de trabalho, mesmo no período anterior à nova regulamentação do FAP (Decreto nº 6.957, de 10/09/2009), ou seja, até dezembro/2009, a empresa poderia se valer do disposto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 para recolher o RAT com a alíquota de 1%, em razão do seu bom histórico.

XV. A nova regulamentação do FAP deveria permitir a redução dos recolhimentos para quem investiu mais em prevenção nos anos de 2007 e 2008. O Decreto nº 6.957 prevê, ainda, que o FAP será aplicado com redução de 25% no ano de 2010.

Portanto, para esse período, já com a nova regulamentação, a alíquota manteve-se em 2% e considerando-se a redução permitida pelo art. 10 da Lei nº 10.666/2003, estaria correta a aplicação da alíquota de 1%.

DIFERENÇAS DE PRÓ-LABORE DOS SÓCIOS

XVI. Em decorrência do cruzamento da DIPJ, DIRF, folhas de pagamento e GFIPs, foram constatados pelo Auditor Fiscal recolhimentos a menor sobre o pró-labore do sócio José Roberto Sobrinho nos meses 01/2009, 01/2010, 02/2010 e 12/2010.

XVII. Em relação aos meses 01/2009, 01/2010 e 02/2010, a informação correta é a da folha de pagamento, tendo sido preenchidas as DIPJs e DIRFs incorretamente, conforme SPED Contábil da empresa autuada.

XVIII. Quanto ao mês de 12/2010, o sócio não recebeu qualquer valor a título de pró-labore, conforme SPED Contábil à disposição no sistema da Receita Federal do Brasil.

CONTRIBUIÇÕES DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

XIX. Apesar de a autuada concordar com o fato de que a empresa não procedeu as retenções das contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais, entende que não lhe cabe recolher aquilo que não reteve. A Receita Federal deve cobrar diretamente dos prestadores de serviços, como previsto no art. 30, II, da Lei nº 8.212/1991.

MULTA DE 150%

XX. De acordo com jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a proibição ao confisco se aplica também às multas, as quais estão limitadas a 100% (cem por cento) para que não se configurem em confiscatórias. Assim, mesmo que prevaleçam alguns dos lançamentos efetuados, não deve ser mantida a multa aplicada.

O colegiado da primeira instância, por unanimidade de votos, manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário:

Julgar procedente em parte a impugnação e manter em parte o crédito tributário, nos seguintes termos:

- i. De ofício, exonerar os valores lançados sob os levantamentos “E3 – REMUNERAÇÕES EMPREGADOS” e E4 – “REMUNERAÇÕES EMPREGADOS” (contribuições incidentes sobre o Descanso Semanal Remunerado) dos Autos de Infração nos 51.045.173-0 e 51.045.174-8, por motivo de nulidade de natureza material, conforme discriminado nos Anexos I-A e I-B (analítico e resumo por código de pagamento do DEBCAD 51.045.173-0) e II-A e II-B (analítico e resumo por código de pagamento do DEBCAD 51.045.174-8), bem como os acréscimos legais incidentes (juros e multa);
- ii. Exonerar os valores lançados sob o levantamento “I2 – REMUNERAÇÕES C INDIVIDUAL” do Auto de Infração 51.045.173-0, competências 01/2009,

- 01/2010 e 02/2010, em decorrência de nulidade por vício formal, conforme discriminado nos Anexos I-A e I-B (analítico e resumo por código de pagamento do DEBCAD 51.045.173-0), bem como os acréscimos legais incidentes (juros e multa);
- iii. Manter os demais valores lançados, no montante principal de R\$.379.473,52 referentes ao Auto de Infração 51.045.173-0 e R\$.176.272,60 referente ao Auto de Infração 51.045.174-8, mais acréscimos legais incidentes sobre esses valores (juros e multa), conforme discriminado nos Anexos I-A e I-B (analítico e resumo por código de pagamento do DEBCAD 51.045.173-0) e II-A e II-B (analítico e resumo por código de pagamento do DEBCAD 51.045.174-8).

O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo da obrigação principal de pagar tributo diz-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador (Código Tributário Nacional, art. 121, I). O contribuinte da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração de segurados empregados é o empregador, assim entendido aquele que toma os seus serviços e lhe deve, paga ou credita essa remuneração, prevalecendo a situação concreta ocorrida.

PROVAS COLHIDAS EM INQUÉRITO CIVIL ANTERIOR A AÇÃO CIVIL PÚBLICA. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

É possível a utilização de material colhido em inquérito civil instaurado previamente a ação civil pública, que consistem em provas relativas e podem ser contestadas pela empresa em sede do contencioso administrativo fiscal.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ACORDOS CELEBRADOS ENTRE EMPRESA E EMPREGADOS.

A base de cálculo da contribuição previdenciária é estabelecida por lei e não pode ser limitada ou modificada por acordos celebrados entre empresas e empregados.

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

O erro no elemento temporal fato gerador é substancial e enseja a declaração de nulidade do lançamento por vício de natureza material.

SEGURADO EMPREGADO. FORNECIMENTO DE MORADIA PELO EMPREGADOR. HABITUALIDADE.

A moradia fornecida gratuitamente ao segurado empregado, caracterizada a habitualidade, somente deixa de constituir remuneração se o trabalhador for

contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, que exija deslocamento e estada (Lei nº 8.212/91, art. 22, I e §2º, c/c art. 28, §9º).

CONTRIBUIÇÃO DO ART. 22, II, DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA.

A redução da alíquota da contribuição prevista no art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991 na forma da Lei nº 10.666/2003, art. 10, regulamentada pelo art. 202-A do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 somente se dá mediante a publicação dos róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por meio de Portaria dos Ministérios da Previdência Social e da Fazenda. A primeira publicação desses róis se deu em 25/09/2009, com eficácia somente a partir de janeiro de 2010.

CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO.

Quando o segurado contribuinte individual presta serviços a empresa, esta tem a obrigação de reter e recolher a sua contribuição. Ademais, o desconto dessa contribuição se presume feito oportuna e regularmente pela empresa, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento.

PRÓ-LABORE DOS SÓCIOS. APURAÇÃO NA DIPJ E NA DIRF. MOTIVAÇÃO.

A apuração do pró-labore dos sócios não pode ser efetuada de forma direta na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ ou na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - DIRF, depois de constatada diferença destas com a GFIP ou folha de pagamento. Deve ser justificado o motivo dessa apuração, após investigação da causa da divergência junto ao contribuinte, e, se for o caso, ser mencionada a aplicação da aferição indireta.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DISCUSSÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

De acordo com o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A impugnante e todos os solidários tomaram ciência do Acórdão de julgamento de primeira instância em 29/01/2015. Em 26/02/2015 a contribuinte apresentou Recurso Voluntário aduzindo os mesmos motivos e fatos alegados anteriormente, exceto quanto à parte que a DRJ exonerou de ofício por erro material (repouso semanal remunerado) acrescida de uma preliminar de nulidade por falta de intimação das empresas solidárias sobre o resultado da diligência fiscal solicitada pela DRJ.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **FLAVIA LILIAN SELMER DIAS**, Relatora

ADMISSÃO DO RECURSO

Considerando que o Recurso Voluntário foi tempestivamente apresentado, será conhecido, contudo, de forma parcial.

Inconstitucionalidade de Lei Federal e o caráter “confiscatório” da multa de ofício

Os percentuais da multa de ofício aplicáveis ao lançamento do crédito tributário estão definidos no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e, no caso das contribuições previdenciárias, por determinação do art. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, e sua obrigatória aplicação, sempre que verificada as condições previstas em lei para a autuação, decorre da determinação do art. 142 do CTN.

A vedação constitucional ao confisco é uma diretiva dirigida ao legislador, orientando-o para a elaboração da lei, e passa por necessária análise de constitucionalidade da legislação tributária que define os percentuais aplicáveis, atividade que foge à competência deste Conselho, nos termos da Súmula Carf nº 02.

PRELIMINAR – PREJUDICIAL DE MÉRITO**Nulidade processual – falta de intimação dos solidários do resultado da diligência**

Aduz a recorrente que haveria nulidade do processo por falta de intimação dos solidários quanto ao resultado da diligência solicitada antes do julgamento da instância de piso.

Ressalta que a própria DRJ reconhece isso quando determina a intimação dos solidários do resultado do julgamento.

As causas de nulidade do lançamento estão inseridas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal - PAF:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Nos termos do art. 14, também do PAF, somente a apresentação da impugnação tempestiva é que oportuniza discutir administrativamente as razões e fatos do lançamento do crédito tributário com vistas a reformá-lo ou cancelá-lo. As demais partes interessadas no resultado, mas que não tenham apresentado a defesa tempestiva, perdem o direito de se manifestarem em outro momento processual.

No presente caso, somente a contribuinte apresentou impugnação tempestiva, iniciando a discussão administrativa dos débitos. Os responsáveis solidários, que também tomaram ciência da lavratura do Termo de Responsabilidade, não apresentaram a defesa, ou seja, para eles não houve a instauração do contencioso.

O inciso II do art. 59 do Decreto é claro ao expressar que somente as decisões proferidas **com preterição ao direito de defesa** é que constituem causa para nulidade do processo. Nestes termos, a falta da intimação do resultado da Diligência para os solidários, que não são partes na discussão administrativa do crédito, não resulta em qualquer cerceamento do direito de defesa, logo não pode conduzir a nulidade da decisão. Somente a falha na intimação regular da contribuinte é que poderia ensejar a nulidade, o que não foi o caso.

Ademais, o fato de a decisão de primeira instância, por padrão, determinar a ciência do resultado do julgamento de primeira instância para a contribuinte impugnante, parte do processo administrativo, e dos demais interessados, que não fazem parte do processo, em nada altera situação deles no processo.

MÉRITO

Sujeito passivo da obrigação tributária

No mérito discute sobre a inexistência de provas que tenha feito pagamento, por serviços prestados, às pessoas listadas pela Fiscalização.

Doutra banda, o que restou demonstrado pela defendente e não refutado pelo julgador a quo foi que as pessoas listadas mais acima não estariam vinculadas à empresa autuada, pelo que caberia ao fisco e ao relator indicar os fundamentos e provas que serviram de base à interpretação de que tais pessoas prestaram serviço para esta pessoa jurídica.

Do contrário, estar-se-ia diante de prova impossível para o contribuinte, ou também conhecida como prova diabólica, que é a obrigação do acusado comprovar algo que não aconteceu.

Daí, não ser admissível a inversão do ônus da prova em desfavor da autuada a fim de que esta seja obrigada a comprovar que os segurados, acima relacionados e vinculados a outras empresas, não lhe teriam prestado serviços.

Ainda mais, quando sequer se vê nestes autos qualquer indício de que tal fato teria ocorrido.

(grifei)

No curso da ação fiscal foi constatada a existência de grupo econômico, entre outros fatos, pela confusão aparente no gerenciamento dos funcionários e negócios pertencentes as empresas familiares, o que resultou da lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária:

1.14 Na conta 06.01.01.02.05.01 - INDENIZAÇÕES TRABALHISTAS COM PESSOAL, contabilidade da **CAPITAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA**, empresa fiscalizada, foram encontrados lançamentos de valores em favor de Daniel Gomes da Silva, Ailton Serafim dos Santos e Ariosvaldo Belarmino da Silva. **Como esses nomes não constam das folhas de pagamento, foram solicitados os documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis.**

1.15 Em resposta à intimação feita através do Termo de Intimação Fiscal nº07 (item 2) foi informado que teria **havido um equívoco nos lançamentos; que Daniel Gomes da Silva, Ailton Serafim dos Anjos e Ariosvaldo Belarmino seriam funcionários de "outra empresa do grupo"** e que "o valor pago deveria constar da rubrica de mútuo com a empresa Proserv".

1.16 Nos documentos apresentados constam: acordo trabalhista firmado no NINTER entre Daniel Gomes da Silva e a PROSERV no valor de R\$ 3.200,00; recibo de adiantamento por conta de rescisão no valor de R\$ 4.500,00, **com timbre da CAPITAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS** em nome da SINAL MOTOS em favor de Ailton Serafim dos Anjos; e termo de rescisão de contrato de trabalho de **Ariosvaldo Belarmino da Silva em nome da PROSERV.**

1.17 Na conta 06.02.02.02.02.01 — DESPESAS INDEDUTÍVEIS, contabilidade da CAPITAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA, foi lançado em 17/03/2009 o recibo no valor de R\$ 655,18 em favor de José Nivaldo Eloy de Brito. O **recibo, apresentado à fiscalização em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 7, foi emitido pela empresa MAIS CAR COMERCIO DE VEICULOS E PEÇAS LTDA** e é alusivo ao pagamento de taxas da Junta Comercial do Estado da Paraíba das empresas **CAPITAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA**, CAPITAL DISTRIBUIDORA E LOCADORA DE VEICULOS LTDA e PROSERV SERVICIO PECAS E VEICULOS LTDA.

(...)

.21 Em suma, restou caracterizada a existência de fato de um grupo econômico de cunho familiar cujos sócios são pais e filhos. O grupo econômico formado por

essas empresas atua na comercialização de veículos novos e usados e motocicletas, bem como, na prestação de serviços de assistência técnica e de consertos (oficina: mecânica, elétrica, funilaria e pintura). Na verdade, os negócios da família em vez de estarem concentrados em uma "empresa maior" foram fatiados em empresas menores, independentes e com personalidades jurídicas próprias.

(...)

1.23 Por constituírem com a CAPITAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA, empresa fiscalizada, um grupo econômico de fato, as empresas CAPITAL DISTRIBUIDORA E LOCADORA DE VEICULOS LTDA, CNPJ 07.432.849/0001-83, PROSERV SERVIÇO PEÇAS E VEICULOS LTDA, CNPJ 09.143.025/0001-19, SINAL MOTOS LTDA, CNPJ 04.804.884/0001-98 e MAIS CAR COMERCIO DE VEICULOS PECAS E SERVICOS LTDA, CNPJ 08.111.613/0001-08, **foram arroladas como responsáveis tributários solidários perante os créditos previdenciários lançados nos Autos de Infração 51.045.173- O e 51.045.174-8**, de acordo com o art. 124, I e II, do Código Tributário Nacional — CTN, art.30, IX, da lei 8.212/91 e art. 222, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

(grifei)

Como não houve apresentação de impugnação pelos solidários, tal responsabilidade não foi questionada administrativamente.

A relação das pessoas citadas no Anexo I, b do Relatório Fiscal está lastreada nos documentos obtidos na Ação Civil Pública nº 0053000-75.2011.5.13.0022, movida pelo Ministério Público do Trabalho contra a contribuinte pela constatação de ocorrência de “pagamento por fora a seus empregados.

Os nomes constam dos recibos de pagamentos “extraoficiais”.

A decisão da DRJ sobre o tema é que a prova trazida da ação penal em curso é válida e o ônus probatório de fazer prova em contrário é da contribuinte:

Destarte, sendo o material colhido prova de que ocorreram pagamentos “por fora” pela empresa atuada aos seus empregados, **constando no inquérito documentos que citam aqueles agora contestados**, pode o Auditor Fiscal se basear em tal documentação para efetuar o lançamento. Da mesma forma que na ação civil pública, agora no contencioso administrativo **pode a empresa, se valendo do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, apresentar provas em contrário aos fatos que sobressaíram do inquérito civil perpetrado pelo Ministério Público do Trabalho. Não cabe, pois, a alegação genérica de que a ação civil pública não transitou em julgado** ou de que os fatos não têm o condão de tornar incontroversos os documentos que se prestaram a iniciar a ação civil pública.

(grifei)

O recurso contradiz essa motivação com o argumento que o auto de infração não faz prova de que tais pessoas eram de fato funcionários da contribuinte.

A apuração da base de cálculo dos salários destes empregados foi feita por arbitramento com base na presunção legal inserida no art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização **constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.**

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 8º Aplicam-se às contribuições sociais mencionadas neste artigo as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

(grifei)

Segundo o relatório fiscal

3.1 Analisando-se os documentos apresentados pelo sujeito passivo, os dados constantes dos sistemas informatizados da RFB, os documentos enviados pelo Ministério Público do Trabalho e pela Polícia Federal e os documentos coletados nos autos da ação civil pública nº 0053000-75.2011.5.13.0022, foram feitas as seguintes constatações:

3.1.1 Pagamentos de remunerações "**extraoficiais**":

a) Com base em reclamações trabalhistas e depoimentos de ex-empregados da empresa fiscalizada o Ministério Público do Trabalho ingressou com a ação civil pública nº 0053000-75.2011.5.13.0022 em face da empresa CAPITAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA, por danos que teriam sido causados à sociedade em razão da **falta de recolhimento de imposto de renda e contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações "extraoficiais" pagas a empregados.**

(...)

d) Além dos recibos de pagamentos "por fora" citados na petição inicial do Ministério Público do Trabalho, foram localizados nos autos da Ação Civil Pública nº 0053000- 75.2011.5.13.0022 os seguintes documentos: **folhas de pagamento "extraoficiais" dos meses 03/2009, 07/2009 e 08/2009; folha de "adiantamento extraoficial" de 08/2009; relações de valores "pagos por fora" para fins de cálculo do 13º salário.** Os valores desses documentos foram **compilados na Planilha — Anexo I."b"** e foram juntados por cópia no ANEXO I deste Relatório Fiscal.

e) Os valores "oficiais" das comissões sobre vendas são pagos na folha de pagamento através da rubrica 0222 — COMISSÕES.

f) Através do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (item 02) e do Termo de Intimação Fiscal nº 5 (item 3), **o sujeito passivo foi intimado a demonstrar como foram**

calculados individualmente (valor de cada empregado) os valores pagos a título de comissão de vendas, pagos através da rubrica - 0222 COMISSÃO nas folhas de pagamento do período 01/2009 a 12/2010.

g) Em resposta às intimações foram apresentadas **planilhas com bases de cálculo, percentuais aplicados e relatórios gerenciais com os valores que teriam dado origem às bases de cálculo,** conforme cópias juntadas no ANEXO I.

h) Na comparação entre as planilhas apresentadas e a folha de pagamento, conforme demonstrado na Planilha — Anexo I.a verificou-se que:

i. **As planilhas não contemplam todos os empregados listados na rubrica 0222** — COMISSÕES da folha de pagamento;

ii. Os valores das planilhas equivalem aos valores da folha de pagamento no período 01/2009 a 07/2010;

iii. **Os valores das planilhas são superiores aos da folha de pagamento no período 08/2010 a 12/2010.**

iv. **A partir de 08/2010 os percentuais aplicados para apuração das comissões foram elevados significativamente,** a exemplo dos cargos demonstrados no Quadro IV.

(...)

k) Através do termo de Intimação Fiscal nº 7, **o sujeito passivo foi intimado a manifestar-se sobre: os documentos apreendidos pelo Ministério Público do Trabalho** (item 11) e sobre o aumento dos valores das comissões a partir de 08/2010 e a constatação de que a própria empresa já havia reconhecido a existência de pagamentos "extraoficiais", nos autos na reclamação trabalhista nº 00773.2012.005.13.00-9, até 07/2010 (item 10) e apresentar **TODAS as folhas de pagamentos "extraoficiais" com TODOS os pagamentos "por fora" a TODOS os empregados no período fiscalizado - 01/2009 a 12/2010.**

l) Em resposta ao Termo de Intimação fiscal nº 7, cópia juntada no ANEXO I, foi dito que "toda a documentação referente a comissões **já foi disponibilizada à fiscalização não temos mais nada a acrescentar**" e "não dispomos de tais documentos".

(grifei)

O parágrafo 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, autoriza a utilização do arbitramento no caso de "recusa ou sonegação "de documentos ou informação ou de apresentação deficiente, o que foi o caso.

Ademais, o §6º do art. 33, também autoriza a utilização da aferição indireta por arbitramento nos casos de verificação de escrituração contábil ou outro documento que não registre o real movimento da remuneração dos segurados, o que é facilmente verificado pelo motivo da interposição da Ação Civil promovida pelo Ministério Público do Trabalho.

Nestes casos, por disposição da presunção legal, é invertido o ônus da prova, cabendo à recorrente a prova contrária.

Está, portanto, correto o arbitramento dos valores que o Fiscal reputou devidos e cabia a contribuinte, juntamente com a apresentação da impugnação, trazer as provas que demonstrem erro no lançamento realizado.

Não cumprido seu ônus probatório, não há de se falar em reforma da decisão de piso.

Possibilidade de cobrança em duplicidade com os processos na justiça do trabalho e submetidos à conciliação

Antes do julgamento, a DRJ solicitou diligência a fim de verificar a possibilidade de existência de cobrança em duplicidade das contribuições previdenciárias lançadas de ofício e as que poderiam ser decididas nas ações judiciais em curso na Justiça Trabalhista, movidas por empregados ou ex-empregados da contribuinte.

Como resultado, o relatório informou que as demandas na justiça trabalhista se referem a valores que não pagos pela empresa, cujo valor se busca na esfera judiciária, ao passo que o lançamento se refere a valores pagos aos empregados, mas “por fora”, por isso ainda não tributado pela contribuição previdenciária.

O agente fiscal solicitou à Corregedoria do Tribunal Regional do Trabalho da 13ª Região, por meio do Ofício nº 2.028/2014-SAFIS-AML/DRF/JPA a mídia digital dos processos relacionados pelo impugnante. Em informação de 02/09/2014, ele esclarece:

...

*10. As remunerações “extraoficiais”, pagamentos feitos à margem da folha de pagamento, contabilidade ou GFIP, sobre as quais incidiram as contribuições lançadas nos levantamentos E1 e E2, não foram e nem poderiam ser objeto de reclamações trabalhistas. **Tais valores já foram recebidos pelos ex-empregados, de forma clandestina, na vigência do contrato de trabalho.** As ações trabalhistas, em sua imensa maioria, decorrem justamente desses pagamentos “por fora”. Em suma, as contribuições lançadas são incidentes sobre as remunerações pagas “por fora”, **nas reclamações trabalhistas foram pleiteados os reflexos de tais pagamentos sobre aviso prévio, 13º salário, férias, repouso semanal remunerado e FGTS.***

...

14. As bases de cálculo alusivas ao pagamento de repouso semanal remunerado, no período 08/2010 a 12/2010, sobre as quais incidiram as contribuições lançadas nos levantamentos E3 e E4 não foram incluídas em reclamações trabalhistas.

(grifei)

A contribuinte apresenta no recurso alguns exemplos de ex-funcionários que possuem ação judicial trabalhista que, supostamente, poderiam demonstrar a ocorrência de duplicidade de cobrança:

- Allayanny Melo Toscano Lins, no período de 05 de 2010 a 3/2011, pagamento dos efeitos sobre rescisão, FGTS, Repouso semanal, férias e 13º.
- Artur Felipe da Silva, pagamento dos efeitos sobre rescisão e FGTS,
- Cintia Rodrigues de Lima, no período de 05 de 2009 a 7 de 2010, pagamentos dos efeitos sobre verbas rescisórias, férias, 13º e FGTS.

Analisando as planilhas que serviram de base para o lançamento verificou-se:

Nome	Levantamento	Período
Allayanny Melo Toscano Lins	E3 E4	8 a 12 de 2010
Artur Felipe da Silva	E3 E4	10 a 12 de 2010
Cintia Rodrigues de Lima	E1	01 de 2010

Os levantamentos E3 e E4 correspondem os valores de descanso semanal remunerado, e foram cancelados pela DRJ:

i. De ofício, exonerar os valores lançados sob os levantamentos “**E3 – REMUNERAÇÕES EMPREGADOS**” e **E4 – “REMUNERAÇÕES EMPREGADOS” (contribuições incidentes sobre o Descanso Semanal Remunerado)** dos Autos de Infração nos 51.045.173-0 e 51.045.174-8, **por motivo de nulidade de natureza material**, conforme discriminado nos Anexos I-A e I-B (analítico e resumo por código de pagamento do DEBCAD 51.045.173-0) e II-A e II-B (analítico e resumo por código de pagamento do DEBCAD 51.045.174-8), bem como os acréscimos legais incidentes (juros e multa);

O levantamento E1 corresponde ao pagamento de remunerações lançadas com base nos documentos da Ação Civil Pública, e se referem às comissões pagas “por fora”, que não é o objeto da ação judicial citada pelo contribuinte, que contempla os efeitos dos pagamentos das verbas rescisórias.

Portanto, para os casos apontados, conforme já afirmado no Relatório da diligência, as bases de cálculo do lançamento são distintas das requeridas nas ações trabalhistas.

É importante reforçar que o ônus probatório neste caso é da recorrente, que, para além de apresentar alguns exemplos que, em tese, demonstrariam a possibilidade da cobrança em duplicidade, deveria demonstrar inequivocamente o alegado.

Salário Indireto - Pagamento de Aluguel

A fiscalização constatou que havia pagamento de aluguel para moradia da funcionária Jacira Dias Fernandes, gerente comercial, no período de 01/2009 a 06/2010.

Considerou o pagamento habitual e salário indireto, nos termos do art. 28, I da Lei nº 8,212, de 1991.

A DRJ manteve o lançamento:

De acordo com o art. 28, §9º, “m”, da Lei nº 8.212/1991, os valores correspondentes a habitação somente não integra o salário de contribuição quando fornecidos pela empresa ao empregado contratado **para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada.** Assim, apenas quando não há habitação disponível que viabilize o retorno diário do empregado para a sua residência, o valor correspondente à habitação não integra a remuneração do trabalhador.

No caso, ao contrário do alegado, a habitação não é fornecida para o trabalho, já que o seu fornecimento não é imprescindível para o seu desenvolvimento. O fato de a empregada ter mudado de cidade não é suficiente para caracterizar a inviabilidade de ela conseguir por si moradia. Tanto assim que a própria impugnante se contradiz quando diz que lhe **forneceu moradia para que “desenvolvesse melhor sua função”. Na verdade, trata-se de uma vantagem fornecida à trabalhadora, tendo em vista o seu interesse.**

(grifei)

Como bem salientado na decisão de piso, em regra, o fornecimento de moradia possui natureza remuneratória, constituindo uma verba pelo trabalho e não para o trabalho. Tal natureza só é afastada se comprovado que o fornecimento era indispensável para a execução do trabalho, o que não restou demonstrado no caso em análise.

Também não cabe tratar o pagamento como ajusta de custo, visto que era fornecido mensalmente e não em parcela única, tal qual requerido no art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Cito algumas decisões deste Conselho no mesmo sentido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 01/06/2006

(...)

ALUGUEL. NATUREZA SALARIAL. CONDIÇÕES NÃO ATENDIDAS.

De acordo com a alínea 'm' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não integram o salário-de-contribuição os valores correspondentes a habitação, desde que fornecidos pela empresa a empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho.

ÔNUS DA PROVA. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.

O ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

(...)

(Acórdão nº 2201-011.495, de 06/03/2024)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

SALÁRIO INDIRETO. ALUGUEL RESIDENCIAL.

Integram o conceito de salário-de-contribuição valores dependidos com moradia ou pagos a título de auxílio-moradia, à exceção de valores referentes à habitação fornecida por empresa a empregado contratado para trabalhar em localidade distante de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, nos termos da Lei nº 8.212/91, art. 28, inciso I e § 9º, alínea "m".

(...)

Acórdão 2401-011.532, de 02/02/2024.

Redução da alíquota do Sat em razão da aplicação do FAP

O enquadramento da empresa é o CNAE 45.11-1/01, que corresponde a um percentual de Seguro de Acidente de Trabalho - SAT de 2%.

No período de 01 a 04 e 13 de 2009 foi informado SAT de 1% e a fiscalização afirmou que o correto era 2%,

No período de 01 a 08 de 2010 foi informado FAP de 0,5 e a fiscalização afirma que o correto era FAP de 0,9092.

Alíquota do SAT

A fiscalizada e o autuado concordam que o valor do SAT no período era de 2%. A divergência apontada pela recorrente é a previsão da redução do percentual, em até 50%, no caso de bom desempenho em relação à prevenção do risco de acidente de trabalho.

Pois bem, o CNAE da empresa autuada é o 4511-1/01 e 4511-1/03 que manteve a alíquota fixada em 2%, de modo que no período anterior a nova regulamentação do FAP (Decreto nº. 6.957, de 10/09/2009), ou seja, até dezembro de 2009, ela poderia **se valer do disposto no artigo 10 da Lei 10.666/2003 para recolher o RAT com carga de 1%, em razão do seu bom histórico.**

(grifei)

A legislação citada pela recorrente prevê a redução, mas condicionada, o regulamento deve determinar as regras para aplicação deste mecanismo:

Lei nº 10.666, de 2003

(...)

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

(grifei)

A regulamentação requerida na Lei só foi implementada através do Decreto nº 6.042, de 2007, que incluiu o artigo 202-A no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, passando a existir regras para mensuração do desempenho pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

“Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, **afetado pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP**.”

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, no Diário Oficial da União, sempre no mesmo mês, os índices de frequência, gravidade e custo, por atividade econômica, e disponibilizará, na Internet, **o FAP por empresa**, com as informações que possibilitem a esta verificar a correção dos dados utilizados na apuração do seu desempenho.

§ 6º O FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua divulgação.

(...)

(grifei)

O FAP deveria valer a partir de 09/2007, todavia, foi prorrogado duas vezes o início:

Decretos nº 6.257, de 2007

Art. 1º Os arts. 4º e 5º do Decreto no 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 5º

.....

III - do mês de **setembro de 2008** quanto à aplicação do **art. 202-A do Regulamento da Previdência Social, observado, ainda, o disposto no § 6º do mencionado artigo.**

..... ” (NR)

Decreto nº 6.577, de 2008

Art. 1º O inciso III do art. 5º do Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

“III - **do mês de setembro de 2009** quanto à aplicação do art. **202-A do Regulamento da Previdência Social, observado, ainda, o disposto no § 6º** do mencionado artigo.” (NR)

(grifei)

A primeira publicação dos percentis previsto no § 5º do art. 202- A do RPS ocorreu em 25/09/2009. Neste período havia sido publicado o Decreto nº 6.957, de 2009, alterando a redação do artigo.

Art. 1º Os arts. 202-A, 303, 305 e 337 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 6 de maio de 1999, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 202-A.

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota.

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, **a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade**, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente.

.....

§ 4º

I - para o índice de frequência, os registros de acidentes e doenças do trabalho informados ao INSS por meio de Comunicação de Acidente do Trabalho - CAT e de benefícios acidentários estabelecidos por nexos técnicos pela perícia médica do INSS, ainda que sem CAT a eles vinculados;

II - para o índice de gravidade, todos os casos de auxílio-doença, auxílio-acidente, aposentadoria por invalidez e pensão por morte, todos de natureza acidentária, aos quais são atribuídos pesos diferentes em razão da gravidade da ocorrência, como segue:

- a) pensão por morte: peso de cinquenta por cento;
- b) aposentadoria por invalidez: peso de trinta por cento; e
- c) auxílio-doença e auxílio-acidente: peso de dez por cento para cada um; e

III - para o índice de custo, os valores dos benefícios de natureza acidentária pagos ou devidos pela Previdência Social, apurados da seguinte forma:

- a) nos casos de auxílio-doença, com base no tempo de afastamento do trabalhador, em meses e fração de mês; e
- b) nos casos de morte ou de invalidez, parcial ou total, mediante projeção da expectativa de sobrevivência do segurado, na data de início do benefício, a partir da tábua de mortalidade construída pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE para toda a população brasileira, considerando-se a média nacional única para ambos os sexos.

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-

.....

§ 7º Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, **até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados.**

§ 8º Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição.

§ 9º Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008.

§ 10. A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP.” (NR)

(grifei)

A regra previa que, para poder usar da redução, era necessária a contagem no período de 2 anos, a primeira contagem foi realizada com os dados de 04/2007 a 12/2008 e a segunda com os dados de 2009, assim do início do uso dos percentis ocorreu só a partir de 01/2010.

Portanto, para o ano de 2009 era devido o SAT no valor de 2%, sem qualquer ajuste pelo FAP.

FAP em 2010

Quanto ao valor de ajuste do SAT no ano de 2010 pelo FAP para reduzir a 0,5000, temos que considerar a Resolução nº 1.316, de 05/2010, que determinou as regras de início da possibilidade de aplicação da redução:

A Lei Nº 10.666, de 8 de maio de 2003, possibilitou a redução ou majoração da contribuição, recolhida pelas empresas, destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho. A referida Lei, em seu art. 10, prescreve que as alíquotas de 1%, 2% ou 3%, por empresa, poderão variar entre a metade e o dobro, de acordo com a metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social - CNPS.

Trata-se, portanto, da instituição de um fator Fator Acidentário de Prevenção-FAP, que é um multiplicador sobre a alíquota de 1%, 2% ou 3% correspondente ao enquadramento da empresa segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE preponderante, nos termos do Anexo V do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto Nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Esse multiplicador deve variar em um intervalo fechado contínuo de 0,5 a 2,0.

O objetivo do FAP é incentivar a melhoria das condições de trabalho e da saúde do trabalhador estimulando as empresas a implementarem políticas mais efetivas de saúde e segurança no trabalho para reduzir a acidentalidade.

Assim, o FAP, que será recalculado periodicamente, individualizará a alíquota de 1%, 2% ou 3% prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social-RPS, majorando ou reduzindo o valor da alíquota conforme a quantidade, a gravidade e o custo das ocorrências acidentárias em cada empresa. Portanto, com o FAP, as empresas com mais acidentes e acidentes mais graves em uma subclasse CNAE passarão a contribuir com um valor maior, enquanto as empresas com menor acidentalidade terão uma redução no valor de contribuição.

(...)

Regra - Quando a empresa não apresentar, no Período-base de cálculo do FAP, registro de acidente ou doença do trabalho, benefício acidentário concedido sem CAT vinculada e qualquer benefício acidentário concedido (B91, B92, B93 e B94) com DDB no Período-base de cálculo, seus índices de frequência, gravidade e custo serão nulos e assim o **FAP será igual a 0,5000**, por definição. Nestes casos, ficando comprovado a partir de fiscalização que a empresa não apresentou

notificação de acidente ou doença do trabalho, nos termos do artigo 22 da Lei Nº 8.213/1991, mediante protocolo de CAT, o FAP da empresa será, por definição, igual a 2,0000 independentemente do valor do IC calculado. **Esta regra será aplicada aos valores FAP divulgados em setembro de 2009 (vigência 2010) a partir de 1º de setembro de 2010** e nos processamentos seguintes do FAP (vigências a partir de 2011).

(grifei)

Portanto, até 08/2010, o FAP era devido pelo valor cheio de 0,9092.

Retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por Contribuinte individual a seu serviço

A alegação da recorrente é que como não fez a retenção de forma oportuna, não estaria obrigada ao recolhimento pelo texto da Lei, que fala em “contribuições arrecadadas”:

Ademais, o art. 216 do RPS além de acrescentar o contribuinte individual dentro das obrigações da empresa ainda criou uma ressalva para beneficiar este mesmo contribuinte individual quando no inciso II limita sua obrigação a quando prestar serviços para pessoas físicas.

Doutra banda, cumpre evidenciar que a obrigação do recolhimento definido na alínea 'b' do inciso I do art. 30 da Lei 8.212/91 é para as contribuições arrecadadas pela empresa segundo a outra obrigação descrita na alínea 'a' do mesmo inciso. Ou seja, são obrigações distintas, porém **a segunda, do recolhimento, depende da primeira, de arrecadar, no que se não ocorrer à arrecadação não haverá o que ser recolhido.**

Portanto, caso houvesse o descumprimento da obrigação pela não arrecadação de contribuições devidas pelos empregados ou trabalhadores avulsos, **ainda assim não seria devido o recolhimento por parte da empresa.**

Logo, diante da forma **legal detida pelo art. 30 da Lei 8.212/91**, a empresa não está obrigada a arrecadar contribuições de contribuintes individuais e tampouco a recolhê-las aos cofres da fazenda pública.

(grifei)

A questão é facilmente resolvida pelo texto do art. 33, §5º, da Lei nº 8.212, de 1991, destacado pela decisão de piso e que traz uma presunção absoluta, **que sempre se presume feita a retenção das contribuições previdenciárias definidas em Lei**, o que leva à uma consequência, a obrigação de fazer o recolhimento. E não poderia ser de outra forma, em razão do princípio do direito que “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de

substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas **sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.**

(grifei)

Pró-labore dos sócios

O lançamento ocorreu pelo cruzamento das informações da DIPJ, DIRPF, folhas de pagamento e GFIP do período de 01/2009 e 01, 02 e 12 de 2010

A decisão de piso considerou os documentos apresentados pelo contribuinte como aptos a comprovar erro material no lançamento das competências de 01/2009 e 01 e 02 de 2010, permanecendo a competência de 12/2010, que não foi exonerada por falta de prova do erro alegado.

Portanto, com relação aos valores lançados para as competências 01/2009, 01/2010 e 02/2010, entendo que há vício formal no lançamento, pôr o procedimento de apuração dos valores não ter obedecido às formalidades necessárias, mormente investigação que a fundamentasse, como a constatação de que a contabilidade não registrava os reais valores

(Lei nº 8.212/1991, art.33, §6º) ou a apresentação deficiente de documento (Lei nº 8.212/1991, art.33, §3º).

Por outro lado, o valor lançado relativo **à competência 12/2010 foi extraído da folha de pagamento exibida à empresa pela fiscalização.** Apesar de alegar que o valor está errado e que a contabilidade comprova essa afirmação, **a impugnante não apresentou a prova,** o que era perfeitamente possível, deixando de atender ao disposto nos arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/1972. Sendo prova de fácil exibição, **a simples afirmação de que a contabilidade está à disposição do Fisco, sem a sua efetiva apresentação, ainda que parcial, não é justificativa para essa omissão.**

Logo, as contribuições relativas às competências 01/2009, 01/2010 e 02/2010 devem ser excluídas em face do vício formal e a contribuição da competência 12/2010 deve ser mantida.

(grifei)

No recurso é reafirmado que a contabilidade da empresa está à disposição do Fisco e na sua posse.

Se o relator do acórdão não quis se dar ao trabalho de acessar a prova que já estava em poder da Receita Federal, deveria ele ter determinado que o auditor atuante cumprisse diligência neste sentido, afinal é verdade material que, segundo as palavras do próprio auditor, se busca no processo administrativo.

Não houve omissão alguma da empresa em não juntar algo que já é de conhecimento do fisco e que pode e deve ser por este acessado.

Ademais, qual sentido faria anexar centenas de páginas a este processo tão somente para proceder com uma comprovação que já seria de conhecimento da Receita, portanto notória.

Neste sentido é que se persegue também a anulação da decisão de primeira instância administrativa, a fim de que **os autos retornem para verificação do SPED Contábil da empresa e confirmação de que não houve pagamento de pró-labore no mês de dezembro de 2010.**

(grifei)

Embora a Receita Federal administre o SPED, que contém a ECF – contabilidade digital, o seu acesso não pode ser livremente feito pelos Auditores da Receita Federal, nos termos da IN 1.420, de 2013, que trata do assunto:

IN 1420, de 2013

(...)

Art. 7º As informações relativas à ECD, disponíveis no ambiente nacional do Sped, serão compartilhadas com os órgãos e entidades de que tratam os incisos II e III do art. 3º do Decreto nº 6.022, de 2007, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário, nas seguintes modalidades de acesso:

I - integral, para cópia do arquivo da escrituração;

II - parcial, para cópia e consulta à base de dados agregados, que consiste na consolidação mensal de informações de saldos contábeis e nas demonstrações contábeis.

Parágrafo único. Para o acesso previsto no inciso I do caput, o órgão ou a entidade **deverá ter iniciado procedimento fiscal ou equivalente, junto à pessoa jurídica titular da ECD.**

(grifei)

O ônus probatório é de quem alega o erro e deve ser feita no momento da apresentação da impugnação, nos termos do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Este Conselho não tem acesso ao SPED fiscal e não cabe ao julgador, através da propositura de diligência, substituir a parte na produção da prova, não havendo motivo de anulação da decisão da DRJ.

Multa mais benéfica - Percentual da multa de ofício qualificada

Apesar da improcedência dos argumentos levantados, tem-se que se considerar a alteração legislativa realizada pela Lei nº 14.689, de 2023 na redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que passou a ser:

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 inexistente; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

(...)

(grifei)

A nova redação do artigo estabelece um percentual de multa qualificada inferior à redação anterior.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Deste modo, deve-se aplicar o instituto da retroatividade da penalidade mais benéfica, reduzindo-o percentual da multa qualificada para 100%, conforme art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430, de 1996, para a multa de ofício lançada no levantamento EI, cujas bases de cálculo foram extraídas dos documentos apreendidos pelo Ministério do Trabalho.

Intimação do Advogado

Quanto ao pedido de remeter às intimações ao advogado, aplica-se a Súmula CARF nº 110.

Súmula CARF nº 110

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

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por CONHECER em parte o recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e DAR PARCIAL PROVIMENTO para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias