



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14751.720493/2013-42
ACÓRDÃO	2301-011.693 – 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).

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.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 38. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS OU LIVROS RELACIONADOS COM A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE.

Constitui infração à Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, §§2º e 3º, deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livros relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informações diversas da realidade ou que omita a informação verdadeira.

A multa estipulada como penalidade por cometimento da infração está definida nos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991 e nos arts. 283, II, "j" e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

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 08-31.613, 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 – relativa 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, a qual 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 – CFL 30 – 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 pelo órgão competente conforme art. 32, I da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 255, I e §9º do Regulamento da Previdência Social – RPS - Decreto nº 3.048, de 1999 – penalidade aplicável a do arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 1991 e a do art. 283, I do RPS.
- 51.045.177-2 – Obrigação Acessória – CFL 38 – Deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livros relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informações diversas da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsão do art. 33, §§2º e 3º da Lei nº 8.212, de 1991 combinado com o art. 233, §ú do Regulamento da Previdência Social – RPS, Decreto nº 3.048, de 1999 – penalidade aplicável a do art. 92 e art. 102 da Lei nº 8.212, de 1991 e a do art. 283, II, “j” e 373 do RPS.
- 51.045.178-0 – Obrigação Acessória – CFL 59 – Deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e do contribuinte individual a seu serviço, conforme previsto no art. 30, I, “a”, da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 4º da Lei nº 10.666, de 2003, e no art. 216, I, “a” do Regulamento da Previdência Social – RPS - Decreto nº 3.048, de 1999 - penalidade aplicável a do art. 292, I do RPS.

A contribuinte foi notificada do lançamento e, tempestivamente, 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.

ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE NOS LIVROS DIÁRIO – AUTO DE INFRAÇÃO 51.045.177-

XV. O art. 92 da Lei nº 8.212/1991 é inconstitucional, pois delega ao regulamento a função de estabelecer a gradação da multa, o que somente pode ser estabelecido por lei.

XVI. O RPS inova em relação à Lei nº 8.212/1991, especificando e qualificando como infração a hipótese prevista no §3º do art. 33 desta última. Além disso o art. 283, I, “j”, do RPS extrapolou a lei quando fixou o valor mínimo da multa em descompasso com o art. 92 da Lei nº 8.212/1991, o que é ilegal.

AUSÊNCIA DE RETENÇÃO - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS – AUTO DE INFRAÇÃO 51.045.178-0

XVII. A empresa reconhece a ausência de retenção de contribuição previdenciária dos contribuintes individuais, tendo providenciado o recolhimento da importância devida.

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:

Julgado improcedente a impugnação;

- De ofício, exonerar os valores lançados sob os levantamentos “E3 – REMUNERAÇÕES EMPREGADOS” e E4 – “REMUNERAÇÕES EMPREGADOS” (contribuições incidentes sobre o Descanso Semanal Remunerado) do Auto

de Infração nº 51.045.175-6, por motivo de nulidade de natureza material, conforme discriminado nos Anexos I-A e I-B (analítico e resumo por código de pagamento), bem como os acréscimos legais correspondentes (juros e multa);

- Manter os demais valores lançados (principal de R\$.97.057,53 mais acréscimos legais decorrentes - juros e multa) no Auto de Infração 51.045.175-6, conforme discriminado nos Anexos nos Anexos I-A e I-B, bem como manter integralmente a penalidade lançada no Auto de Infração nº 51.045.177-2.

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).

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.

AUTO DE INFRAÇÃO. EXIBIÇÃO DE LIVROS RELACIONADOS ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL DE FORMA DEFICIENTE. MULTA.

Constitui infração à Lei n.º 8.212/91, art. 33, § 3º, a exibição, por parte da empresa, dos livros contábeis de forma deficiente. O art. 92 dessa lei define a multa para qualquer infração aos seus dispositivos, dentre os quais o art. 33, §3º. O valor da multa tem sua graduação prevista em regulamento e é reajustado nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados no reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DO DESCONTO DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PENALIDADE. PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento da contribuição do segurado contribuinte individual que presta serviços à empresa (obrigação principal de pagar o tributo) não a exime da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de arrecadar essa contribuição, mediante desconto.

Impugnação Improcedente

Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A impugnante tomou ciência do Acórdão de julgamento de primeira instância em 05/02/2015. Em 19/02/2015 apresentou Recurso Voluntário aduzindo os mesmos motivos e fatos alegados anteriormente quando da apresentação da impugnação, exceto quanto à parte que a DRJ exonerou de ofício por erro material (repouso semanal remunerado).

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.

MÉRITO

Sujeito passivo da obrigação tributária

No mérito s 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)

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 autuada 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 serventário 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:

- 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.

Multa por descumprimento de obrigação acessória

O lançamento contemplou o lançamento de três multas por descumprimento de obrigação acessória:

- CFL 30 – deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados à seu serviço, de acordo com as normas estabelecidas.
- CFL 38 - apresentar à fiscalização contabilidade feita de forma deficiente.

- CFL 59 – deixar de arrecadar, mediante desconto, contribuições dos segurados e contribuintes individuais.

A impugnação e o recurso só abrangem o lançamento da multa do CFL 38, infração aos parágrafos 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991:

Auto de Infração nº 51.045.177-2: Multa aplicada por infração ao art. 33, §§ 2º e 3º da Lei 8.212/91 e arts. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto 3.048/99), por apresentar a contabilidade, Livros Diários Digitais nºs 68 e 69, de forma deficiente.

A recorrente não contesta que os documentos apresentados eram deficientes. Alega a suposta inconstitucionalidade do art. 92 da Lei nº 8.212, de 1991, ao delegar ao Decreto a estipulação do valor da multa e afirma que a multa do art. 283 do RPS (Decreto nº 3048, de 1999) é ilegal pois não tem respaldo no texto da Lei nº 8.212, de 1991.

De todo modo é obvio que o art. 283 do RPS **extrapolou a lei quando fixou o valor mínimo da multa em descompasso com o art. 92 da Lei 8.212/92.**

Portanto, o dispositivo regulamentar é ilegal.

Conquanto a administração pública **não possa reconhecer a inconstitucionalidade do art. 92 da Lei 8.212/92, certo é que ela pode e deve reconhecer a ilegalidade** do art. 283, inciso II, alínea 7, do RPS, pelo que improcedente é o lançamento neste pautado.

(grifei)

A decisão recorrida assim se manifestou:

A alegação de que o art. 92 da Lei nº 8.212/1991 **é inconstitucional não pode ser julgada** no Contencioso Administrativo Fiscal, pelo motivo já exposto.

O Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 **não inovou em relação à Lei nº 8.212/1991,** na medida em que o art. 92 da lei define **a multa para qualquer infração aos seus dispositivos,** dentre os quais, obviamente **está o art. 33, §3º.**

Por outro lado, os arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991 dispõem que **quando não há penalidade expressamente cominada nos dispositivos da lei,** conforme a gravidade da infração, a multa aplicada deve variar de Cr\$ 100.000,00 a Cr\$ 10.000.000,00, **conforme dispuser o regulamento,** e que os valores expressos em moeda na lei **devem ser reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices** utilizados para o reajustamento dos **benefícios de prestação continuada da Previdência Social.**

Regulamentando os dispositivos acima, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, no seu art. 283, II, “j”, determina que o sujeito que incorrer na infração em comento está **sujeito à multa a partir de R\$ 6.361,73,** valor esse vigente na época da publicação desse decreto.

As regras básicas relativas ao reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social estão dispostas na Lei nº 8.213/1991, arts. 41, nas suas diversas redações ao longo do tempo, e 41-A, incluído pela Lei nº 11.430/2006. Em obediência ao que está lá disposto, foram editadas pelo Poder Executivo **portarias que retrataram os valores das multas previstas no art. 283 do RPS à medida que foram havendo os reajustes**. A Portaria que vigorava na data da lavratura do Auto de Infração era aquela mencionada expressamente pelo Auditor Fiscal no seu relatório, **Portaria MPS/MF nº 15/2013**.

(grifei)

Portanto, a Lei confere ao Decreto a faculdade de estabelecer os valores da penalidade por descumprimento das obrigações acessórias, dentro dos limites estabelecidos, e prevê a forma de reajustamento. Seguindo o comando da Lei, os valores estão definidos no Decreto nº 3.048, de 1991, e as atualizações foram realizadas por Portaria, seguindo a forma determina pela lei, os mesmos índices aplicados ao benefício de prestação continuada.

Não há qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade na regulamentação do valor da multa aplicada. Todavia, ainda que houvesse, nos termos da Sumula CARF nº 02, este Conselho não tem competência para apreciar inconstitucionalidade de lei.

Também é vedado afastar a aplicação de Lei ou Decreto, nos termos do art. 98 do Regimento Interno do CARF – Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, salvo se presente as exceções dos incisos I e II, que não é o caso.

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**.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha **sido declarado inconstitucional** por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
- c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo

sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Multa mais benéfica - Percentual da multa de ofício qualificada

Apesar da improcedência dos argumentos levantados, tem que se considerar a alteração legislativa realizada pela Lei nº 14.689, de 2023 na redação do art. 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 inexata; (...)

§ 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