



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.000298/2011-47
ACÓRDÃO	2302-004.024 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EXCELENCE SERVIÇOS DE MAO DE OBRA ESPECIALIZADA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONHECIMENTO. MATÉRIA ESTRANHA À LIDE.

Não se toma conhecimento de peça recursal que aborda questão estranha aos autos.

PAF. MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio do não-confisco ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. TERCEIROS. REQUISITOS. LANÇAMENTO SEGURADO EMPREGADO.

Correto o lançamento quando a autoridade tributária comprova que a recorrente não declarou em GFIP a remuneração da totalidade dos segurados empregados. Desnecessária a comprovação dos requisitos previstos no art. 12, I, "a" da Lei nº 8.212/1991.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Administração Tributária pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO. EMPRESA. ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PECÚNIA.

Integra o salário de contribuição o pagamento de auxílio alimentação em pecúnia.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DUPLICIDADE DE PUNIÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo. Obrigação acessória, deveres instrumentais que impõem ao contribuinte a obrigação de fazer ou não fazer algum procedimento que vise arrecadação de tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer em parte do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento. Vencida a conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo (relatora) que dava provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Johnny Wilson Araujo Cavalcanti.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração referente às Contribuições Sociais Previdenciárias incidentes sobre valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, não declarados em GFIP. O lançamento compreende os seguintes DEBCADs:

AI DEBCAD n. 37.159.187-2: contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais,

AI DEBCAD n. 37.159.186-4: contribuições patronais devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, mais a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT);

AI DEBCAD n. 37.159.188-0: contribuições patronais devidas a outras entidade e fundos (terceiros).

Conforme descrito pela decisão de piso (e-fls. 1558/1581), as contribuições lançadas foram incluídas nos seguintes levantamentos:

2.1. CC – CESTA BASICA CONTABILIDADE e CC1 – CESTA BASICA CONTABILIDADE. Levantamentos referentes aos valores pagos em pecúnia a título de cesta básica lançados com base na diferença da contabilidade (conta "4.1.1.05.006 - Cesta Básica") e recibos de pagamento/cheques apresentados pela empresa. Esses Levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

2.2. CI – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL e CI1 – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. Levantamentos referentes a pagamentos de remuneração a diversos trabalhadores, em razão de serviços prestados, sem vínculo empregatício, lançados a débito nas contas "4.2.1.06.001 -Serviços de Terceiros PF", "4.2.1.06.002 - Serviços de Terceiros PJ", "4.1.1.02.004 - Prestação de Serviços PJ", e "4.2.1.05.001 - Comissões", sem que os mesmos tenham sido declarados em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. Esses Levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

2.3. CR – CESTA BASICA COM RECIBOS e CR1 – CESTA BASICA COM RECIBOS. Levantamentos referentes aos valores pagos em pecúnia a título de cesta básica lançados com base nos recibos de pagamento/cheques apresentados pela empresa. Esses Levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

2.4. FP – REM EMPREG NÃO DECL GFIP e FP1 – REM EMPREG NÃO DECL GFIP. Levantamentos referentes à diferença entre a remuneração de segurados empregados consignada em folha de pagamento e a informada em GFIP. Esses Levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

2.5. PL – PRO LABORE e PL1 – PRO LABORE. Levantamentos efetuados através de AFERIÇÃO INDIRETA com base na diferença apurada entre os valores efetivamente recebidos na conta "2.4.4.01.008 - Lucros distr Soraia de Lion" e conta "2.4.4.01.009 - Lucros distr Mareio Rachkorsky", sendo considerada a diferença transferida para a conta "4.2.1.05.001 - Comissões", como PRÓ-LABORE para a sócia-administradora Soraia de Lyon. Esses Levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

2.6. RC – VALE REFEIÇÃO CONTABILIDADE e RC1 – VALE REFEIÇÃO CONTABILIDADE. Levantamentos referentes a valores pagos em pecúnia a título de vale alimentação lançados com base na diferença da contabilidade (conta "4.1.1.05.003 -Alimentação") e recibos de pagamento/cheques apresentados pela empresa. Esses Levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

2.7. RR – VALE REFEIÇÃO COM RECIBO e RR1 – VALE REFEIÇÃO COM RECIBO. Levantamentos referentes a valores pagos em pecúnia a título de vale refeição lançados com base nos recibos de pagamento/cheques apresentados pela empresa. Esses Levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

2.8. SC – PAGTOS SALARIOS CONTABILIDADE e SC1 – PAGTOS SALARIOS CONTABILIDADE. Levantamentos referentes a lançamentos de valores na conta "4.1.1.05.002 - Vale transporte", cujos históricos informavam tratar-se de "débitos de pagamento de salários" e "débitos pagamentos de 13ºsalário", sem que a empresa tenha apresentado os respectivos comprovantes e a informação de seus beneficiários, sendo considerados pagamentos de salários a segurados empregados.

Os autos foram encaminhados à DRJ e os membros da 6ª Turma da DRJ/SDR, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 1586/1619), alegando em breve síntese:

- a) Inicialmente, repisa o pedido formulado em sua impugnação, no sentido da produção de prova emprestada, a posteriori, caso haja necessidade de se demonstrar as sucessivas incidências das penalidades aplicadas, cuja origem é apenas um fato jurídico tributário, demonstradas em todo o processo fiscalizatório que culminou com a lavratura de 17 autos de infração, apenas no exercício de 2006. Observa-se, contudo, que não foram trazidas novas provas em sede recursal;
- b) A nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. A autoridade fiscal não procedeu com a juntada dos documentos relacionados à e-fl. 1589, que prejudicou a defesa do contribuinte. Ainda, não foi juntado qualquer histórico dos fatos praticados e discriminativos da suposta dívida, inexistindo documentos referentes à descrição do específico fato gerador que ensejou o auto de infração;
- c) A impossibilidade da aferição indireta, tornando o lançamento nulo. Não há demonstração da origem do resultado do valor do crédito e do cálculo dos fatos imputados, o que é imprescindível ao contraditório e ampla defesa. Além disso, a aferição indireta, na linha da jurisprudência é medida excepcional;
- d) A duplicidade da incidência tributária e, conseqüentemente, da penalização. Como consta do DD- Discriminativo do Débito, existem levantamentos (CC, CC1, CI, CI1) autuados em duplicidade. Nesse sentido, seque houve a demonstração de compensação/consideração de um período sobre o outro. Dessa forma, patente o cerceamento do direito de defesa, vez que o AI não detalha a origem dos valores, além de não traduzir a realidade fática;
- e) No mérito, a incorreta aplicação da penalidade, considerando a ausência de intimação para *“apresentar esclarecimentos quanto a incorreções ou omissões nas declarações”* (art. 32, inciso IV, da Lei n. 8.212/91);
- f) A ausência de comprovação da informação de empregados não declarados em GFIP. Ao lavrar o auto de infração a autoridade fiscal invadiu a competência do Auditor Fiscal do Trabalho. A fiscalização não tem competência para aplicar multa com base em suposta afronta da Convenção Coletiva de Trabalho e desrespeito a legislação trabalhista, decorrente da suposta falta de contrato de trabalho de alguns funcionários;
- g) A ausência dos requisitos do art. 3º da CLT para a caracterização da relação de emprego quanto aos *“supostos empregados”*. Destaca que a avaliação não foi realizada pela fiscalização pois essa competência não lhe incumbe. Os pagamentos foram realizados apenas a *“título transitório”*, devido a própria

atividade da empresa, até que a tomadora dos serviços formalizasse o contrato com esta, ou por serem contratados em caráter esporádico e eventual;

- h) Ainda, defende que não deve incidir contribuições sobre o salário maternidade e família, por tratar-se de típica prestação de natureza previdenciária e indenizatória, de caráter não habitual;
- i) A multa imposta em decorrência da suposta ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre valores integrantes do salário de contribuição, caracteriza-se como um verdadeiro *bis in idem* de constitucionalidade duvidosa. Aduz que já fora autuada pela ausência e pelo descumprimento da obrigação tributária principal e seus acessórios e os valores fazem parte de outros Processos Administrativos;
- j) Outrossim, a multa discutida apenas fora lavrada pelo suposto entendimento de que os valores pagos a título de vale transporte em pecúnia afrontam a legislação específica, o que não ocorreu, haja vista o simples pagamento em dinheiro não ferir a legislação por não haver proibição legal e também por não alterar o caráter indenizatório do referido pagamento, o que afasta, por conseguinte, a incidência de contribuições previdenciárias sobre referidos valores;
- k) Quanto ao contribuinte individual autônomo, aduz que não foi acostado ao Auto o Anexo IV que seria hábil a comprovar que foram emitidos cheques e recibos de pagamento a trabalhadores sem vínculo empregatício, repisando a nulidade do AI por cerceamento do direito de defesa;
- l) Além disso, não deve prevalecer o entendimento de que a retenção de 11% deve incidir sobre o valor bruto da nota. Defende que do valor da nota fiscal referente à prestação de serviço com o fornecimento de mão de obra, para efeito de contribuição previdenciária, devem ser descontados os valores que servirão para reembolso de insumo (materiais utilizados pelos funcionários para desenvolver suas atividades), para se alcançar o valor do fornecimento da mão de obra, na forma do artigo 31, §3º, da Lei n. 8.212/91;
- m) A imputação da obrigação tributária principal àquele que apenas tinha a obrigação acessória de reter e recolher o referido tributo, sem ao menos verificar o recolhimento espontâneo do contribuinte de direito é afronta à sistemática tributária em vigor. Nesse sentido, a fiscalização sequer levou em consideração esse poder/faculdade do contribuinte de fato, o que pode levar à duplicidade de tributação sobre o mesmo fato jurídico tributário, onerando em demasia o contribuinte de direito, em verdadeiro enriquecimento ilícito do próprio Estado. A mera presunção de que o contribuinte de fato não tenha recolhido espontaneamente o tributo devido pela retenção, não assegura a

imposição do recolhimento pelo contribuinte de direito, mas apenas a infração pela ausência de retenção;

- n) No que tange ao Pró-labore da sócia Soraia de Lion, houve menção ao Anexo VI, que traria a cópia dos lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão e que consubstanciaram a suposta infração, o qual não foi devidamente juntado ao Auto de Infração, o que eiva de nulidade o procedimento fiscal;
- o) Além disso, o valor originou-se da distribuição de lucros da empresa da qual é sócia. Como o lucro distribuído, em sua natureza, não é retribuição pelo trabalho, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre o mesmo. E face à ausência de comprovação do contrário, muito menos fora juntado ao presente AI o ANEXO VI, a autuação não pode prevalecer pois baseada em mera presunção/aferição indireta;
- p) Com relação aos valores pagos a título de vale transporte (sem comprovantes), a fiscalização utilizou a alíquota mínima de 8%, não sendo respeitados os limites máximos do salário de contribuição, devido à impossibilidade de se determinar quantos e quais foram os valores pagos a cada segurado empregado. Insurge-se, assim, contra a figura do arbitramento, presunção fiscal, vez que a empresa possui contabilidade regular e apresentou informações e documentos assim que solicitados;
- q) Ainda, não foram respeitados os limites máximos do salário de contribuição, arbitrando-os no máximo declarado, o que não se pode admitir. Há uma limitação legal para isso que foi abruptamente ignorada pela agente fiscal, pois a mesma presumiu o salário-de-contribuição todo e qualquer valor lançado na contabilidade, conforme se depreende do Anexo III, sem respeitar o teto legal expresso na legislação de regência. Sequer confere possibilidade à defesa conhecer os valores lançados no referido anexo III, pois consoante se depreende do mesmo, por exemplo da coluna "C", fica impossível determinar-se a origem de tais valores e ainda mais admiti-los como base de cálculo para o valor da referida contribuição. E, ainda que se admita a possibilidade de "arbitrar" tal valor devido pelo lançado na contabilidade, deveria ao menos também descontar o percentual permitido na legislação de desconto do empregado no patamar de 6%;
- r) Como se não bastasse, referida irregularidade ainda originou a lavratura dos AI DEBCAD n. 37.159.193-7, 37.159.189-9, 37.159.194-5 e 37.324.238-7, os quais por si só também não merecem prosperar, já que advieram de ato jurídico viciado e, portanto, inválido;
- s) Defende a possibilidade do pagamento em dinheiro a seus empregados a título de vale alimentação, nos termos do art. 28, §9º, da Lei n. 8.212/91, que exclui da

base de cálculo das contribuições apenas a parcela recebida a título de vale alimentação na forma da legislação própria (Lei n. 7.418/85 e Decreto n. 95.247/87). O benefício do vale-alimentação não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constituindo base de incidência de contribuição previdenciária ou até mesmo do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e não se configura como rendimento tributável do trabalhador. O simples fato do pagamento se dar em dinheiro não altera a característica indenizatória do benefício o que por si só afasta a incidência de contribuições sobre referidos valores;

- t) Como se não bastasse, desta autuação ainda foram lavrados os seguintes AI DEBCAD n. 37.159.193-7, 37.159.189-9, 37.159.196-1 e 37.324.238-7, os quais por si só também merecem ser cancelados, por medida de direito.
- u) Concernente ao "quantum debeat" da multa aplicada, esta não merece prosperar, por estar dissociada do fundamento legal que a embasa. Consoante se depreende do Anexo XII, há na hipótese a configuração de diversas penalidades, o que impossibilita à contribuinte discernir qual o fundamento jurídico válido da multa para cada infração, o que leva a caracterização de confisco, pois consoante se denota do referido documento os valores das multas ultrapassam o próprio valor do suposto tributo devido. Ressalta que a doutrina vem entendendo que a vedação de efeito confiscatório do tributo deve ser estendida às penalidades tributárias, até mesmo como forma de evitar a destruição do patrimônio do contribuinte. Nesse sentido, entende a recorrente alega que a repetição de penalidades sobre o mesmo fato gerador possui caráter confiscatório e, portanto, é inconstitucional e merece ser repelida. E, ainda, de se observar que embora tenha sido juntado o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, instrumento necessário e fundamental a quantificar referida infração, este sequer demonstra a forma e apuração da multa, padecendo, pois, de validade a penalização. ;
- v) Por fim, tendo em vista o quanto exposto no sentido de ser indevida a contribuição previdenciária decorrente do vale transporte pago em dinheiro, especialmente em vista do recente pronunciamento do STF, despiendo o encaminhamento à Representação Fiscal de cópias deste auto de infração. Ademais, em conformidade com a jurisprudência dominante do STF e STJ, se faz necessário o exaurimento de todo o trâmite da esfera administrativa da defesa do crédito tributário, para que, somente caso seja confirmada a constituição do crédito tributário de forma definitiva, poderá haver o crime de sonegação de contribuição social.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

• CONHECIMENTO

Não obstante, a alegação no sentido de que a repetição de penalidades sobre o mesmo fato gerador possui caráter confiscatório e, portanto, é inconstitucional, não merece ser conhecida.

Como bem pontuado pela decisão de piso, é vedado à autoridade julgadora, em sede de processo administrativo fiscal, afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de artigo de lei regularmente editado e em vigor. Tal impedimento se deve ao caráter vinculado da atuação das instâncias administrativas.

Assim, em obediência às normas que regem a administração pública, não cabe a este Conselho, a fim de afastar a aplicação de lei com fundamento de inconstitucionalidade, análise sobre a violação de princípios constitucionais, nos termos da Súmula CARF n. 2:

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

Ainda, a recorrente alega que não deve prevalecer o entendimento de que a retenção de 11% deve incidir sobre o valor bruto da nota. Defende que do valor da nota fiscal referente à prestação de serviço com o fornecimento de mão de obra, para efeito de contribuição previdenciária, devem ser descontados os valores que servirão para reembolso de insumo (materiais utilizados pelos funcionários para desenvolver suas atividades), para se alcançar o valor do fornecimento da mão de obra, na forma do artigo 31, §3º, da Lei n. 8.212/91.

Contudo, não houve lançamento neste AI a título de retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, não sendo portanto pertinentes alegações a esse respeito nesse AI.

O Relatório Fiscal (e-fl. 1388/1389) apenas menciona que os valores retidos pelas tomadoras de serviços referentes aos 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviço (DNF), foram apropriados (abatidos) aos valores declarados em GFIP pela empresa antes do início da ação fiscal, conforme se verifica no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA.

Assim, as alegações nesse sentido não devem ser conhecidas, vez que estranhas à lide.

Quanto à alegação acerca da Representação Fiscal para Fins Penais(RFFP), destaca-se a Súmula do CARF n. 28, a qual prevê:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Por fim, descabe pronunciamento acerca da lavratura dos AI DEBCAD n. 37.159.190-2, 37.159.193-7, 37.159.189-9, 37.159.194-5, 37.159.196-1 e 37.324.238-7, os quais devem ser analisados nos respectivos autos.

Pelo exposto, não conheço das alegações relativas à (i) inconstitucionalidade da multa, (ii) lavratura dos AI DEBCAD n. 37.159.190-2, 37.159.193-7, 37.159.189-9, 37.159.194-5, 37.159.196-1 e 37.324.238-7, (iii) retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra e da (iv) Representação Fiscal para Fins Penais.

• PRELIMINAR: NULIDADE DO LANÇAMENTO

A recorrente defende a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Expõe que a autoridade fiscal não procedeu com a juntada dos documentos relacionados à e-fl. 1589, que prejudicou a defesa do contribuinte. Ainda, não foi juntado qualquer histórico dos fatos praticados e discriminativos da suposta dívida, inexistindo documentos referentes à descrição do específico fato gerador que ensejou o auto de infração.

Pois bem.

O artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, quais sejam: “I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

No caso em tela, a autoridade atuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar os Autos de Infração. Também não há que se falar em preterição do direito de defesa. A Súmula CARF n. 162 determina que “*O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento*”. Os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação ao lançamento de ofício.

Ademais, não prospera a nulidade do lançamento no presente caso, porquanto todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Contrariamente à argumentação da parte recorrente, é evidente que o ato de lançamento administrativo e o procedimento adotado na autuação fiscal foi fundamentado pelas

razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido.

No Autos de Infração, consta a fundamentação legal, conforme relatório “DFLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO” (e-fls. 38/39/93/94), para cada DEBCAD, e o “DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO”(e-fls. 11 e seguintes), por sua vez, indica a base de cálculo e a alíquota aplicada. O “RL –RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS” (e-fls. 27 e seguintes) relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental. Os pagamentos efetuados pelo Impugnante foram apropriados de acordo com o “RADA – RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS” (e-fls. 33 e seguintes) .

A exposição detalhada do procedimento fiscal, a tipificação, a matéria tributável e demais elementos fundamentais à embasar o lançamento de ofício encontram-se no “Relatório Fiscal” (e-fls. 1387 e seguintes), atendendo aos postulados da legalidade, ampla defesa e publicidade. Como destacado pela DRJ, a matéria tributável encontra-se ali descrita com clareza.

O lançamento contempla a qualificação do autuado, discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, os procedimentos e/ou técnicas aplicadas, o prazo para recolhimento ou impugnação, a assinatura do fiscal autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Ao contrário do que alega o Contribuinte, é possível verificar que os documentos/Anexos relacionados à e-fl. 1589, além de serem cópias de documentos elaborados pela recorrente e utilizados na fiscalização, encontram-se devidamente juntados aos autos. Exemplificativamente:

- a) Anexo I – e-fls. 164 e seguintes;
- b) Anexo IV -e-fls. 442 e seguintes

O MPF e os Termos não foram disponibilizados quando dos lançamentos, haja vista que já foram entregues ao Contribuinte no curso da fiscalização. O Termo de Arrolamento de Bens e Direitos foi cientificado ao sujeito passivo na mesma data da ciência do lançamento, conforme doc. de e-fls. 1.403/1.404. Além disso, ao analisar o RL o Autuado tem condições de verificar em sua contabilidade os valores que foram considerados base de cálculo das contribuições lançadas.

Como se vê, o lançamento discrimina, com clareza, os valores e a competência em que foram creditados os montantes que compõem os levantamentos, permitindo a perfeita identificação e apresentação de defesa pelo contribuinte.

- LEVANTAMENTOS FP – REM EMPREG NÃO DECL GFIP E FP1 – REM EMPREG NÃO DECL GFIP

Não obstante, o levantamento relativo à remuneração dos segurados empregados não declarados em GFIP merece ser aprofundado.

Nesse particular, a recorrente defende que não houve “*comprovação da informação de empregados não declarados em GFIP*”. Os segurados não foram informados como empregados pois restam ausentes os requisitos do art. 3º da CLT para a caracterização da relação de emprego. Os pagamentos foram realizados apenas a “título transitório”, devido a própria atividade da empresa, até que a tomadora dos serviços formalizasse o contrato com esta, ou por serem contratados em caráter esporádico e eventual.

Ainda, argumenta a recorrente que ao lavrar o auto de infração a autoridade fiscal invadiu a competência do Auditor Fiscal do Trabalho. Inclusive, destaca que a avaliação quanto ao preenchimento dos requisitos da relação de emprego não foi realizada pela fiscalização pois essa competência não lhe incumbe.

A decisão de piso não conheceu das alegações relativas à suposta invasão de competência (do Auditor Fiscal do Trabalho) por parte da autoridade fiscal ao lavrar o auto de infração, bem como da ausência dos requisitos do art. 3º da CLT para a caracterização da relação de emprego, por compreender que os trabalhadores foram considerados pela fiscalização como segurados contribuintes individuais. É ver:

17. Afirma o Impugnante que invadiu a competência do Auditor-Fiscal do Trabalho ao aduzir a Sra. Auditora Fiscal que, da análise da escrituração contábil, verificou que a empresa, quando da apresentação da GFIP incluiu dados que não correspondem aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, sendo que a empresa omitiu das GFIP segurados empregados constantes nas folhas de pagamento no período de 01/2006 a 09/2006 e 12/2006, conforme Anexo I, e que a empresa informou indevidamente os valores zerados ou a menor em GFIP relativos ao salário maternidade, salário família e retenção de 11% analisados por amostragem no período de 01/2006 a 09/2006 e 12/2006. Contudo, tal infração é objeto dos AI DEBCAD nº 37.159.191-0 e nº37.159.192-9, e a não formalização do contrato de trabalho ou a sua formalização incompleta, referente a determinados empregados, do Auto de Infração DEBCAD nº 37.159.195-3, conforme informado no Relatório Fiscal, nos itens 5.1.6 e 5.4.3, razão pela qual deixo de conhecer da alegação.

18. Equivoca-se o Impugnante quando trata da suposta caracterização de segurados empregados. A fiscalização afirmou ter constatado a existência de pagamento de remuneração a diversos trabalhadores, em razão de serviços prestados, sem vínculo empregatício e sem que os mesmos tivessem sido declarados em GFIP e FGTS. Esses trabalhadores foram considerados pela fiscalização como segurados contribuintes individuais (autônomos) e não

empregados como entendeu o Impugnante. A remuneração desses trabalhadores consta dos Levantamentos CI e CI1

Contudo, equivocou-se a DRJ em sua premissa. Como consta do Relatório Fiscal (e-fl. 1388 – item 5.1.1) o levantamento refere-se o *“às diferenças de contribuições a cargo da empresa e destinadas à Seguridade Social, previstas no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, competência 11P 02/2006, e as destinadas aos Terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), período de 02/2006, 03/2006, 05/2006 a 07/2006, 09/2006 e 12/2006, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados constantes das folhas de pagamento”* e não declaradas em GFIP.

Analisando, exemplificativamente, o AI DEBCAD n. 37.159.186-4 (e-fl. 12), verifica-se que a Contribuição Previdenciária Patronal foi lançada à alíquota de 20% sob a base de cálculo correspondente a R\$ 89.066,21, na competência de 02/2006. Conforme demonstra o Anexo II do Relatório Fiscal (e-fls. 336/344), a base de cálculo é composta por valores constantes da folha de pagamento e não informados em GFIP. No período, foi declarado em GFIP apenas um empregado (FRANCA TOME DE LIMA – e-fl. 340).

Ou seja, ao contrário do consignado pela decisão de piso, os levantamentos “FP – REM EMPREG NÃO DECL GFIP e FP1 – REM EMPREG NÃO DECL GFIP” referem-se às contribuições devidas pela empresa sobre a remuneração de segurados empregados, em razão de serviços prestados com vínculo empregatício, de acordo com a compreensão fiscal, e foram considerados pela fiscalização como segurados empregados.

Esclarecido tal ponto, passo à análise das alegações trazidas pela recorrente.

De fato, a Justiça do Trabalho que detém a competência para reconhecer ou analisar indícios de formação de vínculo empregatício nos termos do art. 3º da CLT, e não a fiscalização tampouco a DRJ ou o CARF.

Contudo, a fiscalização, nos termos do art. 142 do CTN, deve efetivar o lançamento se constatada a ocorrência do fato gerador. Assim, cabe à fiscalização verificar o preenchimento dos requisitos legais para a caracterização do contratado como segurado obrigatório, exclusivamente para fins previdenciários. Nesse sentido, o inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91 – e não o art. 3º da CLT – descreve as hipóteses segundo as quais as pessoas físicas serão enquadradas como segurados obrigatórios da Previdência Social, na qualidade de empregados.

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

Verifica-se, assim - a partir da transcrição do dispositivo legal que autoriza o uso dessa competência(enquadramento como segurado empregado) - que há a necessidade da

fiscalização verificar a ocorrência das seguintes condições: o segurado deve ser pessoa física; a prestação de serviço deve ser de natureza não eventual; o segurado deve trabalhar para empregador (empresa urbana ou rural) com vínculo de subordinação e deve receber salário (remuneração) pelo serviço prestado.

Não obstante, como exposto pela recorrente, em que pese os trabalhadores terem sido considerados como empregados pela fiscalização no lançamento, sequer ocorreu a menção dos requisitos ali presentes (e-fls. 1388/1389).

Nesse sentido, entendo que o lançamento, nesse ponto, não merece prosperar nos termos em que realizado, vez que ausente comprovação ou motivação para a inclusão dos segurados como empregados. Os pagamentos realizados à trabalhadores e constantes na folha de pagamentos da empresa, foram considerados remuneração à segurados empregados (e não como Contribuintes Individuais) não informados em GFIP sem nenhuma prova ou demonstração do preenchimento dos requisitos legais.

Pelo exposto, entendo que devem ser declarado nulo, por vício material, o lançamento relativo aos levantamentos “FP – REM EMPREG NÃO DECL GFIP” e “FP1 – REM EMPREG NÃO DECL GFIP”. Ressalvando-se que a parte do lançamento que não se relaciona com os referidos contribuintes enquadrados nos mencionados levantamentos como segurados empregados não pode ser atingida pela nulidade material declarada. É nesse sentido a jurisprudência deste Conselho:

Acórdão n. 9202-001.721

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL. No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº3.048/1999. **Nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.** Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio pas de nullité sans grief ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN. A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não

ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material. Recurso especial negado. – grifou-se.

Acórdão n. 9202-003.299

Ementa: LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. IMPROCEDÊNCIA OU VÍCIO MATERIAL.

No lançamento decorrente de suposta caracterização do segurado como empregado a ausência de comprovação de elementos que caracterizem o vínculo empregatício caracteriza vício que impõe a declaração de sua improcedência.

Acórdão n. 2201004.300

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES.

Constatada que a decisão recorrida fundamentou a declaração de nulidade por vício material na não comprovação do vínculo empregatício por parte dos segurados carreteiros, todos os levantamentos que não se relacionam a esse fato não podem ser abrangidos pela declaração de nulidade.

Impõe-se a atribuição de efeitos infringentes aos Embargos de Declaração para alterar a decisão recorrida em relação ao resultado do julgamento, o qual deve ser o de provimento parcial do recurso voluntário

- **MÉRITO**

- **AFERIÇÃO INDIRETA**

A recorrente defende a impossibilidade de proceder-se à aferição indireta. Na linha da jurisprudência, expõe tratar-se de medida excepcional.

As alegações, em idêntico teor, foram enfrentadas pela decisão de piso, com a qual concordo e adoto como razões de decidir (art. 114 do RICARF):

A aferição indireta da base de cálculo é procedimento previsto no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212, de 1991. No caso em apreço, o contribuinte deixou de apresentar os esclarecimentos acerca dos lançamentos contábeis a débito da conta "4.2.1.05.001 -Comissões" (conta analítica do sub-grupo Despesas Operacionais), e a crédito da conta "2.4.4.01.008 - Lucros distr Soraia de Lion" (conta analítica do sub-grupo Lucros Acumulados), no valor de R\$ 138.844,47, solicitados por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05432/05, de 16/04/2010 (ciência por via postal em 23/04/2010), fls. 110/112, e nº05432/16, de 26/01/2011 (ciência por via postal em 28/01/2011), fls. 132/134. Também deixou de apresentar os comprovantes relativos aos valores constantes da conta "4.1.1.05.002 -Vale transporte" aos empregados, solicitado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº nº05432/11, datado de 03/11/2010 (ciência por via postal em 08/11/2010), fls. 123/124. Foi solicitado ainda a discriminação por nome,

competência e valor dos funcionários que receberam benefícios a título de alimentação por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05432/04, de 16/03/2010 (ciência por via postal em 22/03/2010), fls. 108/109, e, considerando que existem competências cujos valores mensais registrados na contabilidade são superiores ao valor de recibos/cheques apresentados pela empresa, tendo sido tomada a respectiva diferença como base de cálculo, no cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado foi utilizada a alíquota mínima de 8%, não sendo respeitados os limites máximos do salário de contribuição devido à impossibilidade de se determinar quantos e quais foram os valores pagos a cada segurado empregado.

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).

(...)§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 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.

Em face da não apresentação de parte da documentação solicitada e esclarecimentos, é regular a utilização do procedimento de aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

(...)

A previsão de utilização da alíquota mínima de 8% no caso de aferição indireta, não sendo respeitados os limites máximos do salário de contribuição, encontra-se no art. 449 da Instrução Normativa RFB nº 971/09. Trata-se portanto de mero erro material constar no Relatório Fiscal o art. 499.

Art. 449. No cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, aplica-se a alíquota mínima, sem limite e, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2007, sem compensação da CPMF.

Portanto, correto, e embasado em preceito legal, o procedimento adotado (aferição indireta) pela fiscalização.

- **DUPLICIDADE NO LANÇAMENTO**

A recorrente sustenta a duplicidade da incidência tributária e, conseqüentemente, da penalização. Como consta do DD- Discriminativo do Débito, existem levantamentos (CC, CC1, CI, CI1) autuados em duplicidade (mesmo período de apuração) e sequer houve a demonstração de compensação/consideração de um período sobre o outro.

Contudo, como bem pontuado pela decisão de piso, a argumentação não merece prosperar.

Na capa do Discriminativo do Débito, onde consta período do débito são informadas a primeira e a última competência em que consta o Levantamento. A parametrização do Relatório DD é padrão.

A alegação da recorrente, por sua vez, é genérica e não aponta a suposta duplicidade. Ao analisar o DD, em conjunto com o Relatório Fiscal, RL e RADA e demais Anexos pode-se visualizar que inexistem competências em que foram lançadas em duplicidade no CC e CC1 ou CI e CI1.

Além disso, pode-se verificar que os levantamentos diferem quanto à multa mais benéfica para o contribuinte em razão da alteração na sistemática de aplicação da multa introduzida pela MP n. 449/08, convertida na Lei n. 11.941/09.

- **LEVANTAMENTOS CI – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL E CI1 – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL**

Relativamente aos lançamentos sobre pagamentos de remuneração a diversos trabalhadores, em razão de serviços prestados sem vínculo empregatício, sem que os mesmos tenham sido declarados em GFIP, afirma a recorrente que não foi acostado ao Auto o Anexo IV que seria hábil a comprovar que foram emitidos cheques e recibos de pagamento a trabalhadores sem vínculo empregatício.

Não obstante, consoante já exposto no presente voto, o Anexo consta dos autos (e-fls. 442 e seguintes) e, como já afirmado, traz cópias de documentos, cujos originais se encontram com a recorrente. Inexiste, assim, o alegado cerceamento ao direito de defesa. Se fosse constatado pelo Impugnante algum equívoco, deveria impugnar especificamente os valores lançados, apontando os corretos.

Além disso, defende que imputação da obrigação tributária principal àquele que apenas tinha a obrigação acessória de reter e recolher o referido tributo, sem ao menos verificar o recolhimento espontâneo do contribuinte de direito é afronta à sistemática tributária em vigor. A fiscalização sequer levou em consideração esse poder/faculdade do contribuinte de fato, o que pode levar à duplicidade de tributação sobre o mesmo fato jurídico tributário, onerando em demasia o contribuinte de direito, em verdadeiro enriquecimento ilícito do próprio Estado. A mera presunção de que o contribuinte de fato não tenha recolhido espontaneamente o tributo devido

pela retenção, não assegura a imposição do recolhimento pelo contribuinte de direito, mas apenas a infração pela ausência de retenção.

Nesse particular, verifica-se que a decisão de piso já enfrentou o ponto. Concordo com a decisão e adoto como razão de decidir (art. 114, §12, do RICARF):

25. A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado, conforme o art. 4º da Lei nº 10.666/03, com a redação dada pela Lei nº 11.933/09.

26. Prevê o art. 5º da Lei nº 10.666/03 que o contribuinte individual é obrigado a complementar, diretamente, a contribuição até o valor mínimo mensal do salário-de-contribuição, quando as remunerações recebidas no mês, por serviços prestados a pessoas jurídicas, forem inferiores a este. Ou seja, quando a remuneração auferida pelo contribuinte individual em uma ou mais empresas numa mesma competência for inferior ao limite mínimo do salário-de-contribuição este tem que complementar até o valor mínimo mensal. Tal não é o caso dos autos. A empresa é diretamente responsável pela importância que deixar de reter, na forma do art. 33, §5º, da Lei nº 8.212/91:

§ 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.

27. Se houvesse o recolhimento espontâneo do contribuinte individual, caberia ao mesmo solicitar a restituição. A informação retirada do site da RFB pelo Impugnante se refere ao Imposto de Renda Retido na Fonte e não é aplicável às contribuições previdenciárias e para Terceiros.

Pelo exposto, deve ser mantido o lançamento relativo aos contribuintes individuais.

- LEVANTAMENTOS PL – PRO LABORE E PL1 – PRO LABORE

Nesse ponto, a recorrente repisa que houve menção ao Anexo VI, que traria a cópia dos lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão e que consubstanciaram a suposta infração, o qual não foi devidamente juntado ao Auto de Infração, o que eiva de nulidade o procedimento fiscal;

Além disso, o valor originou-se da distribuição de lucros da empresa da qual é sócia. Como o lucro distribuído, em sua natureza, não é retribuição pelo trabalho, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre o mesmo. E face à ausência de comprovação do contrário, muito menos fora juntado ao presente AI o ANEXO VI, a autuação não pode prevalecer pois baseada em mera presunção/aferição indireta.

Não obstante, idênticas alegações foram corretamente apreciadas pela decisão de piso, com a qual concordo e adoto como razão de decidir (art. 114, §12, do RICARF):

28. Argumenta o Impugnante que, no tocante à fundamentação da autuação referente aos supostos valores retirados pela sócia Soraia de Lion a título de pró labore, houve menção ao Anexo VI, que traria a cópia dos lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão e que consubstanciaram a suposta infração, o qual não fora devidamente juntado ao Auto de Infração, o que eiva de nulidade o procedimento fiscal, pois ausentes os requisitos legais do Auto de Infração, mormente por inexistir a demonstração pela autoridade da origem do resultado do valor do crédito tributário, subsumido na distribuição de lucros. Verifica-se que tal Anexo consta dos autos e, como já afirmado, traz cópias de documentos, cujos originais se encontram com o Impugnante, portanto não há que se falar em nulidade.

29. O lançamento do pró-labore foi realizado por meio de aferição indireta por ter sido a empresa regularmente intimada, conforme os Termos de Intimação Fiscal nº 05432/05, de 16/04/2010 (ciência por via postal em 23/04/2010) e nº 05432/16, de 26/01/2011 (ciência por via postal em 28/01/2011), a apresentar os devidos esclarecimentos acerca dos lançamentos contábeis a débito da conta "4.2.1.05.001 - Comissões" (conta analítica do subgrupo Despesas Operacionais), e a crédito da conta "2.4.4.01.008 - Lucros distr Soraia de Lion" (conta analítica do sub-grupo Lucros Acumulados), no valor de R\$ 138.844,47, porém decorrido o prazo para apresentação dos esclarecimentos/documentos, os mesmos não foram exibidos, sem qualquer manifestação do contribuinte. Cabe, portanto, à empresa o ônus da prova em contrário de que seria tal pagamento distribuição de lucros. Não tendo apresentado qualquer prova neste sentido, não há como acolher a alegação do Autuado.

Ante o exposto, deve ser mantido o lançamento relativo aos contribuintes individuais (pro labore).

- **LEVANTAMENTOS SC – PAGTOS SALARIOS CONTABILIDADE E SC1 – PAGTOS SALARIOS CONTABILIDADE**

Como consta do relatório fiscal, o lançamento do Levantamento SC e SC1 foi realizado por meio de aferição indireta por ter a empresa deixado de apresentar os comprovantes relativos aos valores constantes da conta "4.1.1.05.002 - Vale transporte" aos empregados, solicitado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº nº05432/11, datado de 03/11/2010 (ciência por via postal em 08/11/2010), fls. 123/124. Foram considerados exclusivamente salário de contribuição destes Levantamentos valores na conta "4.1.1.05.002 - Vale transporte", cujos históricos informavam tratar-se de "débitos de pagamento de salários" e "débitos pagamentos de 13ºsalário.

A recorrente apenas afirma que valores foram pagos a título de vale transporte (sem comprovantes), sem trazer provas ou outros esclarecimentos.

Cabe à empresa o ônus da prova em contrário de que tal pagamento não seria base de cálculo de contribuição previdenciária e para Terceiros Não tendo apresentado qualquer prova neste sentido, não há como acolher a alegação da recorrente..

Por conseguinte, como consignado pela decisão de piso, *“improcede ainda a argumentação de que deveria ser descontado o percentual permitido na legislação de desconto do empregado no patamar de 6%, haja vista que os pagamentos foram considerados remuneração e não vale-transporte”*.

- LEVANTAMENTOS VALE REFEIÇÃO EM PECÚNIA (RC, RC1, RR E RR1)

Foram lançadas as contribuições previdenciárias sobre valores pagos em pecúnia a título de vale refeição com base nos lançamentos contábeis constantes das contas "4.1.1.05.003 – Alimentação", declaração e recibos de pagamento/cheques a empregados apresentados pela empresa, no período de 01/2006 a 12/2006 (cópia dos lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão, declaração e recibos de pagamentos/cheques, por amostragem, no Anexo VIII). Além disso, a empresa ora fiscalizada não possui termo de adesão ao Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

Em que pesem as alegações da recorrente, seu recurso não prospera.

Relativamente ao tema de pagamento em pecúnia de valores a título de alimentação, no presente caso pagamento de cestas básicas em dinheiro, temos o comando legal do § 9º, alínea “c”, do art. 28 da Lei nº 8.112, de 1991, no sentido de que, somente a parcela *in natura* (quando o próprio empregador fornece a alimentação aos trabalhadores), independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), não integraria a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ao contrário do que fundamentou a decisão de piso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou que o descumprimento da mera formalidade de adesão ao PAT, por si só, não afasta a isenção referente à contribuição social previdenciária que incidiria sobre dito auxílio-alimentação se pago *“in natura”*. Tratam-se de decisões vistas nos EREsp 603.509/CE; REsp 1.196.748/RJ; AgRg no REsp 1.119.787/SP; AgRg no AREsp 5.810/SC; AgRg no REsp 1.426.319/SC; REsp 827.832/RS; REsp 1.467.236/CE e RESP 977.238/RS.

Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for pago em espécie, como é o caso, ou mediante depósito em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. É o que consta do PARECER n. 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, de 02 de fevereiro de 2022, o qual foi aprovado pelo Exmo. Sr. Presidente da República, que vincula a Administração Federal, ficando os órgãos e entidades federais obrigados a lhe dar fiel cumprimento (art. 40, § 1º, da LC n. 73/93):

30. No exame da questão, antes da nova disciplina instituída pela Lei 13.467/2017, estabeleceu-se a conclusão de que o auxílio-alimentação *in natura* não compõe o salário de contribuição. Por sua vez, a jurisprudência posicionou-se

no sentido de que a adesão ao PAT não tem relevância para que não incida contribuição previdenciária sobre auxílio-alimentação in natura. **No que se refere ao auxílio-alimentação em espécie, por sua vez, não houve dúvida fundada, tanto na Administração tributária como a na jurisprudência, no sentido de que compõe o salário-de-contribuição, base de cálculo da exação em apreço.** Como se procurou demonstrar, a base normativa para tais conclusões encontra-se no caput do art. 28 da Lei 8.212/1991, dispositivo que inovou acerca da incidência de tais parcelas na composição da base de cálculo da contribuição previdenciária. Sob essa perspectiva, é preciso estabelecer se o auxílio alimentação prestado em tíquete alimentação ou congênere tem ou não natureza salarial para os fins específicos de composição da base de cálculo prevista no caput do artigo 28 da Lei 8.212/1991.

(...)33. A propósito, após a Reforma Trabalhista, com a edição do art. 457, §2º, não há dissonância no seio da Administração fiscal de que o auxílio-alimentação prestado in natura e em tíquete ou congênere não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária. Isso ocorre pelo motivo de a novel redação ter estabelecido que as importâncias, ainda que habituais, pagas a título de auxílio alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária. Identifica-se que a própria evolução normativa do tema distinguiu (i) auxílio-alimentação não pago em dinheiro do (ii) auxílio alimentação pago em dinheiro.

Por certo que o auxílio-alimentação em tíquete ou congênere não é, e nunca foi, pago em dinheiro.

3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. – grifou-se.

Como se vê, restou expressamente consignado no parecer que pagamentos em pecúnia (dinheiro) a título de auxílio-alimentação integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Na mesma linha linha, em 2023, a 1ª Seção do STJ julgou o Tema Repetitivo nº 1164 (REsp nºs 2004478/SP e 1995437/CE, fixando a seguinte tese:

Incide a contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o auxílio-alimentação pago em pecúnia.

É essa a inteligência da recente Súmula CARF n. 205, aprovada pelo Pleno da 2ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024:

Os valores pagos a título de auxílio-alimentação em pecúnia compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das devidas a outras entidades e fundos.

Acórdãos Precedentes: 9202-010.923, 9202-007.967, 9202-007.860.

Nos termos dos arts. 98 e 988 do RICARF, este colegiado está vinculado à decisão do STJ e à Súmula, não cabendo, assim, maiores elucubrações a respeito do tema.

- LEVANTAMENTOS CC – CESTA BASICA CONTABILIDADE E CC1 – CESTA BASICA CONTABILIDADE

Entendo, ainda que o racional exposto alhures é aplicável ao caso do lançamento sobre valores pago em pecúnia a título de cesta básica, contabilizados na conta "4.1.1.05.006 – Cesta Básica".

É esse o entendimento recentemente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Eg. Conselho por meio do Acórdão n. 9202-011.374. É ver ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INSCRIÇÃO NO PAT E PAGAMENTO EM PECÚNIA.

Integram o salário-de-contribuição os valores relativos a alimentação in natura fornecida aos segurados empregados, quando a empresa não esteja inscrita no Programa de alimentação do Trabalhador e pague o valor totalmente em pecúnia, sem justificativa para tal.

- MULTA

A recorrente não assiste razão ao alegar que houve a incorreta aplicação da penalidade, considerando a ausência de intimação para "*apresentar esclarecimentos quanto a incorreções ou omissões nas declarações*" (art. 32, inciso IV, da Lei n. 8.212/91). Como pontuado pela DRJ, tal intimação apenas influencia na multa isolada decorrente de não apresentação de GFIP ou a sua apresentação em atraso, bem como da apresentação de GFIP com incorreções e omissões, o que não é o caso dos autos.

As multas foram aplicadas de acordo com os arts. 35, incisos I, II e III, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.876/99, ou com o art. 35-A da Lei n. 8.212/91, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, ambos com a redação da MP n. 449/08, convertida na Lei n. 11.941/09, a forma do cálculo encontra-se no relatório Fundamentos Legais do Débito, itens 601 e 701. Foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, conforme Anexo XII- Demonstrativo do cálculo da multa mais benéfica. Foi correta, portanto, a aplicação das multas apontadas.

Registra-se, por fim, que obrigações acessórias tipificadas em fundamento legal distinto não caracteriza "*bis in idem*". A obrigação tributária acessória, com objetivo de uma prestação positiva (*e.g.* exibir à fiscalização documentos e livros ou apresentar declarações relacionadas com as contribuições previdenciárias), difere de outras exigências de obrigação

principal, que dizem respeito a recolhimento de tributos, conforme explicitado no art. 113, caput e §§, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

• CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conheço das alegações relativas à (i) inconstitucionalidade da multa, (ii) lavratura dos AI DEBCAD n. 37.159.190-2, 37.159.193-7, 37.159.189-9, 37.159.194-5, 37.159.196-1 e 37.324.238-7, (iii) retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra e da (iv) Representação Fiscal para Fins Penais.; e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar-lhe parcial provimento para reconhecer a nulidade por vício material do lançamento relativo aos levantamentos “FP – REM EMPREG NÃO DECL GFIP”, “FP1 – REM EMPREG NÃO DECL GFIP”.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, redator designado

Respeitosamente, divirjo da relatora em relação ao levantamento FP — "REM EMPREG NÃO DECL GFIP", pelas razões que passo a expor.

Inicialmente, como bem colocado pela relatora em seu voto, a competência do Auditor-fiscal do Trabalho (AFT) não se confunde com a competência do Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB). Compete, privativamente, ao AFRFB, dentre outras atribuições, a constituição do crédito tributário em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Trata-se de atividade vinculada, na qual, verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação, o AFRFB deve determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e constituir o crédito tributário por meio do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN e com fundamento na Lei nº 11.457/2007.

Com efeito, a legislação previdenciária relaciona nas alíneas do inciso I, do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, aquelas pessoas físicas que são segurados obrigatórios na qualidade de empregado. Embora a alínea “a” tenha semelhança com o *caput* do art. 3º da CLT, com ele não se confunde. Diferentemente da pretensão da recorrente, inexistente a obrigação de serem caracterizados os requisitos do art. 3º da CLT para que haja a constituição do crédito tributário. Cabe, sim, à autoridade tributária a comprovação da ocorrência do fato gerador para que efetue o lançamento, nos termos do previsto no art. 142 do CTN.

Importa destacar que o art. 12, I da Lei nº 8.212/1991 traz diversas hipóteses nas quais a pessoa física deve ser enquadrada como segurado obrigatório, por exemplo, aquele que presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal, previsto na alínea “b” do art. 12, I da citada lei.

Passando para o exame dos documentos acostados aos autos, extrai-se do Relatório Fiscal, doc. fls. 1387 a 1400, que o citado levantamento tem como fundamento a divergência, identificada pela autoridade fiscal, entre os segurados empregados existentes nas folhas de pagamentos e que não foram declarados em GFIP, vide excerto, fl. 1396:

FP — "REM EMPREG NÃO DECL GFIP", que compreende a remuneração dos segurados empregados (base de cálculo) constantes das folhas de pagamento e não declarada em GFIP;

Faz-se oportuno o exame dos fatos narrados no Relatório Fiscal em relação à questão tratada no FP — "REM EMPREG NÃO DECL GFIP", fl. 1388:

5.1. FOLHA DE PAGAMENTO - EMPREGADOS NÃO DECLARADOS EM GFIP 5.1.1. Refere-se o crédito previdenciário às diferenças de contribuições a cargo da empresa e destinadas à Seguridade Social, previstas no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, competência 11P 02/2006, e as destinadas aos Terceiros (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), período de 02/2006, 03/2006, 05/2006 a 07/2006, 09/2006 e 12/2006, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados constantes das folhas de pagamento.

5.1.2. A empresa não informou as remunerações dos segurados empregados constantes das folhas de pagamento, em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 01/2006 a 09/2006, e 12/2006, descumprindo também obrigação acessória e ensejando, dentre outros motivos, a lavratura dos Autos de Infração - Al Debcad nº 37.159.191-0 e nº 37.159.193-7 (cópias das GFIP extraídas dos sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil e folhas de pagamento constantes do Anexo I, por amostragem).

É importante consignar que a autoridade fiscal juntou aos autos cópias das folhas de pagamentos da recorrente, doc. fls. 189 e seguintes, que contém centenas de registros, nos quais se identifica a função do empregado, tais como: aux. de serviços gerais, zelador, porteiro, aux. de limpeza, porteiro folguista etc. Verifica-se, ainda, o registro da data de admissão, de onde se constata alguns funcionários com mais de um ano de admissão.

Prossegue o Relatório Fiscal, fls. 1388/1389:

5.1.3. No quadro do Anexo II, estão relacionadas às remunerações dos empregados (base de cálculo e contribuição a cargo do segurado), as remunerações declaradas em GFIP pela empresa e respectiva contribuição a cargo do segurado, bem como os valores lançados (remuneração e contribuição a cargo do segurado não declaradas em GFIP) por esta fiscalização.

5.1.4. Cumpre observar que, os recolhimentos efetuados pela empresa em GPS — Guia da Previdência Social (códigos 2100 e 2119), e os valores retidos pelas tomadoras de serviços referentes aos 11% sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviço (DNF), previsto no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, relacionados no RDA — Relatório de Documentos Apresentados, foram prioritariamente apropriados aos valores declarados em GFIP pela empresa antes do início da ação fiscal (levantamento "GF — REM EMPREGADOS DECL GFIP", que compreende a remuneração dos empregados declarados em GFIP pela empresa), além de serem abatidos os valores relativos à dedução do salário-família e dedução do salário-maternidade, conforme se verifica no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA, parte integrante deste Auto de Infração. No Anexo III encontram-se relacionados as notas fiscais e respectiva retenção de 11%.

Nesse ponto, a autoridade destaca que a empresa realizou apropriação, antes do procedimento fiscal, dos valores já recolhidos pela empresa ou por terceiros em seu nome. Ressalto que constou do Anexo III a relação das empresas tomadoras de serviço que fizeram retenção dos 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/1991. A recorrente é uma empresa fornecedora de mão de obra, segundo consta no contrato social, fls. 144 e ss., cuja cláusula segunda é apresentada a seguir, portanto, por força do citado art. 31 as empresas contratantes estavam obrigadas a fazer a citada retenção.

CLÁUSULA II - DO OBJETO SOCIAL

A sociedade tem por objetivo social: Fornecimento de mão-de-obra efetiva de conservação, manutenção, limpeza de imóveis, vigilância e zeladoria.

O relatório prossegue destacando que a recorrente apresentou, à época própria, GFIPs declarando os segurados empregados, e que estas declarações foram posteriormente retificadas passando a constar a informação de apenas um segurado, vide excerto abaixo:

5.1.5. Observe-se ainda que no período de 01/2006 a 09/2006, e 12/2006 a empresa entregou as GFIP na época própria, nas quais estavam declarados os segurados empregados. Entretanto, em períodos posteriores foram enviadas pela empresa novas GFIP retificadoras, declarando as remunerações apenas de um segurado empregado, deixando de incluir os demais segurados anteriormente informados, sendo que as últimas GFIP enviadas substituem as que haviam sido enviadas anteriormente. É o que está previsto no "Manual da GFIP/SEFIP para Usuários do Sefip 8": havendo a transmissão de mais de uma GFIP para o mesmo empregador/contribuinte, competência, código de recolhimento e FPAS (mesma chave), a GFIP/SEFIP transmitida posteriormente é considerada como retificadora para a Previdência Social, substituindo a GFIP/SEFIP transmitida anteriormente.

Considerando se tratar de empresa fornecedora de mão de obra, que, conforme consta no Anexo III, emitiu mensalmente, no período investigado, nota fiscal para mais de uma dezena de empresas tomadoras de seus serviços, com valores expressivos, não se mostra razoável declarar em GFIP um único segurado, como relatado acima.

Por último, a autoridade fiscal relaciona os documentos examinados que fundamentaram o lançamento, fl. 1396:

8.1. Os documentos examinados foram os seguintes: Livro Diário nº03, Livro Razão, folhas de pagamento, Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, Relação Anual de Informações Sociais — RAIS, Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006 e 2006/2007, recibos de pagamentos, termos de rescisão de contrato de trabalho, contratos de prestação de serviços, notas fiscais de prestação de serviços, livro/ficha de registro de empregados e outros documentos pertinentes. Também foram apresentados arquivos digitais relativos às folhas de pagamento, gerados de acordo com o Manual de Arquivos Digitais — MANAD, e outros documentos entregues em meio magnético, devidamente autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais — SVA, sob o nº 6b8669fe-aa054d18-f3caed64-e95ea42c.

Em outra vertente, a recorrente não apresenta documentos capazes de infirmar as provas que fundamentam o lançamento. Embora alegue que alguns pagamentos foram realizados a título transitório, não apresenta documentos que comprovem o alegado, ou mesmo a que título efetuou tais pagamentos. A seguir excerto das alegações da recorrente, fl. 1599:

Alguns pagamentos foram realizados a esses segurados apenas a título transitório, DEVIDO MUITAS VEZES À PRÓPRIA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE, apenas até que a tomadora dos serviços desta Impugnante formalizasse o contrato de prestação de serviços com esta, o que em muitos casos não se concretizou, bem como muitas dessas pessoas foram contratadas em caráter esporádico, por trabalho temporário, muitas vezes por um dia ou por hora, justamente para suprir ou cobrir os efetivos empregados que em determinado momento não puderam comparecer para trabalhar, e nesses casos, não há que se exigir que se faça o respectivo registro.

Ademais, o trabalhador temporário é segurado obrigatório na qualidade de empregado, por força do art. 12, I, “b” da Lei nº 8212/1991 combinado com o art. 12, “h” da Lei nº 6.019/1974. Repisa-se que se trata de uma empresa cujo objeto é o fornecimento de mão de obra. Portanto, tais alegações não se sustentam diante do fato da empresa ter prestado serviço para dezenas de outras empresas, do fato da recorrente ter diversos empregados em folha de pagamento e do fato de ter declarado em GFIP apenas um segurado.

Por todo o exposto, firmo a convicção de que a contabilidade da empresa, os documentos produzidos pela empresa em função de obrigações acessórias, tais como as folhas de pagamentos, recibos e comprovantes de pagamentos, notas fiscais e declarações prestadas pelo recorrente à Receita Federal (GFIP) e o contrato social da empresa constituem elementos de prova suficientes para comprovar a infração, sendo desnecessária a comprovação da alegada relação de emprego, ou mesmo dos requisitos previstos no art. 12, I, “a” da Lei nº 8.212/1991.

Portanto, não assiste razão à recorrente, estando correto o lançamento fiscal. Assim, na parte conhecida do Recurso Voluntário, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti